

# GÜMRÜK BİRLİĞİ SÜRECİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASI

Arş. Gör. Kamil GÜNGÖR\*

## GİRİŞ

Osmanlı Devleti Tanzimat'tan sonra tercihini Batı'dan yana yapmıştır. Cumhuriyet'le birlikte bu tercih, resmi bir hüviyet kazanmıştır. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra bütünleşme yoluna giden Avrupa'nın içerisinde yer almak isteyen Türkiye, daha ilk oluşum yıllarında AB ile ilişki kurmuştur. Aynı zamanda bir Avrupa ülkesi olan Türkiye, 1987 yılında AB'ye tam üye olmak için başvurmuştur. Ancak bu talebi kabul edilmemiş, fakat tamamen geri de çevrilmemiştir.

Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne girmiş olması Türkiye'nin ekonomik ve mali yapısını yakından ilgilendirmektedir. AB hukuku Türkiye'yi doğrudan bağlamasa bile gümrük birliği ile birlikte ekonomik bir bütünlüğe gideceğinden *Türk Mevzuatlar'ının* AB mevzuatına uyumlaştırılması gerekmektedir. Şüphesiz bunlardan birisi de **vergi mevzuatıdır**.

Bu çalışmada uyumlaştırma çalışmaları açısından öncelikli olan ve uyumlaştırma konusunda da belli bir mesafenin katedildiği katma değer vergisi inceleme konusu yapılmıştır. Ancak inceleme sırasında AB'ye 1995 yılında katılan üç üye (İsveç, Finlandiya, Avusturya) dikkate alınmamıştır. Zira bu üyeler henüz AB'nin ortak kurallarına uyum sağlamış değillerdir.

Gümrük birliği, birliği oluşturan devletlerin karşılıklı ticaretleri üzerindeki her türlü engellerin (kota, gümrük, ithal ve ihraç yasakları gibi) kaldırıldığı, birlik dışı devletlere karşı ortak dış tarife ve ithalat rejiminin uygulandığı, gümrük hasılatının tek bir elde toplanarak önceden belirlenmiş ölçütler uyarınca paylaşıldığı bir ekonomik bütünleşme şeklidir.

Bu tanımlardan anlaşılacağı gibi gümrük birliğinin iki unsuru vardır: Bunlar;

---

\* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü.

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

b- Antlaşma yapan devletlerdeki ekonomik ilişkileri sıkılaştırılması. Bu amaca yönelik olarak üye devletler, üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygularlar.<sup>1</sup>

## I. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRILMASI

Vergi yakınlaştırılması, vergi uyumlaştırması, vergi ahenkleştirilmesi ya da vergi harmonizasyonu olarak ifade edilen bu terim, *aralarında iktisadi işbirliği kurmak isteyen devletlerin bu münasebetlerini daha başarılı kılmak için, vergilendirme konusunda paralellik sağlamak üzere yaptıkları çalışmaları* ifade etmektedir. Uyumlaştırma sadece oranlardaki uyumu değil, matrahlarda da uyumun sağlanması demektir.<sup>2</sup>

Roma Antlaşması'nın hükümleri incelendiğinde vergi hükümlerinin, "*Topluluğun Temelleri*" başlığında değil, "*Topluluğun Politikası*" başlığı altında düzenlendiği görülür. Bu düzenleme biçiminde vergi uyumlaştırması, AB için ulaşılması gereken bir amaç değil, Antlaşma'da belirlenen amaçlara ulaşmak için kullanılacak bir araç olarak düşünülmektedir.

Roma Antlaşması'nın mali hükümleri, ulusal vergi yapılarındaki farklılıkların malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımını engellememesine yönelik bulunmaktadır. Çünkü vergi sistemlerinde farklılıkların ve ayrımcılığın devam etmesi gümrük engellerinin varlığı ile aynı etkilere sahiptir. Antlaşma'nın 95-99. maddelerinde yer alan hükümler 98. madde dışında dolaylı vergilerle ilgilidir.<sup>3</sup>

Maastricht Antlaşması, Roma Antlaşması'nın 99. ve 100. maddeleri-

---

<sup>1</sup> Sinan, YILMAZ, Avrupa Topluluğu'nda Gümrük Vergisine Eş Mali Yükümlülükler, *Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Dergisi*, sayı: 10, yıl: 1991, s. 114.

<sup>2</sup> Rıdvan, KARLUK, *Uluslararası Ekonomi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1992. s. 97.

<sup>3</sup> Şenol CUDİN, *Avrupa Toplulukları Hakkında Araştırmalar*. Avrupa Topluluğu Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Vergi Uyumlaştırılmasının Olabilirliği Açısından Değerlendirilmesi, MGB, APKK Yayını, no: 03, 988, s. 85-85.

ni değiştirmiştir. Yeni düzenleme dolaylı tüketim maddelerinde, milliyete dayalı ayırımıcı uygulamalarla ifte vergilendirmeyi engellemeye yöneliktir. Değiştirilmeyen maddelerin içeriği ise aşağıdaki gibidir

95. madde, ye devletlerden ithal edilen mallara yerli mallara uygulanandan daha yüksek herhangi bir vergi uygulanamayacağını, ayrıca hiç bir ye ülkenin diğer ye ülke mallarını diğer bazı ürünleri dolaylı olarak korumak için i vergilerle vergilendiremeyeceğini, bu hususlara aykırı düşen ulusal hükümlerin en geç ikinci aşamanın başında kaldırılacağını veya düzeltileceğini belirtmektedir. 96. madde ise, ye devletlere ihraç edilen mallara yapılan vergi iadelerinin bu malların taşıdığı gerçek vergi miktarını aşamayacağı hüküm altına alınmıştır. 97. madde, yayılı gider vergisi uygulayan ye devletlerin ithalattan aldıkları vergiler ve ihracatta uyguladıkları vergi iadeleri bakımından 95 ve 96. maddelerdeki ilkeleri göz önünde tutarak ortalama oranlar saptayabileceğini belirtmektedir. Kuşkusuz bütün ye devletlerin KDV sistemine geçmesiyle bu maddenin uygulama değeri kalmamıştır.

## II. DOLAYLI VERGİLER

Öncelikle dolaylı vergilerin uluslararası ticaretteki yerini belirlemekte fayda vardır. AB'de uygulanan ve temel bir vergi olan KDV ise bu vergilerin en büyüğüdür.

KDV'de elde edilen göreceli başarının en önemli nedenleri bu verginin dolaylı vergiler alanında mevcut vergilerin en gelişmişi kabul edilmesi, AB'in ilk kuruluş yıllarından beri KDV'yi bir ortak vergi kabul ederek bu alandaki çalışmalara özel önem vermesi ve daha da önemlisi genel olarak tüm dolaylı vergilerin devletin mali egemenliği ile ilişkisinin dolaysız vergilere nisbetle daha az olmasıdır.

Dolaylı vergiler vergiler dış ticareti doğrudan etkilerler. Dolayısıyla bu vergiler ihraç edilen veya ithal edilen mallar üzerinde devletler lehine veya aleyhine sonuçlar oluşturabilmektedir. AB'nin diğer üyelerine ait ürünlerle yerli ürünler arasında, yerli ürünler lehine yapılan ayırımıcı vergi uygulamalarının piyasaların fiyat yapısını, girişimcilerin ve tüketicilerin tercihlerini etkileyerek rekabet koşullarını bozması, ye devletlerin piyasalarının tek bir iç piyasa halinde bütünleşmesini engellediğinden, AB'de dolaylı vergilerde uyuma özel bir önem verilmiştir.

Ancak bugün AB başta KDV olmak üzere, dolaylı vergiler konusunda tam bir uyumlaştırmadan uzaktır. Vergi, çeşitli yerel etkenlerle ilişkili bulunduğundan üye devletler çoğu kez değişiklik konusunda isteksiz davranırlar. Avrupa Konseyi'nin diğer bir çok konunun aksine, mali konularda karar verebilmek için oybirliğine gerek duyması bugüne kadar hazırlanan pek çok düzenlemenin uygulamaya geçirilmesini engellemiştir.<sup>4</sup>

AB'de dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırmanın ağırlığını, AB vergisi olarak kabul edilen KDV ve Özel Tüketim Vergileri (ÖTV) oluşturmaktadır. Avrupa Tek Senedi'nde de serbest ticaretin önündeki engellerin kaldırılması için dolaylı vergilerin uyumlaştırılması önerilmiştir.<sup>5</sup>

Türkiye'nin gümrük birliğine girişini onaylayan Altı Aart (1995) Ortaklık Konseyi Kararları'nın 48. maddesi dolaylı vergilerle ilgilidir. Bu maddeye göre malların serbest dolaşımının dolaylı vergiler nedeniyle engellenmemesi ve rekabet koşullarının bozulmaması ilke kabul edilmiştir. Buna göre daha yüksek vergi, korumacılık, vergi iadeleri gibi hususlara aykırı hükümler kararın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren kaldırılacaktır.

### III. KATMA DEĞER VERGİSİ

Türkiye'de ilk KDV kanun tasarısı 1974 yılında hazırlanmıştır. KDV konusunda araştırmalar yapmak üzere yurtdışına elemanlar gönderilmiştir. 1980 yılına kadar KDV üzerinde yoğun tartışmalar ve araştırmalar sürdürülmüştür. İki üç defa TBMM'den dönen KDV tasarısı 1984 yılında kabul edilerek 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur.<sup>6</sup>

KDV uygulaması Türk Vergi Sistemi'nin daha sade bir yapıya kavuşmasına neden olmuştur. 1985 yılında bu kanunun kabul edilmesiyle bu tarihe kadar uygulanan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi hariç sekiz değişik gider vergisi türü yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Bayazıt BALCI, Avrupa Topluluğu'nda Ortak KDV Sisteminin Gelişimi ve Son Durumu, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 1995, ss. 24-25.

<sup>5</sup> Gita BHATT, 1992 Avrupası Ekonomik Bütünleşmenin İncelenmesi, Çeviren: Ali Alıç, *Maliye Dergisi*, Temmuz- Ağustos 1991, 1992, s.61.

<sup>6</sup> Ramazan ULUDAĞ, Avrupa Topluluğu İle Entegrasyon Sürecinde Gümrük Birliğine Gümrük İdaresinin Hazırlanışı, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart-Nisan 1994, ss. 8-9, s. 193.

<sup>7</sup> Rezan TATLİDİL ve Nükhet AYZ. *Avrupa Topluluğu'nda 1992'ye Yönelik Katma Değer*

Bu düzenlemede ithalat da KDV uygulaması içine alınmıştır. Böylece AB devletlerinde benimsenen "*varış ülkesinde vergilendirme*" ilkesine uygunluk sağlanmıştır. Bu usulde ülkeye giren mallar vergilendirilirken ihraç edilen mallar üzerindeki KDV iade edilmekte ve böylece bu mallar vergiden arındırılmaktadır.<sup>8</sup>

Türk KDV'si ile AB KDV'si nin hukuki çerçevesini oluşturan 6. direktif arasında temelde çok farklı hükümler bulunmamaktadır. Bu alanda mevzuatın uyumlaştırması diğer bir çok alanda olduğu gibi çok önemli sorunları beraberinde getirmeyecektir.<sup>9</sup>

#### A) Avrupa Birliğinde Uygulanan KDV İle Türk KDV'sinin Genel Olarak Karşılaştırılması

KDV uyumlaştırmasının Türk Vergi Sistemi üzerindeki en önemli etkisi vergi yükünün büyük ölçüde dolaysız vergilerden dolayı vergilere kaymasıdır. Böyle bir dağılım, gelişimini henüz tamamlanmamış bir ülke için bir çok sakınca doğurmaktadır. Vergi kaçakçılığının önlenmesi ve mali açıdan daha etkin hale gelen Türk Vergi Sistemi, vergi adaleti açısından olumsuzluk oluşturmuştur.

Türkiye 1980 sonrasında yaptığı vergi yasası değişiklikleriyle gümrük birliği ile ilgili düzenlemeleri oluşturmak için (AB'nin kurallarına uyum sağlamaya) çaba sarfetmiştir. Tam üye olmayan bir ülkenin bu tür uyum çabasına "**spontane (kendiliğinden) uyumlaştırma**" adı verilir. Bununla beraber Türk KDV'sinde AB direktiflerine göre, farklı olan bazı düzenlemeler vardır. Fakat bunlar, kolayca uyumlu hale getirilebilir niteliktedir.<sup>10</sup> Genel olarak benzerlik ve ayrılıklar aşağıdaki gibidir.

i- Vergilerin kapsamı geneldir. Yani vergi üretim ve dağıtımın tüm safhalarında alınmaktadır.

ii- Verginin hesaplanmasında tüm devletler indirim sistemini kul-

---

*Vergisi Uygulaması ve Türkiye'ye Muhtemel Etkileri*. Ankara: TOBB Yayınları, 1992, s. 81.  
8 Devlet Planlama Teşkilatı. *Vergilendirme Alt Komisyonu Türk-AB Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Temmuz 1994, s. 22.

<sup>9</sup> Nami ÇAĞAN, *AET Hukukunda Vergilendirme*, Olgaç Matbaası, 1981, s.161.

<sup>10</sup> DPT..., s. 29.

lanmaktadır.

iii- Bütün devletlerde KDV matrahını firmanın ilave ettiği *katma değer* oluşturmaktadır. KDV, matrahın dışındadır. İhracat vergiden istisna, ithalat vergiye tabidir.

iv- KDV oranlarında farklılıklar söz konusudur.

v- İstisna ve muafıklar yönünden farklı uygulamalar söz konusudur.<sup>11</sup>

vi- KDV'nin konusu açısından farklılıklardan söz edilebilir. Türkiye'de Taşıt Alım Vergisi ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi KDV'nin dışında tutulmuştur. Oysa bu vergiler AB'ye üye devletlerde KDV çerçevesinde değerlendirilmektedir.

vii-AB'de varış ülkesinde vergilendirme ilkesinden vazgeçilecektir. AB'nin 16 Aralık 1991 tarihli direktifi 1 Ocak 1997'den itibaren kesin rejim olarak kabul edilen malların üretildiği ülkede (kaynak ülke) vergilendirilmesi uygulamasına geçilmesini öngörmektedir. Bu Türkiye açısından önem arz eder.

vii- AB'de tüketim tipi bir KDV uygulanmaktadır. Türk KDV'si ise, tüketim tipi-gelir tipi özelliği göstermektedir. Dolayısıyla Türkiye'de uygulanmakta olan KDV'nin uyumlaştırılması konusundaki ilk adım KDV'deki konu (matrah) birliğinin sağlanmasıdır. Bir başka deyişle KDV'nin konusu ile AB üye devletlerinin uyguladığı KDV arasındaki konuların uyumlaştırılması gerekmektedir. Nitekim AB'de bu sorun ele alınırken öncelikle konu birliğine yönelinmiş, ve altıncı direktif ile buna ek olarak yapılan diğer çalışmalarla AB üyesi devletlerde KDV'de matrah belirlenmesindeki temel ölçütler tespit edilmiştir.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Mehmet TOSUNER, *Türk Katma Değer Vergisinin Avrupa Topluluğu Katma Değer Vergisine Uyumu*, İzmir: (Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İzmir, 1990), s. 96.

<sup>12</sup> DPT..., s. 29.

B) Avrupa Birliği ve Türkiye'de Katma Değer Vergisi Oranları ve Karşılaştırılması

**Avrupa Birliği Devletlerinde Katma Değer Vergisi Oranları**

<b>DEVLETLER</b>	<b>İndirilmiş O- ran</b>	<b>Standart Oran</b>
	<b>(%)</b>	<b>(%)</b>
<b>Belçika</b>	1-6 ve 12	19.5
<b>Danimarka</b>	0	25
<b>Almanya</b>	7	15
<b>Yunanistan</b>	4-8	18
<b>İspanya</b>	6	15
<b>Fransa</b>	2.1-5.5	18.6
<b>İrlanda</b>	2.3-10 ve 12.5	16-21
<b>İtalya</b>	4-9 ve 12	19
<b>Hollanda</b>	6	17.5
<b>Portekiz</b>	5	16
<b>İngiltere</b>	0	17.5
<b>Lüksemburg</b>	3-6	15

Kaynak: 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.

1 Ocak 1993'te ye devletlerde yürürlükte olan KDV oranlarının değerlendirmesini şöyle yapabiliriz:

i- öncelikle sadece iki oran söz konusudur ve daha önce var olan yükseltilmiş oran artık kaldırılmıştır.

ii- Danimarka ve İngiltere hariç bütün üye devletlerde iki oran da uygulanmaktadır.

iii- Daha önce Tek Senet'le kabul edilen % 4-9 indirilmiş oranı konusunda üye devletlerde tam bir uyum mevcut değildir. Bu konuya Almanya, Yunanistan, İspanya, Hollanda, Portekiz ve büyük oranda Lüksemburg'un uyum sağladığı görülür.

İndirilmiş oranlar arasında bir teklik söz konusu değildir. Almanya, İspanya, Hollanda ve Portekiz'de tek oran söz konusu iken Belçika, İrlanda ve İtalya'da üç orana sahiptir. Yunanistan, Fransa ve Lüksemburg'ta ise iki oran olduğu görülür. Danimarka ve İngiltere'de de indirilmiş oran söz konusu değildir. Ancak bu ülkelerde sıfır oran uygulaması söz konusudur.

iv- Oranlar arasında da bir uyumdan söz edilemez. Mesela Belçika'daki % 1 indirilmiş oran varken, bu oran İrlanda'da % 12.5'e kadar çıkmaktadır. Fakat dikkat edilirse Belçika'da da % 12'lik bir oran vardır. Bu oranlar ilgili devletlerde indirilmiş oranları en düşüğünü ve en yüksekini göstermektedir.

v- Standart oranlarda ise belirlenen %14-19 oranlarına İrlanda ve Danimarka dışında uyulduğu görülmektedir. İrlanda, iki ayrı orana sahip olmasına rağmen bunlardan sadece birinde 1 puanlık bir aşma söz konusudur. Danimarka'da ise indirilmiş oran uygulaması görülmemektedir.

vi- Ayrıca, 16 Aralık 1991 tarihinde kabul edilen ve 1993'ten itibaren geçici olarak yürürlüğe konan ve 1997'den itibaren kesinleşen, % 5 indirilmiş ve % 15 standart oranlarına da tam olarak uyum gösterilmediği görülmektedir.

vii- Standart oranlarda sadece bir oran uygulamasına genellikle uyulduğu görülmektedir. Buna göre İrlanda hariç tek bir oranın uygulandığı görülmektedir. Bu ülkenin standart oranda da diğerlerinden ayrılarak üç oranın uygulandığı görülür.

viii- Yine standart oranlarda oranlar arasında çok fazla bir sapma bulunmamaktadır. En yüksek oran Danimarka'da % 25 olarak uygulanırken Almanya ve Lüksemburg'ta % 15 oranının geçerli olduğu görülür. Diğer devletlerde ise ciddi bir sapmadan söz edilemez.

Buradan çıkarabileceğimiz sonuç; üye devletlerin KDV alanında



gözle görülür bir ilerlemenin sağlanmış olmasıdır. 1973'te KDV sisteminin kabulüyle muamele vergilerinin tekliği sağlanmıştır. Matrahta da benzer şeyler söylenebilir. Bu konudaki bilgiler ilgili yerde verilmiştir. KDV'de en önemli sorun olan oranların yaklaştırılması konusunda ise büyük mesafelerin katedildiği bir gerçektir. Ancak henüz Komisyon'un kabul ettiği % 2.5 (+/-) hedefine ulaşamamıştır.

*Türkiye'de ise KDV'nin oranları şöyledir:*

KDV Kanunu'nun 28. maddesine göre KDV'nin oranı vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı dört katına kadar arttırmaya ve % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini çeşitli zamanlarda kullanmıştır. Buna göre KDV uygulanacak teslim ve hizmetler için üç adet liste sayılmıştır. Buna göre %1, % 8, % 23 ve % 40 olarak dört adet oran uygulanmaktadır. Bunlar listeler halinde sayılmıştır. Ancak bir de bu listelerde yer almayan % 15 oranı uygulanan mal ve hizmetler vardır. Bu oran genel oran niteliğindedir. Bir başka deyişle yukarıdaki orana tabi olmayan bir mal veya hizmet için öngörülmüştür. Bu oranlara tabi mal ve hizmetler listeler halinde daha sonra Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenmiştir. Özellikle % 40 oranı Türkiye'nin gümrük birliğine girmesiyle konmuştur. Amaç gümrük birliği ile meydana gelecek, özellikle otomobillerden alınan % 38.3 oranındaki gümrük vergisinin kaldırılmasından doğan, vergi kaybını telafi etmektir.<sup>13</sup> Ancak bu düzenleme ile Türk KDV sistemi AB ortak KDV sisteminden bir adım uzaklaşmış oldu.

Dikkat edilecek olursa Türkiye'de halen yükseltilmiş oran uygulanması devam etmektedir. Oysa AB yükseltilmiş oran uygulamasına son vermiştir.

Türk KDV'sinin mükellef, matrah, teslim ve teslim sayılan haller, istisnalar ve indirimler konusunda AB genel prensiplerine uygun bir şekilde uygulanmaya konulduğu söylenebilir. KDV'ye geçiş aşamasında vergi o-

---

<sup>13</sup> Arif ŞİMŞEK, Özel Tüketim Vergisine Neden Geçmeliyiz ? *Yaklaşım Dergisi*, yıl: 2 sayı: 17, Mayıs 1994.s. 24

ranları AB devletlerine göre düşük tutulmuş ve gelişmelere göre yükseltilmiştir.

İhraç edilen mallarla ilgili KDV ile Türkiye dışında oturanların satın aldığı malların vergisi iade yoluyla vergiden arındırılmaktadır.

AB Komisyonu'nun önerisi doğrultusunda KDV oranlarının yakınlştırılması ile ilgili olarak 1.1.1988 tarihinden itibaren sıfır oran uygulamasından vazgeçilmiştir. Sıfır oran uygulaması Türkiye'de de yoktur. Mal ithalatında uygulanacak KDV oranlarının ülke dahilinde benzer malların satışına uygulanan oranla aynı olmasını öngören ikinci direktif, Türk KDV'sinde de aynen uygulanmaktadır.

AB, idari ve iktisadi güçlükleri dikkate alarak, iki oranlı KDV sistemini benimsemiştir. Çok oranlı KDV sistemi gerek idare gerek mükellef açısından iş yükünü artırmaktadır. Düşük oran ve yükseltilmiş oran uygulaması 1996 yılı sonuna kadar sürmesi kararlaştırılan geçiş dönemi içinde bu oranların üstüne çıkabilecek, bazı istisnai durumlarda ise düşük oranın altındaki oranlar korunabilecektir. Ancak Türk KDV oranları AB direktifleri ile kabul edilen oranlara nazaran daha yüksektir. Mesela AB direktifi gıda maddelerinin tamamı için % 5 oranını öngörmüşken Türkiye'de gıda maddelerinde % 8 oranı uygulanmaktadır. Diğer taraftan AB'de yükseltilmiş oran uygulaması kaldırılmış olmasına rağmen, Türkiye'de özellikle lüks mallar için yükseltilmiş oran uygulaması devam etmektedir. Türk KDV oranlarının AB KDV oranlarına yaklaştırılması kanunla olabileceği gibi Bakanlar Kurulu Kararı ile de yapılabilecektir.<sup>14</sup>

## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türkiye'de gümrük birliği, genel olarak, Avrupa Birliği'ne girmek için bir *atlama taşı* ya da bir *basamak* olarak değerlendirilmektedir. Fakat bütün AB devletleri gümrük birliğini *tam üye olduktan sonra* gerçekleştirmiştir. Bir benzetme yapmak gerekirse, AB Türkiye'nin tam üyeliğine kırımızı ışık yakmış olmamasına rağmen, yeşil ışık da yakmamıştır.

Gerek Türkiye'nin tam üye olma hedefi ve gerekse yapılan anlaşma-

---

<sup>14</sup> Nurettin BİLİCİ, AB'de Vergi Harmonizasyonunu Gerekli Kılan Nedenler ve Bu Konuda Yapılan Çalışmalar, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, cilt: 3, sayı: 1-2, yıl: 1993, s. 82.

lar çerçevesinde Türkiye, AB ile olan ilişkilerinde mevzuatını AB mevzuatına uyumlaştırma yönünde politikalar belirlemiştir. Yani Türkiye ile AB arasında AB'den kaynaklanan bir hak ya da yükümlülük ilişkisi yoktur. Türkiye uyumlaştırmasını kendiliğinden yapmaktadır. Buna göre üçüncü ülke konumundaki Türkiye'nin yükümlülükleri AB üye devletlerine göre daha hafif olacaktır. Bununla birlikte Türkiye *uluslarüstü* bir kuruluşla gümrük birliğini gerçekleştirmiştir ve AB'nin aldığı kararlara uymak durumunda olacaktır. Fakat AB'nin "**Ortaklık Konseyi**" ile de olsa Türkiye'ye danıştığı, tamamen bir dayatma yapmadığı bir gerçektir.

Türkiye için bu aşamada sadece *gümrük birliği* söz konusudur. Tam üyelik için herhangi bir tarih verilmemiştir. Zaten bu çalışmada da KDV gümrük birliği ile ilişkili olarak incelenmiştir.

Türk Vergi Sistemi'nin bugünkü yapısı gümrük birliğine ve hatta tam üyeliğe engel teşkil etmemektedir. Bununla beraber Türk Vergi Sistemi'nin kamu finansmanı işlevini yerine getirecek bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

Vergi sistemleri devletlerin ekonomik yapılarıyla yakından ilgilidir. Bu nedenle gelişmekte olan Türkiye ile gelişmiş olan AB üyesi devletler arasında vergi sistemlerdeki farklılıklar doğaldır. Uyumlaştırma çalışmalarıyla devletler egemenlik haklarından, vergileme yetkilerinden fedakarlık etmektedirler. Türkiye AB'ye üye olmak için bu fedakarlıklara katlanmakta ve vergi sistemini AB modeline yakınlaştırmaktadır.

Türkiye'de KDV oranları esnekleştirilmiş ve AB devletlerine karşı ayırımçı vergileme ortadan kaldırılmıştır. Ayrıca AB üyesi devletlerin bir çoğuyla çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik anlaşmalar yapmış bulunmaktadır.

Türkiye ile AB arasında KDV açısından bir karşılaştırma yapmak gerekirse aşağıdaki sonuçlara ulaşılabilir:

- KDV hem AB devletlerinde ve hem de Türkiye'de genel kapsamlıdır, üretim ve dağıtımın bütün aşamalarında alınır.
- AB ve Türkiye verginin hesabında indirim sistemini kullanmaktadır.
- Bütün devletlerde ihracat vergiden muaf, ithalat vergiye tabidir.

- Bütün devletlerde KDV matrahı işletmenin ilave ettiği katma değerden alınmaktadır.

Bu benzerliklere rağmen çeşitli farklılıklar da vardır. Bunların başında Türkiye'de KDV'nin gelir tipi AB devletlerinde ise tüketim tipi olması gelmektedir.

- KDV oranları arasında tam bir benzerlikten söz edilemez. AB devletleri bunu büyük oranda uyumlaştırmışken aynı uyum Türkiye açısından tam olarak söylenemez.

- İstisna ve muafiyetler açısından da farklı uygulamalar vardır. Ancak bu konuda AB'de da tam bir birlik sağlanamamıştır.

Ayrıca AB'de standart oran ve indirilmiş oranlar vardır. Türkiye'de ise bunların yanında yükseltilmiş oranlar da uygulanmaktadır. Öte yandan bu gruplara giren mallarda farklılıklar söz konusudur. Mesela gıda, su, elektrik gibi ürünler AB'de indirilmiş orana tabi iken Türkiye'de standart oran uygulanmaktadır.

Burada görüldüğü gibi KDV sistemleri arasında temelde çok farklı bir durum yoktur. Fakat dış ticaretin engellenmesine yolaçan bütün düzenlemelerin kaldırılması gerekmektedir. Bu, hem gümrük birliğinin ve hem de serbest ticaretin bir gereğidir. Türkiye açısından da göz önünde tutulması gereken konu, KDV oranlarının uyumlaştırılması değil, KDV kapsamında kabul edilen vergi konularında bir uyumun sağlanması zorunluluğudur.

Kurumsal olarak baktığımızda Türk Vergi Sistemi'nin AB Vergi Sistemi'yle uyum içerisinde olduğu görülür. Bazı mali kayıplar dikkate alınmazsa vergi uyumlaştırılmasının gerçekleşmesinde bir sorun çıkmayacaktır. Fakat AB devletlerinde de uyumsuzluklar tam olarak giderilmiş değildir.

## ÖZET

Bilindiği gibi Türkiye, 1.1.1996 tarihinden itibaren Gümrük Birliği'ne girmiş bulunmaktadır. Ekonomik entegrasyonu amaçlayan Gümrük Birliği, şüphesiz Türk ekonomisini de etkileyecektir.

Avrupa Birliği'nin ekonomik entegrasyonu oluşturmak için vergileri uyumlaştırmak zorunda olduğu ortadadır. Bu sebeple öncelikle katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi olmak üzere kurumlar ve gümrük vergisini de uyumlaştırma kapsamına almıştır. Avrupa Birliği özel tüketim vergisinin uyumlaştırılması konusunda önemli ilerlemeler sağlamıştır.

Bu çalışma, Gümrük Birliği'ne girmiş bulunan Türkiye'nin Özel Tüketim Vergisi alanında ne derecede uyumlu olduğunu, bu konuda aksayan yönlerini ve hangi değişiklikleri yapması gerektiğini ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır.

## ABSTRACT

The aim of this study is to examine the degree of the harmony between the Turkish Tax System and that of European Union which Turkey has created a customs union since 1 January 1996, as well as to determine which changes should be made by Turkey as a result of this customs union.

This examination shows that the European Union has taken many taxes, except income tax, into the context of harmonization as a result of its awareness for the necessity of the harmonization of taxes to create a single market and a real economic union. Those taxes are custom duties, corporation tax, particularly, value added tax and excise duty. Although there is an abiguous success in the harmonisation of the custom duty and value added tax, this success is lesser in the harmonization of corporate taxes and excise duties.

This study aims to examine compatibility of Turkey in value added tax field with that of European Union in order to determine its shortcoming as well as necessary changes to overcome them.

## KAYNAKÇA

- BALCI, Bayazıt, Avrupa Topluluğu'nda Ortak KDV Sisteminin Gelişimi ve Son Durumu, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 1995.
- BHATT, Gita, 1992 Avrupası Ekonomik Bütünleşmenin İncelenmesi, Çeviren: Ali Alıç, *Maliye Dergisi*, Temmuz- Ağustos 1991.
- BİLİCİ, Nurettin, AB'de Vergi Harmonizasyonunu Gerekli Kılan Nedenler ve Bu Konuda Yapılan Çalışmalar, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, cilt: 3, sayı: 1-2, yıl: 1993.
- CUDİN, Şenol, Avrupa Topluluğu Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Vergi Uyumlaştırılmasının Olabilirliği Açısından Değerlendirilmesi, *Avrupa Toplulukları Hakkında Araştırmalar*, MGB, APKK Yayını, no: 03, 988.
- ÇAĞAN, Nami, *AET Hukukunda Vergilendirme*, Olgaç Matbaası, 1981.
- Devlet Planlama Teşkilatı. *Vergilendirme Alt Komisyonu Türk-AB Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Temmuz 1994.
- KARLUK, Rıdvan, *Uluslararası Ekonomi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1992.
- ŞİMŞEK, Arif; Gümrük Birliğine İlişkin 1996 Yılında Yapılan Vergisel Düzenlemeler, *Yaklaşım*, Yıl:5 Sayı:49 Ocak 1997.
- TATLIDİL, Rezan, Nükhet AYAZ. *Avrupa Topluluğu'nda 1992'ye Yönelik Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Türkiye'ye Muhtemel Etkileri*, Ankara: TOBB Yayınları, 1992.
- TOSUNER, Mehmet, *Türk Katma Değer Vergisinin Avrupa Topluluğu Katma Değer Vergisine Uyumu*, İzmir: (Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İzmir, 1990).
- ULUDAĞ, Ramazan, Avrupa Topluluğu İle Entegrasyon Sürecinde Gümrük Birliğine Gümrük İdaresinin Hazırlanışı, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart-Nisan 1994.
- YILMAZ, Sinan, Avrupa Topluluğu'nda *gi Sorunları Dergisi*, Mart-Nisan 1994, ss. 8-9. Gümrük Vergisine Eş Mali Yükümlülükler, *Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Dergisi*, sayı: 10, yıl: 1991.