

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNDA MUAMELE VERGİLERİNİN HARMONİZASYONU

Wolfgang JURETZEK — Çev. Asis. Burhan ŞENATALAR

A. ROMA ANLAŞMASININ VERGİLERLE İLGİLİ HÜKÜMLERİ

25.4.1957 tarihinde Belçika, Federal Almanya, Fransa, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda Roma'da AET'nin kuruluş anlaşmasını imzalamışlardır. Anlaşma 1.1.1958'de yürürlüğe girmiştir. Anlaşmanın 95 ila 99'uncu maddeleri vergilerle ilgili hükümleri ihtiva etmektedir. Bu hükümler tek tek vergi yükümlülerine değil, fakat sadece üye devletlere ve AET'nin yürütme organı olan Komisyona yönelmiştir.

İşaret edilen maddeler genel kurallar koymakta, diğer üye ülkelerden ithal edilen malları diskriminasyona (ayırımı) karşı korumakta (Md. 95) ve ihraç edilen mallara vergi tedbirleriyle sübvansiyon verilmesini yasaklamaktadır (Md. 96). Muamele vergisini çok safhalı kümülatif sisteme göre uygulayan üye devletler, Md. 97'ye göre, ithal edilen mallardan aldıkları yurtiçi vergiler için ve de ihraç edilen mallara ödenen iadeler için tek tek mallara veya mal gruplarına ait ortalama oranlar tesbit edebilirler. Federal Almanya bu hükme dayanarak, katma değer vergisine geçene kadar, ihracatta vergi iadesi ve telâfi edici muamele vergisi sistemini muhafaza edebilmiştir. Ortalama oranların varlığı, mal türleri veya mal grupları için ortalama oranla uygulandığında bazı hallerde telâfi edici muamele vergisi ve ihracatta vergi iadesi için konmuş üst sınırların önemsiz ölçüde aşılabileceği görüşüne dayanmaktadır. Yalnız koruyucu amaçlarla ve plânlı şekilde ortalama oranların genişletilmesi kabul edilmemektedir. Çünkü Md. 97, ortalama oranların tesbitinde, 95 ve 96'ncı maddelerde konulan prensiplerin saklı kalması gerektiğini belirtmektedir. (Md. 98 ülkeler arası mal hareketlerinde sadece güç şartlar altında ve sınırlı bir süre için vasıtasız vergilerin telâfisine izin vermektedir). 95 ilâ 97'inci maddelere göre muamele vergi (ve tüketim vergileri) için vergi-

lemede varış ülkesi prensibi, geri kalan vergiler, yani herşeyden önce vasıtasız vergiler (gelir, kazanç ve servet vergileri) için de vergilemede orijin ülke prensibi geçerli olmaktadır. Yalnız bu durumun anlaşmanın amaçlarını, özellikle Ortak Pazar içinde rekabetin korunması amacını tehlikeye sokmaması için dikkat gösterilecektir.

Ortak Pazar içindeki vergi politikası ile ilgili en önemli hüküm 99. maddedir. Bu maddeye göre Komisyon, muamele vergisi, istihlak vergileri ve diğer vasıtalı vergilerle, üye ülkeler arasındaki mal hareketleriyle ilgili (telâfi) denkleştirme tedbirleri hakkında bütün üye ülkelerde geçerli olan hukukî kuralların Ortak Pazar lehine nasıl ahenkleştirilebileceği hususunu araştırma görevini yüklenmektedir. Komisyon, AET'nin yasama ve karar organı olan Bakanlar Konseyine bu konuyla ilgili tavsiyelerini sunmakta yükümlüdür. Bu tavsiyeler üzerinde Konsey sadece oybirliğiyle karara varabilir.

B. BRÜKSEL KOMİSYONUNUN ÇALIŞMALARI

I. Ön çalışmalar

Komisyon kuruluşundan hemen sonra, 99. madde ile kendisine yüklenmiş olan önemli göreve yönelmiş ve Komisyon görevlileri ile üye devletlerin uzmanlarından oluşan bir çalışma grubunu muamele vergisinin ahenkleştirilmesi imkânlarını araştırmakla görevlendirmiştir. Söz konusu çalışma grubu iyi çözümü bütün üye ülkelerde ortak bir sistemin yürürlüğe konmasında görmüştür. Roma anlaşması yürürlüğe girdiğinde beş üye devlette yürürlükte olan kümülatif çok safhalı (yayılı) vergiler veya karma sistemler, rekabet açısından tarafsız olmadıkları ve sınırda kesin bir denkleştirmeye (telâfiye) imkân vermedikleri için, topluluk vergisi olarak uygun görülmemişlerdir. Perakende satış, toptan satış veya nihai üretim safhalarında alınan ünlü tek safhalı vergiler de, rekabet açısından tarafsız kabul edilebilmelerine rağmen reddedildiler. Çalışma grubunun görüşüne göre, daha o zaman Fransa'da yürürlükte olan katma değer vergisi sistemi Ortak Pazar içinde serbest ticaretin ve rekabet açısından tarafsızlığın icaplarına en çok uyan sistemdi. Bu vergileme biçimi (bütün safhalarda veya birden çok safhada alınan kümülatif vergiler gibi) millî seviyede integrasyon yönünde herhangi bir teşvikte bulunmaz ve vergi ödeme yükünü birçok safhaya dağıtır. Uluslararası düzeyde de, yurt içinde üretilmiş veya ithal edilmiş malların vergi yönünden aynı işleme tabi tutulması ve ihracatta verginin giderilmesi karışık

tedbirlere ihtiyaç duyulmaksızın gerçekleştirilebilir. Bu sistemde mallar üzerindeki vergi yükü daima mallara ait orana paralel olduğundan ithal edilen malların kesin bir vergi yüküne tabi kılınmaları mümkündür. İhracatta muafiyetlerle ve önceki vergilerin geri ödenmesi ile mallar muamele vergisi yükünden tamamen kurtarılır.

II. Muamele vergilerinin harmonizasyonu hakkında Komisyon tarafından yayınlanmış direktifler

1. 11.4.1967 tarihli Birinci Direktif

Komisyon bu ön çalışmalara dayanarak 1962 Kasımında ve bazı değişikliklerin ele alınmasından sonra 12 Haziran 1964'te, üye devletlerin muamele vergileri hakkındaki hukukî kurallarının ahenkleştirilmesine dair ilk direktif için Bakanlar Konseyine bir teklif sunmuştur. Konsey 9 Şubat 1967 tarihli toplantısında, ortak bir katma değer vergisi sistemini öngören bu direktif teklifini oybirliğiyle kabul etmiştir. Birinci Direktif 11.4.1967 tarihiyle, Avrupa Topluluğu 1967 Resmî Gazetesinin 1301'inci sayfasında yayımlanmıştır.

Bu ilk direktifin önsözünde Ortak Pazarın niteliği "iç pazar benzeri" deyiimiyle belirtilmektedir. Ayrıca katma değer vergisi mümkün olduğu kadar genel olarak toplandığı ve uygulama alanı bütün üretim ve satış safhalarını ve hizmet alanlarını kapsadığı takdirde, bu vergi sisteminde en büyük kolaylığa ve rekabet açısından en büyük tarafsızlığa ulaşılabileceği ifade edilmektedir.

Bu direktifin 1. maddesinin 1. fıkrasına göre, üye devletler o tarihte yürürlükte olan muamele vergisi sistemlerinin yerine madde 2'de açıklanan ortak katma değer vergisi sistemini kabul edeceklerdir. Ortak katma değer vergisinin kabulünü konu alan millî kanunların mümkün olduğu kadar kısa zamanda yayımlanmaları ve her üye devletin konjonktür durumunu gözönüne alarak kararlaştıracığı bir zamanda (en geç 1 Ocak 1970'te olmak üzere) yürürlüğe girmeleri gerekir. (Md. 1, Fıkra 2)

Millî katma değer vergisi kanunlarının yürürlüğe girme tarihinden itibaren, üye devletler arasındaki ticaret hareketlerinde (ithalatta ve ihracatta) götürü denkleştirici (telâfi edici) tedbirlerin uygulanmasının artık mümkün olmadığı hükmünü getiren Md. 1 — fıkra 3 çok önemlidir. Federal Almanya katma değer vergisi kanununu 1.1.1968 tarihinde % 10 ve % 5 oranlarıyla yürürlüğe koyduğu için, bu hükme göre, ithal edilen malları, duruma göre % 10'dan veya % 5'ten daha düşük bir şekilde

vergilendirmek mümkün değildir. Benzer durum ihracat için de söz konusudur.

Birinci Direktifin 2. maddesi ortak katma değer vergisini genel tüketim vergisi olarak nitelendirmektedir. Aynı madde esas olarak öteki vergilerin indirimi tekniğini bir esasa bağlamakta ve verginin perakende ticaret safhasını da kapsıyacak şekilde uygulanmasını öngörmektedir. Bununla beraber üye devletler yapılacak istişareden sonra verginin uygulanma alanını bir geçiş dönemi için ve en çok vergi sınırlarının kaldırılması kadar, toptan satış safhasını kapsıyacak şekilde sınırlandırabilirler, ve gerekli olduğu takdirde, perakende ticaret safhasında veya ondan önceki safhada ilâve olarak otonom bir vergi alabilirler.

Madde 4'e göre 1968 yılı dolmadan önce, Komisyon Bakanlar Konseyine, muamele vergilerinin ahenkleştirilmesinde hangi yoldan ve hangi süre içinde amaca, yani vergi sınırlarının kaldırılması, başka bir deyişle, üye devletler arasındaki ticaret hareketlerinde ithalatta vergilemenin ve ihracatta vergi iadesinin kaldırılması amacına ulaşabileceği hakkında teklifler sunar. Geçiş dönemi dolmadan Konseyin bu konuyu müzakere etmesi ve mümkünse bir karara bağlanması gerekir. Komisyonun yapacağı tekliflerde, üye devletlerdeki vasıtalı ve vasıtasız vergiler arasındaki farklı durumlar, vergi sistemlerindeki bir değişikliğin üye devletlerin vergi ve bütçe politikalarına etkileri ve vergi sistemlerinin toplulukta ki rekabet ilişkileri ve sosyal ilişkiler üzerindeki etkileri gözönüne alınmalıdır.

2. 11.4.1967 tarihli İkinci Direktif

AET Bakanlar Konseyi, Komisyon tarafından 14.4.1965 tarihinde sunulan ikinci bir direktif teklifini de 9 Şubat 1967 oturumunda oybirliğiyle kabul etmiştir. İkinci Direktif 11.4.1967 tarihiyle Avrupa Topluluğu 1967 Resmî Gazetesinin 1303'üncü sayfasında yayınlanmıştır. Bu direktif katma değer vergisinin yapısı ve uygulama tarzı hakkında üye devletlere verilen geniş tavsiyeleri ihtiva etmektedir. Söz konusu direktif ayrıntılı bir önsöz, maddelere ayrılmış bir metin ve iki ekten meydana gelmektedir. Ek A tek tek maddelere ait açıklamalar ve ayrıntılı uygulama yolları getirmekte ve yer yer kuraldan sapmaları belirtmektedir. Ek B, mal fiyatlarını etkiledikleri için, topluluğun koyacağı kurallara konu olmaları gereken hizmetleri ortaya koymaktadır. Hizmetler deyimiyle Alman hukukundaki hizmetlerin anlaşılması gerekir. Mal fiyatları üzerinde etkide bulunmayan hizmetler üye devletlerin otonom vergilendirmelerine bırakılmıştır.

İkinci Direktife göre, önceden ödenmiş vergilerin indirildiği ortak katma değer vergisinin üretimin ve dağıtımın her safhasında (perakende ticaret dahil) ve hizmetler alanında uygulanması gerekir. Vergi, yapılmış hizmetlere göre (Tahakkuk esasına göre) ve vergisiz satış bedeli üzerinden hesap edilmelidir. Mal teslimleri ve hizmetleri esas olarak aynı verg oranına tabi olmalıdır. Taşıma hizmetleri bütün ulaştırma araçlarından aynı şekilde vergilendirilmelidir. Belirli alanlarda verginin hafifletilmesi gerekli görülürse, indirimli vergi oranları kullanılmalı ve istisnalar uygulanmamalıdır. İndirimli vergi oranları öyle hesaplanmalıdır ki, bu oranın uygulanması ile doğan katma değer vergisi tutarından, daha önceki safhada alınmış olan toplam katma değer vergisini indirmek normal olarak mümkün olabilsin. Hesaplarda net fiyat ve vergi tutarı ayrı olarak gösterilmelidir. Bu hükümler Alman Katma Değer Vergisi Kanununa uymaktadır.

İkinci Direktif Alman KDV Kanunundan farklı bazı hükümler de öngörmektedir. Direktife göre yatırım mallarında tam indirim hemen uygulanmalıdır, Alman KDV Kanunu ise tam indirime ancak 1.1.1973'ten itibaren izin vermektedir. O zamana kadar da Md. 30'a göre öz kullanımın vergilendirilmesi yolu uygulanacaktır. Bununla beraber, üye devletler konjonktürel sebepler dolayısıyla, yatırım mallarında önceden ödenmiş vergilerin indirilmesi usulünü uygulamayı kısmen veya tamamen reddetme imkânına sahiptirler. Alman KDV Kanununun aksine, direktife göre örneğin halılar, taşıtlar gibi belirlenmiş mallar ve hizmetler indirim hükümlerinin dışında tutulabilirler.

3. 9.12.1969 tarihli Üçüncü Direktif

İtalya ve Belçika¹ sırasıyla 14.7.1969 ve 12.9.1969 tarihlerinde Komisyona, Birinci Ahenkleştirme Direktifinin 1. maddesinin 2. fıkrası uyarınca katma değer vergisinin kabulü için tesbit edilmiş geçiş süresinin sonu olan 1 Ocak 1970 tarihine riayet edemeyeceklerini bildirdiler ve bundan dolayı sırasıyla iki ve bir yıllık uzatma talebinde bulundular. Belçika herşeyden önce bütçe ve konjonktür nedenleri ile katma değer vergisine öngörülen zamanda geçemeyeceği kanısındaydı. İtalya'da da zamanda görüşülüp kabul edilmesi mümkün olmayan bir genel vergi reformu tasarısı daha sonra parlamentoya gelmiştir. Bakanlar Konseyi katma değer vergisine geçişin 1 Ocak 1972'den sonraya ertelenemeyeceği

1) Diğer dört üye devlet bu tarihte katma değer vergisini uygulamaya geçmiş durumdadırlar.

kanısındadır ve bundan dolayı 11.4.1967 tarihli Birinci Direktifin 1. maddesinde öngörölmüş olan 1 Ocak 1970 tarihi yerine, 9 Aralık 1969 tarihli Üçüncü Direktifle (Avrupa Topluluğunun 20.12.1969 tarihli ve L 320/34 sayılı resmî gazetesi) 1 Ocak 1972'yi kabul etmiştir. (Madde 1).

Bakanlar Konseyi, üye devletlerden İtalya ve Belçika muamele vergisinin yarattığı yurtiçi vergi yükünü denkleştirmek için ortalama oranlar kullanmaya devam ettiklerinden, üye devletler arasındaki mal hareketlerinde rekabetin zedelenmesinin önüne geçmenin 1.1.1970 tarihine kadar mümkün olmadığını tesbit etmiştir. Bu sebeple Üçüncü Direktifin 3. maddesinde 1 Ekim 1969 tarihinde yürürlükte olan ortalama oranların daha fazla yükseltilemeyeceği ve sadece muamele vergisi oranlarındaki küçük değişimlere göre ayarlanabileceği belirtilmektedir. Ortalama oran denince, ithalattaki denkleştirme (telâfi) vergisi oranları ile ihracattaki iade oranları kastedilmektedir. Bunlar, yurtiçinde üretilmiş olan ürünlerde, üretimlerinin değişik safhalarında yayılı kümülatif vergiler dolayısıyla doğan vergi yüklerinin (nihaî üreticinin yaptığı satıştan alınan vergi hariç) denkleştirilmesi amacıyla konmuştur.

Üçüncü Direktif dışında altı üye devlet, İtalya ile Belçika'nın 1.10.1969'da yürürlükte olan ortalama oranları aşağıda belirttiği şekilde indirmeleri hususunda görüş birliğine varmışlardır. Genel muamele vergisi oranının % 101 ile % 150'si arasında olan ortalama oranlar 1.4.1970'ten 31.12.1971'e kadar olan zaman için doğrusal (lineer) olarak % 10 indirilecektir. Genel muamele vergisi oranının % 150'si üzerinde olan ortalama oranlar da 1.4.1970'ten 31.12.1970'e kadar olan zaman için % 13 ve 1.1.1971'den 31.12.1971'e kadar olan zaman için de % 15 düşürülecektir. Bununla beraber İtalya ve Belçika ile ilgili olarak koruyucu bir hüküm mevcuttur.

Bakanlar Konseyi özel bir kararla, Komisyonun kendisine mümkün olduğu kadar acele bir şekilde muamele vergisinde vergi sınırlarının kaldırılması hakkında teklifler sunmasını talep etmiştir. Konsey, üye devlet İtalya'dan katma değer vergisine geçildiğinde perakende ticaretin de hemen bu vergiye dahil edilmesini talep etmiştir, çünkü vergi sınırlarının kaldırılması ancak bütün devletler perakende ticareti de katma değer vergisine dahil ettikleri takdirde mümkün olmaktadır. Komisyon vergi sınırlarının kaldırılması hakkındaki tekliflerini muhtemelen 1970 yılı içinde Konseye sunacaktır.