

AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE DOLAYLI – DOLAYSIZ VERGİLERİN YAPISI*

Uğur ÇİÇEK¹, Kübra UĞUR²

ÖZ: Bir ülkenin uyguladığı vergi politikası, o ülkenin ekonomik bağımsızlığının oluşmasında önemli rol oynamaktadır. Vergi politikaları izlenecek ekonomik politikalarla doğru orantılıdır. Avrupa Birliği'nde vergi ile ilgili ilk düzenlemeler Roma Antlaşması'yla başlamıştır. Bu düzenlemeler Birliğe üye ülkelerin ekonomisinin güçlendirilmesi, rekabetin artırılması, haksız rekabetin önlenmesi ve vergilerin yakınlaştırılması gibi konularda olmuştur. Birliğe üye ülkeler, vergi politikalarını kendi ekonomik politikalarına göre belirleseler de Avrupa Birliği'nin işleyişine ilişkin Antlaşma'daki hükümlerden bağımsız hareket etmemektedir. Bu çalışmada; Avrupa Birliği vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergilerin yapısı incelenmektedir. Çalışmanın amacı; Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı gözetilerek 28 ülkeyi içinde barındıran bu büyük birliğin vergi yapılarını değerlendirmektir. Araştırmanın sonucunda, Avrupa Birliği ülkelerinin genel itibarıyla dolaysız vergilerden elde ettiği gelirin, dolaylı vergi gelirlerine göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca Birliğe üye ülkelerin daha çok dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmaya gittikleri, dolaysız vergiler alanında ise ulusal çıkarlarına göre hareket ettikleri görülmüştür.

ANAHTAR KELİMELEER: Avrupa Birliği, KDV, ÖTV, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi.

STRUCTURE OF INDIRECT TAXES AND DIRECT TAXES IN EUROPEAN UNION COUNTRIES

ABSTRACT: The tax policy of a country plays an important role in the economic independence of that country. The tax policies are directly proportional to the economic policies to be followed. The first regulations on taxation in the European Union started with the Treaty of Rome. These arrangements have been on issues such as strengthening the economy of the member states, increasing competition, preventing unfair competition and bringing the tax to a close. Although member states determine their tax policies according to their economic policies, they do not act independently from the provisions of the Treaty on the Functioning of the European Union. In this study; The structure of indirect and direct taxes in the European Union tax system is examined. Purpose of the study; The aim of this study is to evaluate the tax structures of this large Union in 28 countries by considering the share of the indirect and direct taxes applied in the European Union countries in total tax revenues. As a result of the research, it is determined that the income obtained from the direct taxes in European Union countries is higher than the indirect tax revenues. In addition, it has been observed that the member states are more likely to harmonize in the field of indirect taxes and act according to their national interests in the field of direct taxes.

KEYWORDS: European Union, VAT, Special Consumption Tax, Income Tax, Corporate Tax.

*Bu makale Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalında Kübra Uğur tarafından hazırlanan "AB ülkelerinin Dolaylı-Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye Karşılaştırması" başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ugurcicek@mehmetakif.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-2345-6789>

² gs.kbra.94@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-0134-4668>

1. GİRİŞ

Avrupa Birliği (AB), Avrupa kıtasında yer alan dağınık devletlerin bir araya gelerek birleşmesi sonucunda oluşmuştur. Avrupa kıtasında bulunan bu dağınık devletlerin birleşme fikri 19. yüzyılın ünlü felsefi düşünürleri tarafından şekillendirilmiştir. Victor Hugo, William Penn, Saint Simon gibi bu ünlü düşünürler Avrupa'da ekonomik ve siyasi bir birlikteliğin kurulmasını isteyen kişilerdir. Bu düşünce 2. Dünya Savaşı sonrasında oluşmuştur. Savaşı ABD'nin kazanması, Batı Avrupa ülkeleri arasında işbirliğini büyük ölçüde arttırmış ve Avrupa birleşme sürecini hızlandırmıştır. Bugünkü AB'nin temelleri 1951 yılında gerçekleşen Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nun kurulmasıyla başlamıştır. Bu topluluk altı batı ülkesini içine alarak ülkeler arasında ilk sektörel birleşmeyi oluşturmuştur. Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nun kurulmasının ardından önemli başarılar elde edilmiş, askeri ve siyasi alanlarda da birleşmenin gerekli olduğu ortaya çıkmıştır. Altı ülke ile başlayıp günümüzde 28 ülkeyi içinde barındıran AB, ülkeler arasında ortak siyasal ve ekonomik bütünleşmeyi amaç edinmiştir.

Bir ülkede uygulanan vergi sistemi, o ülkenin ekonomik bağımsızlığının oluşumunda önemli bir rol oynamaktadır. Bir ülkenin geliri olmadan, izlenebilecek ekonomik politikalar hakkında konuşmak mümkün değildir. Ülkenin uyguladığı vergi politikası, o ülkenin tüketiminin, tasarruflarının ve daha da önemlisi üreticilerin yönlendirilmesi hususunda çok etkili bir role sahiptir. AB vergi politikaları topluluğun ortak politikaları arasında en önemlisidir. Herhangi bir AB ülkesinde gerçekleşen vergi politikasındaki değişim sadece o ülkeyi değil, AB'deki diğer tüm ülkeleri de etkileyecektir. Bu nedenle, AB ülkeleri vergi politikalarını oluştururken birbirlerinden bağımsız davranmamaktadırlar. AB vergi politikasının amacı; Topluluğa üye ülkeler arasındaki vergi sorunlarını çözmek olup çifte vergilendirme, vergi kaçakçılığı ve devlet yardımları gibi haksız rekabeti güçlendirecek koşulları ortadan kaldırmaktır.

AB ülkeleri arasındaki entegrasyon sürecinin ortaya çıkardığı önemli gelişmelerden biri ise üye ülkeler arasında rekabetin giderek artmasıdır. Bu bağlamda herhangi bir üye ülkenin vergi oranlarını diğer ülkelere göre yüksek tutması şüphesiz ki rekabet avantajı açısından büyük bir dezavantaj oluşturacaktır. Bu gerçekler neticesinde, AB'ye üye ülkeler vergi politikalarını belirlerken bağımsız olamamaktadırlar.

AB'de Tek Pazarın hedeflendiği şekilde gerçekleşmesi için büyük çabalar sarf edilmesine rağmen vergi sistemlerinin tam anlamıyla uyumlaştırıldığını söylemek mümkün değildir. AB'de vergi politikalarının koordinasyonunu sağlamak için atılan adımlar yavaş bir şekilde gerçekleşmektedir. AB'de vergi uyumlaştırması konusunun bu denli yavaş ilerlemesinin sebepleri arasında ülkelerin politik yapılarındaki farklılıklar, ekonomik farklılıklar ve vergi yetkisinin el değişmesinden kaynaklı çekinceler bulunmaktadır. Bu yüzden Avrupa ülkeleri vergileme yetkilerini ulusüstü bir kuruluşa devretmek istememektedir. Roma Antlaşması'nda sadece dolaylı vergiler alanında uyumlaştırılması gerektiği ile ilgili hükümler yer alırken Maastricht Antlaşması ile birlikte dolaysız vergilerin de uyumlaştırması

gerektiğine yer verilmiştir. AB ilk olarak Gümrük Birliğinde uyumlaştırmaya gittiğinden dolayı mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının sağlanması için dolaylı vergilerde uyumlaştırma yapılması gerekli görülmüştür. Ancak zamanla kişilerin ve sermayenin de serbest dolaşımda olması gerektiği kanısına varılmış olup Gelir Vergisi ve kurumlar vergisinde gerekli olduğu takdirde uyumlaştırılmaya gidilmesinin gerektiği anlaşılmıştır.

2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYLI VERGİLER

Bir ülkenin uyguladığı vergi politikası, o ülkenin ekonomik bağımsızlığının oluşmasında önemli rol oynamaktadır. Vergi politikaları, izlenecek ekonomik politikalarla doğru orantılıdır. Devletler, harcamalarını ve politikalarını finanse edebilmek için halktan vergi toplamaktadır (Karluk, 2005: 418). Vergiler aracılığıyla üretim ve tüketim olayları yönlendirilebilmekte, yatırımlar yön değiştirebilmekte ve belli bölgelere yoğunlaşabilmekte veya azalabilmekte hatta işletmelerin karlılık düzeylerinde farklılıklar ortaya çıkarabilmektedir. (Bilici, 2018: 46).

Birliğe üye ülkelerin ekonomik ve sosyal yapılarındaki farklılıklar, vergi sistemlerinde ve vergi oranlarında tam olarak benzerlik göstermesine engel teşkil etmektedir. Bu nedenle ülkeler, vergi uyumu ile çoğunlukla vergilemedeki farklılıkları ortadan kaldırarak ve Tek Pazar hedefinde haksız rekabeti ortadan kaldırmayı amaçlamaktadırlar. (Tunçer ve Sarıkaya, 2003: 176). Buna göre vergi uyumlaştırmasının amacı üye ülkelerin vergi sistemlerini ve oranlarını tek ve eşit duruma getirmek değildir. Vergi uyumlaştırmasının asıl amacı üye ülkeler arasında ticareti saptırıcı ve rekabet bozucu vergi oranlarının kaldırılması olup üretim faktörlerinin serbest hareket edebilmesini sağlamaktır (Saraçoğlu, 2006: 11).

AB'de ilk olarak vergilerde uyumlaştırma konusu Roma Antlaşması'nda yer almıştır. Roma Antlaşması'nda vergi uyumlaştırma konusunun yer almasının sebebi ise üye ülkelerin satış vergisinde oynama yapmaları durumunda mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı ve piyasa ekonomisinde adil rekabet ortamını olumsuz yönde etkileyecek olmasından kaynaklıdır (Güngör, 2001: 55).

AB'de vergi uyumlaştırmasına ilişkin ilk düzenlemeler, birlik içindeki Gümrük Birliği hedefini gerçeğe dönüştürmek amacıyla; üye ülkeler arasında mal ve hizmet ticaretindeki engellerin kaldırılması için gümrük vergileri kaldırılarak, dolaylı vergiler alanında gerçekleşmiştir (Yıldız, 2006: 556). Dolaylı vergiler üzerinde yürütölen uyumlaştırma çalışmaları ile ilk olarak Gümrük Birliğinin sağlanması amaçlanmış olup adil rekabet ortamının gerçekleşmesi istenmiştir.

AB vergi politikalarına ait ilkeler 1962 yılında yayınlanan Neumark Raporu ile belirlenmiştir. Bu raporda AB'de tek vergi sisteminin kurulamayacağı açık ve net bir şekilde yer almaktadır. Bu nedenle Birliğe üye ülkeler, Tek Pazar hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek vergi mevzuatlarındaki farklılıkların indirgenmesi ve uyumlaştırılması gerektiği kararına varmışlardır. Bunun doğal sonucu olarak, AB'ye üye ülkelerin vergi mevzuatlarını homojen hale getirmek yerine ulusal mevzuatlarındaki

farklılıklarına paralel olarak uyumlaştırma hedeflenmiştir. Neumark Raporu, Roma Antlaşmasının vergi hükümlerine dayanarak; AB'nin refahını artırmak amacıyla vergi farklılıklarının kaldırılmasını veya uyumlaştırılmasını gerekli görmüştür. Bu temel çerçevede belirtilen amaçlar doğrultusunda bu Rapor, iki temel kavrama pratik çözümler getirmeyi amaçlamıştır. Bu tavsiyeler, üye ülkelerin vergi politikalarının uyumlaştırılmasını ve vergi otoritesinin belirlenmesini içermektedir. Bununla birlikte, bu kadar geniş bir yelpazeyi içine alan Neumark Komisyonu ilk olarak dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasını ele alarak uygulama ilkelerini ortaya koymuştur (İktisat Akademisi, 2002).

Dolaylı vergiler mal ve hizmetin serbest dolaşımını etkilemektedir. Bu yüzden AB için büyük önem taşımaktadır. Topluluk genel olarak dolaylı vergilerde uyumlaştırmaya gitmiştir. Bunun sebebi ise serbest ticaretin önündeki en büyük engel olan her ülkenin farklı dolaylı vergi uygulamalarıdır. Avrupa Birliği'nin işleyişine ilişkin Antlaşma'nın 110. maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda Birliğe üye olan hiçbir üye ülke diğer üye ülkelerin ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak yerli ürünlere uyguladığı vergilerden daha yüksek iç vergilendirme uygulaması yapamayacaktır. AB vergilendirmeye ilgili yaptığı düzenlemeler ile adil rekabet ortamını olumsuz etkileyen gelişmeleri engellemek istemiştir.

Tablo 1'de 2010 - 2017 yılları arasında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına yer verilmiştir. Bu tabloya göre AB 28 ortalamasının %35'lerde olduğu görülmektedir.

Tablo 1. 2010-2017 Dönemi AB Ülkelerinde Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı(%)

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|-------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| AB-28 | 34,9 | 35,0 | 35,0 | 34,8 | 35,1 | 35,2 | 34,9 | 34,7 |
| AB-19 | 33,2 | 33,1 | 33,0 | 32,7 | 33,0 | 33,1 | 32,9 | 32,7 |
| Belçika | 30,5 | 29,9 | 29,9 | 29,3 | 29,3 | 29,4 | 30,4 | 30,0 |
| Bulgaristan | 54,9 | 54,4 | 56,0 | 54,7 | 52,4 | 53,4 | 53,6 | 51,3 |
| Çek Cumhuriyeti | 34,6 | 35,9 | 36,6 | 37,0 | 35,5 | 36,5 | 35,9 | 35,7 |
| Danimarka | 36,4 | 36,6 | 36,0 | 35,8 | 33,5 | 35,5 | 35,6 | 35,3 |
| Almanya | 29,7 | 29,8 | 29,2 | 28,7 | 28,5 | 28,5 | 27,9 | 27,5 |
| Estonya | 41,8 | 43,2 | 43,9 | 42,6 | 43,2 | 43,2 | 44,2 | 43,8 |
| İrlanda | 39,3 | 37,5 | 37,5 | 37,8 | 38,1 | 37,3 | 37,5 | 37,0 |
| Yunanistan | 39,7 | 40,4 | 39,0 | 40,4 | 43,9 | 44,5 | 45,0 | 44,4 |
| İspanya | 33,1 | 32,3 | 32,9 | 34,4 | 34,7 | 35,7 | 35,4 | 35,0 |
| Fransa | 35,0 | 35,0 | 34,6 | 34,3 | 34,5 | 34,9 | 35,3 | 35,3 |
| Hırvatistan | 48,9 | 48,9 | 50,5 | 51,2 | 50,6 | 51,5 | 51,4 | 52,0 |
| İtalya | 34,0 | 34,4 | 35,5 | 34,7 | 35,9 | 35,5 | 34,4 | 34,8 |
| Güney Kıbrıs Rum Kesimi | 45,3 | 43,3 | 44,3 | 43,5 | 44,6 | 45,0 | 45,8 | 46,7 |
| Letonya | 43,6 | 43,6 | 43,8 | 44,6 | 45,4 | 46,0 | 46,4 | 45,5 |
| Litvanya | 42,5 | 43,4 | 42,1 | 41,5 | 41,5 | 41,2 | 40,2 | 40,3 |
| Lüksemburg | 32,7 | 33,2 | 33,5 | 33,6 | 35,0 | 32,3 | 31,8 | 31,2 |
| Macaristan | 47,1 | 47,5 | 48,6 | 48,7 | 48,5 | 48,5 | 46,6 | 47,4 |
| Malta | 43,4 | 42,5 | 41,2 | 40,1 | 40,7 | 40,7 | 39,8 | 39,5 |
| Hollanda | 32,0 | 31,4 | 30,6 | 31,0 | 31,4 | 31,2 | 31,1 | 30,9 |
| Avusturya | 35,1 | 35,1 | 35,1 | 34,2 | 33,8 | 33,5 | 34,6 | 34,1 |
| Polonya | 44,3 | 43,9 | 41,0 | 40,7 | 40,7 | 40,2 | 40,9 | 40,9 |

| | | | | | | | | |
|------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Portekiz | 43,8 | 43,2 | 43,9 | 40,5 | 41,7 | 42,4 | 43,5 | 43,8 |
| Romanya | 45,2 | 46,4 | 47,6 | 46,7 | 46,4 | 47,6 | 44,0 | 41,6 |
| Slovenya | 38,3 | 38,7 | 39,5 | 41,2 | 41,1 | 40,8 | 40,2 | 39,5 |
| Slovakya | 36,6 | 37,4 | 35,6 | 34,7 | 34,7 | 34,1 | 33,5 | 33,6 |
| Finlandiya | 31,9 | 33,1 | 33,2 | 33,2 | 33,0 | 32,5 | 33,0 | 32,8 |
| İsveç | 51,8 | 52,0 | 52,4 | 51,9 | 51,6 | 51,0 | 51,2 | 51,1 |
| Birleşik Krallık | 36,5 | 37,5 | 38,3 | 38,7 | 39,3 | 39,1 | 38,7 | 38,3 |

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

2017 yılında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip AB ülkesi %51,3 ile Hırvatistan'dır. İsveç, Bulgaristan ve Macaristan da dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının bir hayli yüksek olduğu ülkelerdir. En düşük pay ise %27,5 ile Almanya'ya aittir (Tablo 1).

Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığının fazla olması istenmez. Çünkü vergi mükellefi ile verginin yüklenicisi aynı değildir. Vergi mükellefi ile vergi yüklenicisinin aynı kişi olduğu durumlarda (dolaysız vergiler) vergilemenin daha adaletli olduğu bilinmektedir. Bu yüzden daha adaletli ve etkin bir vergileme politikası için dolaysız vergilerin ağırlıklı olması gerekmektedir.

Avrupa ülkesi olan Hırvatistan, Bulgaristan, İsveç ve Macaristan gibi ülkelerde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerindeki ağırlığının bir hayli yüksek olduğu hatta AB 28 ortalamasından %15 daha fazla olduğu görülmektedir. Bu durumda bu ülkelerde vergi adaletin zedelenebileceğini ve vergi bilincinin düşük olduğunu söyleyebiliriz.

2.1. Avrupa Birliği'nde KDV Uygulaması

Genel olarak Katma Değer Vergisi'ni tüm mal ve hizmetleri verginin konusu içine alan, üretim safhasından tüketim safhasına kadar bütün iktisadi aşamaları kapsayan birden fazla aşaması olan ve her aşamada ortaya çıkan değeri kendine matrah kabul eden bir tür genel tüketim vergisi olarak tanımlamak mümkündür (Şenyüz vd., 2018: 254). Bu vergi türü muamele vergileri içerisinde yer almaktadır. Katma Değer Vergisi matrahın kapsamına göre (Oktar, 2016: 169); "Gayrisafi hâsıla tipi, Gelir tipi, Tüketim tipi ve Ücret tipi" olmak üzere dört grupta sınıflandırılmaktadır (Şenyüz vd., 2018: 254).

KDV, AB vergisi olarak kabul edilmiştir (Şenyüz vd., 2018: 253). AB'de KDV Alman sanayici Von Siemens tarafından ilk kez ortaya atılmıştır. Alman sanayici 1918 yılında muamele vergilerinin kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesi gerektiğini savunmuştur. Fransa'nın Maliye Bakanlığı'nda görev alan Maurice Laure KDV'nin gerekliliğini vurgulamış olup ilgili verginin temel esaslarını açıklamıştır. 1954 yılında ise Maurice Laure KDV projesini sunmuştur (Mezararkalı, 2015: 3).

AB'nin 2006/112/EC direktifinin 9. maddesinin 1. fıkrasına göre KDV mükellefini; faaliyetin amacı veya sonucu ne olursa olsun, herhangi bir yerde herhangi bir ekonomik faaliyette bulunan bağımsız bir kişi olarak tanımlamaktadır. Madencilik ve tarımsal faaliyetler dahil olmak üzere üreticilerin, tüccarların veya hizmet sunan kişilerin faaliyetleri ve maddi veya maddi olmayan malların

sürekli olarak bunlardan gelir elde etmek amacıyla kullanılması, “ekonomik faaliyet” olarak kabul edilmektedir (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 9).

AB Ortak KDV sistemi ilkesine göre, mal ve hizmetlerin fiyatıyla orantılı olarak, genel bir tüketim vergisi olan bu verginin, tüm mal ve hizmetlere uygulanması ve üretimden dağıtım sürecine kadar birçok aşamada vergiye tabii tutulması gerekmektedir (EU Directive on Value Added Tax, 2006).

Aşağıdaki işlemler AB’de ortak KDV’ye tabidir (EU Directive on Value Added Tax, 2006);

- *“Kamu taşımacılığının, yolcu taşımacılığı ve telekomünikasyon hizmetleri dışındaki diğer hizmetlerin tedariki ve buna eşlik eden malların tedariki,*
- *Hastane ve tıbbi bakım ve kamu yasaları tarafından yönetilen organlar veya kamu hukuku tarafından yönetilen kuruluşlar için geçerli olanlarla karşılaştırılabilir sosyal şartlar altında, hastaneler, tıbbi tedavi veya tanı merkezleri ve benzer nitelikte diğer usulüne uygun tanınmış kuruluşlar tarafından yürütülen ilgili faaliyetler,*
- *İlgili üye devlet tarafından belirlenen tıbbi ve paramedikal mesleklerin uygulanmasında tıbbi bakım sağlanması,*
- *İnsan organları, kan ve süt arzı,*
- *Diş teknisyenlerinin mesleki kapasitelerinde hizmet tedariki ve diş hekimleri ve diş teknisyenleri tarafından diş protezlerinin tedariki,*
- *Yaşlıların evleri, kamu hukuku tarafından yönetilen kuruluşlar veya sosyal refah ile ilgili olarak ilgili üye devlet tarafından kabul edilen diğer kuruluşlar tarafından sağlananlar dahil olmak üzere, hizmetlerin ve mal ve sosyal güvenlik çalışmalarıyla yakından bağlantılı hizmetler,*
- *Çocukların veya gençlerin eğitimi, okul veya üniversite eğitimi, mesleki eğitim veya yeniden eğitime katılması, bununla ilgili hizmetler ve malların tedariki dahil olmak üzere, kamu hukuku tarafından yönetilen kuruluşlar veya benzer amaçlarla çalışan özel kuruluşların hizmetleri veya malların tedariki,*
- *Öğretmenler tarafından özel olarak verilen ve okul veya üniversite eğitimini kapsayan öğrenim,*
- *Belirli faaliyetlerin amacı için dini veya felsefi kurumlardan personel tedariki ve manevi refah,*
- *Siyasi, felsefi, sendika, dini vs. gibi kar amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından verilen hizmetler,*
- *Kar amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından spora veya beden eğitimine katılan kişilere spor veya beden eğitimi ile yakından ilgili belirli hizmetlerin sağlanması,*
- *Bazı kültürel hizmetlerin tedariki ve bunlarla yakından bağlantılı malların, kamu hukuku tarafından yönetilen organlar veya ilgili Üye Devlet tarafından tanınan diğer kültürel kuruluşlar tarafından verilen hizmetlerle ilgili teslimler,*

- *Hasta veya yaralı kişilere, amaca yönelik olarak tasarlanan araçlarda, usulüne uygun yetkili makamlarca nakliye hizmeti verilmesi,*
- *Kamuya açık radyo ve televizyon organları tarafından yürütölen, ticari nitelikte olanların dışındaki faaliyetler” KDV’den muaftır.*

Kamu yararı dışında tutulan diğer istisnalar ise (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 135; Bilici, 2018: 88):

- Sigorta komisyoncuları ve sigorta acenteleri tarafından gerçekleştirilen ilgili hizmetleri içeren sigorta ve reasürans işlemleri,
- Para yatırma – çekme – kredi verme, değerli kağıtlar, döviz, para, hisse senedi ve tahvil işlemleri istisnalar arasındadır.

AB ithalatta ve ihracatta KDV istisnaları uygulamıştır. İlgili direktifin 143-145. maddelerinde ithalatta da uygulanan istisnalar yer almaktadır. Bu hükümler gereğince (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 143-145):

- *“Vergilendirilebilir bir kişi tarafından her koşulda kendi topraklarında muaf tutulacağı malların nihai ithalatı,*
- *Ortak Gümrük Tarifesine göre muafiyet tanınmış malların nihai ithalatı,*
- *Diplomatik ve konsolosluk düzenlemeleri uyarınca, gümrük vergilerinden muaf tutulan malların ithalatı,*
- *Uluslararası anlaşmalar çerçevesinde oluşturulan uluslararası kuruluşlar adına yapılan ithalat,*
- *Altının Merkez Bankası tarafından ithalatı,*
- *Doğalgaz dağıtım sistemi veya elektrik yoluyla gaz ithalatı” KDV’den muaftır.*

İhracat alanında uygulanan istisnalar ise (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 151-152; Bilici, 2018: 89-90):

- *“Diplomatik ve konsolosluk düzenlemeleri altında mal veya hizmet tedariki,*
- *Ülke dışına ihraç edilen mallar,*
- *Üye ölkeler, altın teminini merkez bankalarına muaf tutacaktır.”*

KDV istisnaları ile birlikte ekonomik, sosyal, siyasi, askeri, eğitim vb. amaçlarla bazı konular KDV dışarısında tutulmuştur. Fakat (Bilici, 2018: 87):

- Muafiyet ve istisna uygulayan mal ve hizmetleri fazla olan ölkeler, daha az istisna ve muafiyet uygulayan ölkelere göre avantajlı konuma geçmektedir.
- KDV bir tüketim vergisi olduğuna göre istisna ve muafiyetlerin fazla olması bu özelliğini zedelemektedir.

- KDV, AB Bütçesi gelirlerindedir. KDV payı, üye ülkelerin KDV matrahı üzerinden hesaplanmaktadır. Bu sebepten dolayı KDV matrahında aşırı istisna uygulanması bütçeyi doğrudan etkilemektedir.

AB Ortak KDV sisteminde standart oran ve indirilmiş oran olmak üzere iki oranlı bir yapı esas alınmıştır. Standart oran 2006/112/EC Direktif in 96 ve 97. maddelerini kapsamaktadır. Bu hükümler gereğince standart oran aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

“Üye devletler, her üye devlet tarafından vergilendirilebilir tutarın bir yüzdesi olarak belirlenecek ve mal ve hizmet tedariki için aynı olacak olan standart bir KDV oranı uygulayacaktır. Ayrıca uygulanacak standart oran %15’ten az olmayacaktır.”

İndirilmiş oran ise, ilgili Çerçeve Direktifinin 98-101. maddelerinde yer almaktadır. Bu maddeler gereğince indirilmiş oran en az %5 olacaktır ve üye ülkeler bir veya iki tane indirilmiş oran uygulayabileceklerdir. İndirilmiş bu oranlar Çerçeve Direktifinin Ek 3’ünde yer almaktadır. Bu Ek’te yer alan sağlık, barınma, gıda, eğitim, kültür, spor vb. konular üzerinde ülkeler indirilmiş oran uygulamaktadırlar (EU Directive on Value Added Tax, 2006: Article 96-101; Bilici, 2018: 91).

2014 - 2019 yılları arasında AB ülkelerinde uygulanan KDV oranları Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. 2014-2019 Dönemi AB Ülkeleri KDV Oranları

| Ülkeler | KDV Oranları | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|-------------|--------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| AB- 28 | Standart Oranlar | 21,5 | 21,6 | 21,5 | 21,5 | 21,5 | 21,5 |
| AB-19 | Standart Oranlar | 20,7 | 20,8 | 20,8 | 20,8 | 20,8 | 20,8 |
| Belçika | Standart Oranlar | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 |
| | İndirilmiş Oranlar | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 | 6/12 |
| Bulgaristan | Standart Oranlar | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 |
| | İndirilmiş Oranlar | 9 | 9 | 9 | 9 | 9 | 9 |
| Çekya | Standart Oranlar | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 |
| | İndirilmiş Oranlar | 15 | 10/15 | 10/15 | 10/15 | 10/15 | 10/15 |
| Danimarka | Standart Oranlar | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 |
| | İndirilmiş Oranlar | - | - | - | - | - | - |
| Almanya | Standart Oranlar | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 |
| | İndirilmiş Oranlar | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 | 7 |
| Estonya | Standart Oranlar | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 |
| | İndirilmiş Oranlar | 9 | 9 | 9 | 9 | 9 | 9 |
| İrlanda | Standart Oranlar | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 | 23 |
| | İndirilmiş Oranlar | 9/13.5 (4.8) | 9/13.5 (4.8) | 9/13.5 (4.8) | 9/13.5 (4.8) | 9/13.5 (4.8) | 9/13.5 (4.8) |
| Yunanistan | Standart Oranlar | 23 | 23 | 23 | 24 | 24 | 24 |
| | İndirilmiş Oranlar | 6.5/13 | 6.5/13 | 6/13 | 6/13 | 6/13 | 6/13 |
| İspanya | Standart Oranlar | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 |
| | İndirilmiş Oranlar | 10 (4) | 10 (4) | 10 (4) | 10 (4) | 10 (4) | 10 (4) |
| Fransa | Standart Oranlar | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 |
| | İndirilmiş Oranlar | 5.5/10 (2.1) | 5.5/10 (2.1) | 5.5/10 (2.1) | 5.5/10 (2.1) | 5.5/10 (2.1) | 5.5/10 (2.1) |
| Hırvatistan | Standart Oranlar | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 |
| | İndirilmiş Oranlar | 5/13 | 5/13 | 5/13 | 5/13 | 5/13 | 5/13 |
| İtalya | Standart Oranlar | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 | 22 |
| | İndirilmiş Oranlar | 10 (4) | 10 (4) | 10/5 (4) | 10/5 (4) | 10/5 (4) | 10/5 (4) |
| GKRY | Standart Oranlar | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 |
| | İndirilmiş Oranlar | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 |
| Letonya | Standart Oranlar | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 |
| | İndirilmiş Oranlar | 12 | 12 | 12 | 12 | 5/12 | 5/12 |
| Litvanya | Standart Oranlar | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 | 21 |
| | İndirilmiş Oranlar | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 | 5/9 |
| Lüksemburg | Standart Oranlar | 15 | 17 | 17 | 17 | 17 | 17 |
| | İndirilmiş Oranlar | 6/12 (3) | 8 (3) | 8 (3) | 8 (3) | 8 (3) | 8 (3) |
| Macaristan | Standart Oranlar | 27 | 27 | 27 | 27 | 27 | 27 |

| | İndirilmiş Oranlar | 5/18 | 5/18 | 5/18 | 5/18 | 5/18 | 5/18 | 5/18 | 5/18 | 5/18 |
|------------------|--------------------|-------|------|-------|------|-------|------|-------|------|-------|
| Malta | Standart Oranlar | 18 | | 18 | | 18 | | 18 | | 18 |
| | İndirilmiş Oranlar | 5/7 | | 5/7 | | 5/7 | | 5/7 | | 5/7 |
| Hollanda | Standart Oranlar | 21 | | 21 | | 21 | | 21 | | 21 |
| | İndirilmiş Oranlar | 6 | | 6 | | 6 | | 6 | | 9 |
| Avusturya | Standart Oranlar | 20 | | 20 | | 20 | | 20 | | 20 |
| | İndirilmiş Oranlar | 10 | | 10 | | 10/13 | | 10/13 | | 10/13 |
| Polonya | Standart Oranlar | 23 | | 23 | | 23 | | 23 | | 23 |
| | İndirilmiş Oranlar | 5/8 | | 5/8 | | 5/8 | | 5/8 | | 5/8 |
| Portekiz | Standart Oranlar | 23 | | 23 | | 23 | | 23 | | 23 |
| | İndirilmiş Oranlar | 6/13 | | 6/13 | | 6 | | 6 | | 6 |
| Romanya | Standart Oranlar | 24 | | 24 | | 20 | | 19 | | 19 |
| | İndirilmiş Oranlar | 5/9 | | 5/9 | | 5/9 | | 5/9 | | 5/9 |
| Slovenya | Standart Oranlar | 22 | | 22 | | 22 | | 22 | | 22 |
| | İndirilmiş Oranlar | 9.5 | | 9.5 | | 9.5 | | 9.5 | | 9.5 |
| Slovakya | Standart Oranlar | 20 | | 20 | | 20 | | 20 | | 20 |
| | İndirilmiş Oranlar | 10 | | 10 | | 10 | | 10 | | 10 |
| Finlandiya | Standart Oranlar | 24 | | 24 | | 24 | | 24 | | 24 |
| | İndirilmiş Oranlar | 10/14 | | 10/14 | | 10/14 | | 10/14 | | 10/14 |
| İsveç | Standart Oranlar | 25 | | 25 | | 25 | | 25 | | 25 |
| | İndirilmiş Oranlar | 6/12 | | 6/12 | | 6/12 | | 6/12 | | 6/12 |
| Birleşik Krallık | Standart Oranlar | 20 | | 20 | | 20 | | 20 | | 20 |
| | İndirilmiş Oranlar | 5 | | 5 | | 5 | | 5 | | 5 |

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

Tablo 2’de yer alan KDV oranları o yılın 1 Temmuz tarihinden itibaren geçerli olan oranlardır. Fakat 2019 yılı KDV oranları ise Ocak ayından itibaren geçerli oranlardır. AB’de KDV oranları Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere yılda iki kez güncellenmektedir (European Union, Taxation VAT Rules and Rates).

Tablo 2’de parantez içinde yer alan oranlar süper indirilmiş oranlardır. Bu oranlar %5’in altındadır. Genel olarak %5’in altında olan süper indirilmiş oranlar ekme, süt yumurta, meyve–sebze gibi temel ihtiyaçlara karşılık gelmektedir. 2014 -2019 yılları arasında beş ülke (İrlanda, İspanya, Fransa, İtalya ve Lüksemburg) süper indirilmiş oran kullanmaktadır.

AB ülkelerinde standart KDV kuralları bulunmaktadır. Fakat bu kurallar her ülkede farklı uygulanmaktadır. 2014 yılından itibaren en yüksek standart KDV oranı uygulayan %27 ile Macaristan olurken %25 oranı ile Danimarka, İsveç ve Hırvatistan ikinci sırada yer almaktadır. En düşük standart KDV oranı uygulayan ülke, 2015 yılından itibaren istikrarlı olarak %17 oranı ile Lüksemburg olurken Malta %18, Almanya ve Kıbrıs %19 oranıyla ikinci ve üçüncü sıralarda yer almaktadır (European Commission, 2018: 23-25).

Üye ülkeler tarafından müzakereler sonucunda %15’in altında uygulanan ve AB Direktifinde istisna tutulan Otopark Ücretleri üzerinden alınan KDV Tablo 2’ye dahil edilmemiştir. Fakat beş AB ülkesinde Otopark Ücretlerinden KDV alınmaktadır. Bu ülkeler Belçika %12, Avusturya %13, Portekiz %13, İrlanda %13,5 ve Lüksemburg %14 oranlarında Otopark Ücretlerine KDV uygulamaktadırlar.

2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde ÖTV Uygulamaları

Tüketim vergileri genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri olarak sınıflandırılmaktadır. Özel tüketim vergilerinin (ÖTV), genel tüketim vergilerine oranla daha eski bir geçmişi bulunmaktadır.

ÖTV tuz, çay, şeker içki, sigara vb. mallar üzerine konulan ve halk tarafından büyük tepkiler gören vergi türüdür (Şin, 2016: 279).

Tek Pazar hedefinin oluşumuyla birlikte, ÖTV'nin yapısal uyumlaştırılması gerekliliği 1992 yılında kabul edilen bir dizi direktifle kabul edilmiştir. ÖTV'nin yapısı, uygulanma yöntemleri ve uygulanma alanları ile ilgili olarak uygunluk sağlanmış olsa da, oranlar konusunda tam bir uyumlaşma sağlanamamıştır. Burada kabul edilen yaklaşım, AB sınırları içindeki gümrük seviyeleri arasındaki farklılıklar göz önünde tutularak, çeşitli ürünler için minimum vergi seviyeleri belirlenip uygulanan vergi oranlarında tam bir uyumlaştırma yerine, oranların birbirine yakınlaştırılma politikasıdır (Çetinkol, 2013: 64).

Yatay Direktif ise; ÖTV ile ilgili genel düzenlemeleri getirmekle birlikte madeni yağlar, alkol, alkollü içkiler ve işlenmiş olan tütün ürünlerine uygulanacak vergi oranlarını düzenlemektedir. Petrol ürünleri, alkollü içkiler ve tütün ürünlerine verginin nasıl uygulanacağını konu alan bu direktifler Yapı Direktifleri olarak tanımlanmaktadır. Yine aynı şekildeki ürünlere uygulanacak vergi oranlarını uyumlaştıran direktiflere ise Oran Direktifi denilmektedir (Çetinkol, 2013: 64).

AB'de ÖTV 19.10.1992 yılında çıkan direktif ile birlikte üç temel ürün üzerinden vergi alınması kararına bağlanmıştır. Bunlar; "*Madeni yağlar (petrol ürünleri), Alkollü içkiler ve Tütün*" 'dür (Bilici, 2018: 110).

AB sınıflandırmada kolaylık olması sebebiyle ürünleri beş grupta incelemektedir. Bu gruplar ise aşağıdaki şekildedir (Mezararkalı ve Atsan, 2015: 4):

- Sigara,
- Sigara dışındaki tütün ürünleri,
- Petrol ürünleri, enerji ürünleri,
- Bira-şarap,
- Bira ve şarap dışarısında kalan alkollü ürünlerdir.

AB'ye üye ülkelerden bazılarında ise bu beş grup dışında kalan ürünlerden ÖTV alındığı görülmektedir. Bunlar (Bilici, 2018: 111):

- "Almanya'da; tuz, kahve, çay, şeker, aydınlatma cihazları, ampuller,
- İtalya'da; kahve, kakao, kibrit, şeker ve bazı tohum yağları,
- Fransa'da ve Hollanda'da şeker,
- Belçika'da kahve ve şeker,
- Lüksemburg'da kahve,
- Danimarka'da; kahve, çay, çikolata ve şekerleme ürünleri,

- Yunanistan’da malt üzerinden alınan ÖTV’dir.”

AB ülkeleri aşağıdaki durumlarda ÖTV’den muaf tutulmaktadır (European Union, Excise Duty Council Directive 2008/118/EC):

- Diplomatik veya konsolosluk ilişkileri bağlamında,
- Ev sahibi üye ülkenin kamu makamları tarafından tanınmış olan uluslararası kuruluşlar ile ilgili muafiyet,
- NATO ülkeleri silahlı kuvvetler üyelerinden başka bir ülkede görev yapan personellere yönelik muafiyet,
- 16 Ağustos 1960 tarihli Güney Kıbrıs Rum Kesimi Rum Kesimi ile ilgili Kuruluş Antlaşması uyarınca Güney Kıbrıs Rum Kesimi’nde görev yapan Birleşik Krallığın silahlı kuvvetleri ile ilgili muafiyet,
- KDV’den muaf olması durumunda, böyle bir anlaşmaya izin verilmesi veya yetki verilmesi şartıyla, üçüncü ülkeler veya uluslararası kuruluşlarla yapılan bir anlaşma uyarınca tanınan muafiyetlerdir.

Tablo 3. AB’de Uygulanması Zorunlu Minimum Tüketim Vergileri

| Ürünler | Verginin Uygulanacağı Değer -Miktar | Minimum Vergi Oranı |
|------------------------------|--|---|
| Sigara | Perakende Satış Fiyatı | %60 (1000 Sigara İçin En Az 90 Euro) |
| Sarmalık İnce Tütün | Perakende Satış Fiyatı | %48 (Kilogram Başına 60 Euro) |
| Purolar | Perakende Satış Fiyatı | %5 (1000’de Veya Kilogram Başına 12 Euro) |
| Diğer Sigara İçilen Tütünler | Perakende Satış Fiyatı | %20 (Kilogram Başına 22 Euro) |
| Yakıt | | |
| Kurşunlu Benzin | 1000 Litre Başına Euro | 421 Euro |
| Kurşunsuz Benzin | 1000 Litre Başına Euro | 359 Euro |
| Gaz Yağı (İtici Güç, Özel) | 1000 Litre Başına Euro | 330 Euro |
| Gaz Yağı (Ticari-Sınai) | 1000 Litre Başına Euro | 21 Euro |
| LPG (İtici Güç- Özel) | 1000 Kilogram Başına Euro | 125 Euro |
| Doğal Gaz (İtici Güç- Özel) | Brig Gros Calori Başına | 2,60 Euro |
| LPG (Ticari- Sınai) | 1000 Kilogram Başına Euro | 41 Euro |
| Doğal Gaz (Ticari- Sınai) | Brig Gros Calori Başına | 0,3 Euro |
| Elektrik | KW | 0,5 - 1 Euro |
| Kömür | Brig Gros Calori Başına | 0,15 - 0,3 Euro |
| Bira | Derecesi Başına Hektolitire veya Derecesi Başına Hektolitire Alkol | 0.748 Euro 1, 87 Euro |
| Şarap | 100 Litre Başına | 0 Euro |
| Saf Alkol | Hektolitire Saf Alkol | 550 Euro |

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

Tablo 3’te AB ülkelerinin zorunlu olarak uygulamış oldukları özel tüketim vergileri yer almaktadır. AB enerji ve elektrik ürünlerinde ticari – sınai veya ısınma – ısıtma amaçlı tüketim olarak ayrıştırıldığı görülmektedir. Bu durum karşısında yakıtlar ticari veya sınai kullanımda ısınma veya ısıtma

amaçlı kullanılan elektrik veya enerji ürün tüketimi minimum seviyelerden az olmamak kaydıyla ÖTV'ye tabii tutulmaktadır (Güran, 2005: 273). ÖTV ile ilgili çıkartılan direktiflerde minimum vergi oranı veya miktarı belirlenmesinde ise üye ülkeler arasında farklılıkların azaltılması amaçlanmıştır (Tablo 3).

Tablo 3 genel olarak incelendiğinde şarap üzerinden herhangi bir ÖTV alınmadığı görülmektedir. Fakat şarap ithalata dayalı tüketim olduğu için İsveç, İrlanda Finlandiya, İngiltere gibi üye ülkeler şarabın satışları üzerinden ÖTV almaktadır (Bilici, 2018: 113).

3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYSIZ VERGİLER

Dolaysız vergiler vergi mükellefi tarafından vergisi ödenen gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler Gelir Vergisi, kurumlar vergisi ve yerel bazı vergilerden oluşmaktadır. Avrupa Birliği'nin işleyişine ilişkin Antlaşma 'da yer alan hükümlerde dolaysız vergilerin uyumlaştırması konusu açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte dört temel özgürlüğü engellediği aşamada ülkeler bu vergi türlerinde uyumlaştırmaya gitmeleri gerekmektedir. Bu temel özgürlükler ise; kişiler, mallar, sermayeler ve hizmetlerden oluşmaktadır. Birlik dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda ilerleme kaydedememiş ancak kurumlar vergisi alanına daha fazla odaklanma yaşamışlardır.

Dolaysız vergiler alanında, gelir ve kurumlar vergisinde her ülke kendi sosyoekonomik koşullarını dikkate alarak vergi tarifelerini düzenlemektedir. Özellikle Birliğe üye ülkeler kurumlar vergisi alanında şirketler ile ilgili gerekli düzenlemeleri yapmıştır. Bu düzenlemeler ile yerli şirketlerin yabancı şirketlere göre daha avantajlı konuma geçmeleri ayrımcı vergileme yasağı getirilerek engellenmeye çalışılmıştır (Mezararkalı, 2013: 87).

Dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payının dolaylı vergilere oranla yüksek olması ülkeler açısından istenilen durumdur. Çünkü dolaysız vergilerde bireyin ödeme gücüne göre vergileme ilkesi uygulanmakta ve adil bir vergileme sistemi oluşmaktadır.

2010 -2017 yılları arasında AB ülkelerinde toplanan dolaysız vergi hasılatının toplam vergi hasılatları içindeki payları Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4. 2010-2017 Dönemi AB Ülkeleri Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|-----------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| AB-28 | 33,2 | 33,3 | 33,6 | 34,0 | 33,9 | 34,2 | 34,2 | 34,3 |
| AB-19 | 30,8 | 31,2 | 31,7 | 32,2 | 31,9 | 32,2 | 32,3 | 32,6 |
| Belçika | 37,3 | 37,9 | 38,1 | 39,1 | 39,2 | 38,8 | 38,5 | 39,5 |
| Bulgaristan | 19,5 | 19,1 | 18,4 | 18,9 | 19,9 | 19,5 | 19,4 | 20,4 |
| Çek Cumhuriyeti | 20,8 | 20,7 | 20,3 | 20,6 | 21,6 | 21,2 | 21,8 | 21,8 |
| Danimarka | 63,8 | 63,7 | 64,2 | 65,7 | 68,2 | 66,4 | 65,3 | 65,4 |
| Almanya | 29,4 | 30,2 | 31,1 | 32,0 | 32,1 | 32,4 | 33,0 | 33,3 |
| Estonya | 19,8 | 19,9 | 20,8 | 22,7 | 23,0 | 23,4 | 22,4 | 22,1 |
| İrlanda | 42,6 | 43,8 | 45,5 | 44,8 | 44,8 | 46,0 | 45,8 | 46,1 |
| Yunanistan | 26,1 | 27,8 | 30,4 | 29,6 | 27,2 | 26,6 | 26,7 | 26,1 |

| | | | | | | | | |
|-------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| İspanya | 31,0 | 31,7 | 33,0 | 32,6 | 31,9 | 31,7 | 31,4 | 31,6 |
| Fransa | 27,4 | 28,1 | 28,9 | 29,3 | 28,9 | 29,0 | 28,7 | 29,0 |
| Hırvatistan | 18,4 | 18,2 | 17,6 | 17,9 | 17,1 | 16,4 | 17,2 | 16,6 |
| İtalya | 34,6 | 34,4 | 34,4 | 35,1 | 34,1 | 34,3 | 35,4 | 34,8 |
| Güney Kıbrıs Rum Kesimi | 29,5 | 31,8 | 31,2 | 32,7 | 30,8 | 29,8 | 28,8 | 27,6 |
| Letonya | 26,0 | 25,8 | 26,4 | 26,4 | 26,3 | 26,2 | 27,1 | 27,6 |
| Litvanya | 16,3 | 16,0 | 17,9 | 18,4 | 18,3 | 18,8 | 19,0 | 18,2 |
| Lüksemburg | 38,3 | 37,7 | 37,4 | 37,4 | 36,6 | 38,9 | 39,9 | 40,3 |
| Macaristan | 21,1 | 17,2 | 17,7 | 17,4 | 17,8 | 18,0 | 19,0 | 19,4 |
| Malta | 39,0 | 39,3 | 40,9 | 42,3 | 42,3 | 42,3 | 43,4 | 44,0 |
| Hollanda | 31,6 | 30,3 | 28,7 | 28,3 | 29,1 | 31,1 | 30,7 | 33,4 |
| Avusturya | 30,9 | 31,0 | 31,3 | 32,0 | 32,3 | 32,9 | 30,8 | 31,1 |
| Polonya | 21,3 | 21,2 | 21,8 | 21,1 | 21,3 | 21,4 | 21,3 | 21,5 |
| Portekiz | 28,0 | 29,3 | 28,8 | 33,5 | 32,1 | 31,5 | 30,0 | 29,4 |
| Romanya | 21,9 | 21,5 | 20,9 | 21,7 | 22,6 | 23,6 | 24,9 | 24,4 |
| Slovenya | 21,7 | 21,4 | 20,4 | 19,2 | 19,7 | 19,8 | 20,5 | 20,7 |
| Slovakya | 20,1 | 20,1 | 20,6 | 21,1 | 22,1 | 22,9 | 22,7 | 22,3 |
| Finlandiya | 38,4 | 38,2 | 37,2 | 37,9 | 38,1 | 38,5 | 38,0 | 39,3 |
| İsveç | 42,0 | 41,5 | 40,9 | 41,5 | 41,8 | 42,6 | 42,5 | 42,7 |
| Birleşik Krallık | 44,7 | 43,9 | 42,7 | 42,7 | 42,2 | 42,3 | 42,5 | 42,6 |

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

2017 yılında Birliğe üye ülkelerde dolaysız vergilerden elde edilen vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek oran %65,4 ile Danimarka'ya aittir. İrlanda %45,8 ile Malta ise %44 oranlarıyla Danimarka'yı takip etmektedir. Danimarka, İrlanda ve Malta gibi dolaysız vergi hasılatının fazla olduğu Avrupa ülkelerinde vergi adaletinin de yüksek olduğu söylenebilmektedir. 2017 yılında dolaysız vergilerden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içerisinde en düşük paya sahip ülke ise %16,6 oranıyla Hırvatistan'dır (Tablo 4).

2010-2017 yılları arasında Birliğe üye ülkelerin dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları incelendiğinde istikrarlı olduğu görülmektedir. AB28 ortalaması ise 2017 yılında %34,3 oranına sahiptir (Tablo 4).

3.1. Avrupa Birliği'nde Gelir Vergisi

Gelir Vergisi ile ilgili genel bir tanım yapmak gerekirse gerçek kişilerin gelirlerini konu alan kişisel, genel ve dolaysız vergi türüdür. Bu vergi türünün kişisel olmasının sebebi, mükellefin kişisel ve ailevi durumu ile çeşitli öznel koşulların dikkate alınmasıdır. Genel ve dolaysız olması ise, vergiye tabi gelir elde eden gerçek kişileri ele almasından kaynaklı olup, kanun koyucu tarafından bu verginin başkasına yansıtılamamasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca Gelir Vergisinin kaynağının gelir olmasının yanında diğer vergi türlerinden ayrılmasının asıl sebebi, konusu ve matrahının da gelir olmasındandır(Oktar, 2016: 1).

Kişisel Gelir Vergisi, hem emeğin hem de sermayenin serbest dolaşımını etkileyecek niteliktedir. Söz konusu olan Gelir Vergisinin uyumlaştırmaya dâhil edilmemesinin nedeni ise, üye ülkelerin buna direnmesinden kaynaklanmaktadır. Çünkü Gelir Vergisini devletler, geliri yeniden dağıtmak için kullanmaktadır (Tokatlıoğlu, 2005). Gelir Vergisine ilişkin yapılan çalışmalar ise, tasarruf vergileme, emeklilik kesintilerinde vergileme, temettülerin vergilendirilmesi ve çifte vergilendirmeyi engellemeye yöneliktir (Altunay, 2010: 102).

AB'ye üye ülkelerin Gelir Vergisi uygulamaları söz konusu olduğunda, ülkeler arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar rekabet bozucu nitelikte olabilmektedir. Bunun sebebi ise dolaylı vergilerin bir hayli çok olması ve ülkelerin vergi gelirlerini azaltmak istememesinden kaynaklanmaktadır. Bu durum da haksız rekabet söz konusudur (Cavlak ve İnce 2015: 14). Bu farklılıklara örnek verecek olursak indirim ve istisnaları söylemek mümkün olacaktır. Bunlar ülkeden ülkeye farklılık göstereceğinden dolayı bu alanda uyumlaştırmaya üye ülkeler yanaşmamaktadır (Mezararkalı ve Atsan: 2015: 5).

Birlik genel olarak kişisel Gelir Vergisi konusunda kadın – erkek eşitliği üzerinde durmuş olup evli çiftler arasında tarafsız olunması gerektiği üzerine yoğunlaşmıştır. Birliğe üye ülkeler kendi bütçe ve vergi politikaları çerçevesinde bu vergi türünü düzenlemekte fakat sermaye akımlarını dikkate alması zorunluluğu bulunmakta olup birbirlerinden fazla bağımsız hareket edememektedirler (Saraçoğlu, 2006: 59).

Tablo 5. 2010-2019 Dönemi AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları (%)

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|-------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| AB-28 | 38,5 | 38,4 | 38,7 | 39,2 | 39,2 | 39,0 | 38,9 | 39,0 | 39,0 | 39,4 |
| AB-19 | 39,7 | 40,6 | 41,1 | 42,3 | 42,3 | 42,0 | 42,0 | 42,3 | 42,6 | 43,2 |
| Belçika | 53,7 | 53,7 | 53,7 | 53,8 | 53,8 | 53,7 | 53,2 | 53,2 | 53,2 | 53,1 |
| Bulgaristan | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 |
| Çek Cumhuriyeti | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 |
| Danimarka | 55,4 | 55,4 | 55,4 | 55,6 | 55,6 | 55,8 | 55,8 | 55,8 | 55,9 | 55,9 |
| Almanya | 47,5 | 47,5 | 47,5 | 47,5 | 47,5 | 47,5 | 47,5 | 47,5 | 47,5 | 47,5 |
| Estonya | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 |
| İrlanda | 47,0 | 48,0 | 48,0 | 48,0 | 48,0 | 48,0 | 48,0 | 48,0 | 48,0 | 48,0 |
| Yunanistan | 49,0 | 49,0 | 49,0 | 46,0 | 46,0 | 48,0 | 48,0 | 55,0 | 55,0 | 55,0 |
| İspanya | 43,0 | 45,0 | 52,0 | 52,0 | 52,0 | 45,0 | 45,0 | 43,5 | 43,5 | 43,5 |
| Fransa | 45,4 | 46,6 | 50,3 | 50,3 | 50,3 | 50,2 | 50,2 | 50,2 | 51,5 | 51,5 |
| Hırvatistan | 50,2 | 47,2 | 47,2 | 47,2 | 47,2 | 47,2 | 47,2 | 42,5 | 42,5 | 42,5 |
| İtalya | 45,2 | 47,3 | 47,3 | 47,3 | 47,8 | 48,8 | 48,8 | 47,2 | 47,2 | 47,2 |
| Güney Kıbrıs Rum Kesimi | 30,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 |
| Letonya | 26,0 | 25,0 | 25,0 | 24,0 | 24,0 | 23,0 | 23,0 | 23,0 | 31,4 | 31,4 |
| Litvanya | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 27,0 |
| Lüksemburg | 39,0 | 42,1 | 41,3 | 43,6 | 43,6 | 43,6 | 43,6 | 45,8 | 45,8 | 45,8 |
| Macaristan | 40,6 | 20,3 | 20,3 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 |
| Malta | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 |
| Hollanda | 52,0 | 52,0 | 52,0 | 52,0 | 52,0 | 52,0 | 52,0 | 52,0 | 52,0 | 51,8 |
| Avusturya | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 50,0 |
| Polonya | 32,0 | 32,0 | 32,0 | 32,0 | 32,0 | 32,0 | 32,0 | 32,0 | 32,0 | 32,0 |
| Portekiz | 45,9 | 50,0 | 49,0 | 56,5 | 56,5 | 56,5 | 56,5 | 56,2 | 53,0 | 53,0 |

| | | | | | | | | | | |
|------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Romanya | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 10,0 | 10,0 |
| Slovenya | 41,0 | 41,0 | 41,0 | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 50,0 |
| Slovakya | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 |
| Finlandiya | 49,0 | 49,2 | 49,0 | 51,1 | 51,5 | 51,6 | 51,6 | 51,4 | 51,1 | 51,1 |
| İsveç | 56,6 | 56,6 | 56,6 | 56,7 | 56,9 | 57,0 | 57,1 | 57,1 | 57,1 | 57,2 |
| Birleşik Krallık | 50,0 | 50,0 | 50,0 | 45,0 | 45,0 | 45,0 | 45,0 | 45,0 | 45,0 | 45,0 |

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

Tablo 5'te AB ülkelerinde uygulanan kişisel Gelir Vergisi oranları yer almaktadır. Refah seviyesinin bir hayli yüksek olduğu İsveç'in Gelir Vergisi'nde %57 ile en yüksek orana sahip olduğu görülmektedir. Gelir Vergisi oranı yüksek olan diğer ülkeler ise; Danimarka(%55,9) ve Yunanistan(%55)'dir.

En düşük Gelir Vergisi'ne sahip ülkeler ise %10'oranla Bulgaristan ve Romanya'dır. Fakat Romanya son iki yılda Gelir Vergisi oranını düşürmüş olup 2010-2017 yılları arasında Gelir Vergisi oranı %16 civarında seyretmiştir. Litvanya'nın ise, 2019 yılında Gelir Vergisi oranını yükselttiği görülmektedir. AB'ye üye 28 ülkenin uygulamış olduğu vergi oranları ortalamasının yaklaşık %40 olduğu görülmektedir (Tablo 5).

3.2. Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi

Dolaylı vergilerin aksine doğrudan vergilerin AB kapsamında uyumlaştırılmasına gerek duyulmamıştır. Fakat AB'nin kuruluşundan bu yana şirket vergilendirmesinin, iç piyasanın tam anlamıyla kurulması ve tamamlanması için önemli bir unsur olduğu dikkat çekmektedir.

1962 yılında Neumark Raporu ve 1970 yılında Tempel Raporu gibi çalışmalarla Kurumlar Vergisi'nin sınırlı da olsa uyumlaştırılması gerektiği görüşü ortaya konulmuştur. Bu çalışmalarda kar payları üzerinde çifte vergilendirmenin azaltılması gerektiği sonucuna varılmıştır. 1990 yılında toplanan Avrupa Komisyonu, Kurumlar Vergisi'ndeki farklılıkların iç pazardaki yatırım kararlarını ve rekabeti etkileyip etkilemediğinin araştırılması için Hollanda Maliye Bakanı Onno Rubing'in başkanlık ettiği bağımsız uzmanlardan oluşan bir komite kurmuştur. 1992 yılında komite tarafından hazırlanan Rubing Raporu'nda çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığının önlenmesini ve etkili bir vergilendirmenin sağlanması gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu rapor Avrupa Konseyi tarafından kabul edilmiş olup Rubing raporunda yer alan somut tekliflerin bazılarında çok az da olsa ilerleme kaydedilmiştir.

2001 yılının Ekim ayında toplanan Avrupa Konseyi şirket vergilendirmesi ile ilgili planlar sunmuş olup, iç pazarda ve sınır ötesi ticarete bireysel vergi engellerinin kaldırılması için adımlar atmıştır. Bununla birlikte Konsey uzun vadede Avrupa Şirketlerinin AB çapında karları üzerinden tek bir konsolide taban kullanılması gerektiğine karar kılmıştır (European Union, Company Tax).

Tablo 6. 2010-2019 Dönemi AB Ülkelerinde Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları (%)

| Ülkeler | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|---------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| AB-28 | 23,2 | 23,0 | 22,9 | 23,2 | 22,9 | 22,8 | 22,5 | 22,2 | 21,9 | 21,7 |
| AB-19 | 24,5 | 24,3 | 24,3 | 25,0 | 24,7 | 24,6 | 24,3 | 24,6 | 24,1 | 23,9 |
| Belçika | 34,0 | 34,0 | 34,0 | 34,0 | 34,0 | 34,0 | 34,0 | 34,0 | 29,6 | 29,6 |

| | | | | | | | | | | |
|-------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Bulgaristan | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 |
| Çek Cumhuriyeti | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 |
| Danimarka | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 24,5 | 23,5 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 |
| Almanya | 29,5 | 29,6 | 29,6 | 29,6 | 29,7 | 29,8 | 29,8 | 29,9 | 29,9 | 29,9 |
| Estonya | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 |
| İrlanda | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| Yunanistan | 24,0 | 20,0 | 20,0 | 26,0 | 26,0 | 29,0 | 29,0 | 29,0 | 29,0 | 28,0 |
| İspanya | 30,0 | 30,0 | 30,0 | 30,0 | 30,0 | 28,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 |
| Fransa | 34,4 | 36,1 | 36,1 | 38,0 | 38,0 | 38,0 | 34,4 | 44,4 | 34,4 | 32,0 |
| Hırvatistan | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 |
| İtalya | 31,4 | 31,4 | 31,3 | 31,3 | 31,3 | 31,3 | 31,3 | 27,8 | 27,8 | 27,8 |
| Güney Kıbrıs Rum Kesimi | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| Letonya | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 20,0 | 20,0 |
| Litvanya | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 |
| Lüksemburg | 28,6 | 28,8 | 28,8 | 29,2 | 29,2 | 29,2 | 29,2 | 27,1 | 26,0 | 24,9 |
| Macaristan | 20,6 | 20,6 | 20,6 | 20,6 | 20,6 | 20,6 | 20,6 | 10,8 | 10,8 | 10,8 |
| Malta | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 |
| Hollanda | 25,5 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 |
| Avusturya | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 |
| Polonya | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 |
| Portekiz | 29,0 | 29,0 | 31,5 | 31,5 | 31,5 | 29,5 | 29,5 | 29,5 | 31,5 | 31,5 |
| Romanya | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 |
| Slovenya | 20,0 | 20,0 | 18,0 | 17,0 | 17,0 | 17,0 | 17,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 |
| Slovakya | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 23,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 |
| Finlandiya | 26,0 | 26,0 | 24,5 | 24,5 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 |
| İsveç | 26,3 | 26,3 | 26,3 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 21,4 |
| Birleşik Krallık | 28,0 | 26,0 | 24,0 | 23,0 | 21,0 | 20,0 | 20,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 |

Kaynak: European Commission, Taxations and Customs Union.

Tablo 6’da AB ülkelerinde 2010-2019 yılları arasında uygulanan Kurumlar Vergisi oranları yer almaktadır. AB ülkelerinin her birinin sermaye hareketleri birbirinden farklılık göstermektedir. Bu yüzden Tablo 9’da yer alan Kurumlar Vergisi oranları da her ülkede farklıdır. Buna göre 2019 yılı itibarıyla %35 ile en yüksek Kurumlar Vergisi uygulayan AB ülkesi Malta olurken, Fransa ise %32’lik oran ile en yüksek Kurumlar Vergisi uygulayan ikinci ülkedir. Ayrıca tablo incelendiğinde Fransa’da 2010-2019 yılları arasında Kurumlar Vergisi oranlarında ciddi değişiklikler olduğu görülmekte ve 2017 yılında ülkesinde en yüksek Kurumlar Vergisi oranını (%44) uygulamaktadır.

Bu tabloya göre en düşük Kurumlar Vergisi oranı uygulayan ülkeler %10 oranıyla Bulgaristan ve %10,8 oranıyla Macaristan’dır. 2019 yılı AB-28 ortalaması incelendiğinde oranın %21,7 olduğu görülmektedir. 2010 yılındaki ortalama oran %23,2 iken bu seviye %1,5 oranında azalma göstermiştir.

AB ülkelerinin Tek Pazar hedefinin gerçekleşmesi için sermayenin serbest dolaşımının sağlanması gerekmektedir. Bunun sonucunda Kurumlar Vergisi yakınlaştırma çalışmaları hız kazanmıştır. 1985 yıllarından bu yana %10 -%50’lerde olan Kurumlar Vergisi oranları 2000 yılında Lizbon Stratejisi ile Avrupa ülkeleri Kurumlar Vergisi oranlarını birbirlerine yakınlaştırmışlardır.

4. SONUÇ

Bir ÷lkede uygulanan vergi politikası, o ÷lkenin ekonomik bağımsızlığının oluşmasında etkili olan en önemli yapı taşlarından birisidir. Yani bir ÷lkenin uygulamış olduğu vergi politikası o ÷lkenin ekonomik politikalarıyla doğru orantılıdır. AB'nin ortak politikaları arasında en önemlisi şüphesiz ki vergi politikalarıdır. Fakat AB'de ortak bir vergi politikası uygulanmamakta olup o ÷lkenin yetki sınırlarına bırakılmaktadır. AB'nin bütünleşmeye başladığı andan itibaren yapılan bütün antlaşmalara vergi konuları dahil edilmiştir. AB'nin vergi politikaları ve vergilendirme ile ilgili hükümler ilk olarak Avrupa Topluluğu'nu kuran Roma Antlaşması'nda yer almıştır. Lizbon Antlaşması'nın yürürlüğe girmesiyle Roma Antlaşması'nda yer alan bazı hükümler değiştirilerek Avrupa Birliği'nin işleyişine ilişkin Antlaşma olarak yeniden adlandırılmış ve vergi ile ilgili yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Bu antlaşma ile dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasının yanı sıra dolaysız vergilerde de uyumlaştırmanın gerekli olduğu takdirde yapılmasını, çifte vergilendirmenin önlenmesi gerektiğini, gümrük vergilerinin kaldırılıp Ortak Gümrük Tarifesi uygulanmasını ve eř etkili vergilerin kaldırılması gibi konularda hemfikir olunmuştur. Bu antlaşma çerçevesinde vergilendirme konusunda getirilen hükümlerle Birliğe üye ÷lkelerin, ekonomisini güçlendirmek, ticarete adaleti sağlamak ve Birlik ÷lkelerinin birbiriyle ticaretini kolaylaştırmak amaçlanmaktadır. Ayrıca AB, 2002 yılında tek para sistemini benimseyerek AB Ekonomik ve Parasal Birlik hedeflerini de içine alarak, bu hedeflere ulaşmada vergilendirme alanında gerekli uyumlaştırmaların yapılması ile çözüleceği kanaatine varmışlardır.

Birliğe üye ÷lkelerin ekonomik ve sosyal yapılarındaki farklılıklar vergi politikalarında ve vergi oranlarında tam benzerlik göstermelerini engellemektedir. Bu nedenle Birlik vergi uyumuna gitmesi gerektiği kanısına varmıştır. AB vergi uyumu ile genellikle vergilemedeki farklılıkları ortadan kaldırarak Tek Pazar içerisinde haksız rekabeti engellemeyi amaçlamaktadır. AB'ye üye ÷lkeler vergilendirme alanında uyumlaştırma faaliyetlerini dolaylı vergiler alanında yoğunlaştırmıştır. Bunun sebebi ise dolaylı vergilerin mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesidir. Dolaylı vergilerde uyum çalışmalarının çoğunlukla KDV üzerinde olduğu gör÷lmektedir. Dolaysız vergileme alanında ise çok fazla uyumlaştırma yoluna gidilmemiştir. Dolaysız vergilerin bazı yönleri uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır. Bunlar içerisinde yer alan çifte vergilendirme ve uluslararası ekonomik faaliyetler örnek gösterilebilir. Ayrıca dolaysız vergilerde şirket vergilendirmesi alanında Gelir Vergisine oranla daha fazla uyum sağlanmıştir.

Bu çalışma ile AB ÷lkelerinde uygulanan dolaylı ve dolaysız vergiler incelenmiş olup 28 ÷lkeyi içine alan bu büyük birliğin vergi yapılarını birbirlerine yakınlaştırma aşamaları değerlendirilmiştir. Bu bağlamda AB ÷lkelerinde uygulanan vergi oranlarına ve vergi sistemlerine yer verilmiştir. AB'de dolaylı vergilerin 2017 yılı toplam vergi gelirleri içindeki payının da %34,7 olduğu gör÷lmektedir. Bu oran azımsanmayacak kadar fazladır. AB'nin en fazla dolaylı vergilerden uyumlaştırmaya gittiği vergi türü

KDV'dir. AB28'in KDV'sinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2017 yılında %18,1'dir. AB KDV istisnalarının eğitim, sosyal ve kültürel alanlarda olduğu görülmüştür. AB KDV Direktifinde yer alan ithalatta varış ülkesinde vergileme ilkesine tabii tutulmuş olup AB KDV Tüketim Tipi modelini benimsemiştir. AB KDV'sinde ise indirilmiş oran %5 ve standart oran %15 olmak üzere ikili oran yapısına sahiptir.

AB'de 2017 yılında ÖTV gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %28,3 olduğu görülmüştür. AB için ÖTV'de, KDV istisnalarında olduğu gibi ihracat istisnaları, diplomatik istisnalar ve diğer istisnalar da bulunmaktadır. AB ÖTV kapsamında oran yapısı ise spesifik (miktar) esasa dayanmaktadır.

Dolaysız vergilerde vergi yükümlüsünün kim olduğunun bilinmesinden dolayı, dolaylı vergilere oranla daha adaletli bir ortam oluşmaktadır. Bu sebepten ötürü gelişmiş ülkeler dolaysız vergi gelirlerinin, dolaylı vergi gelirlerine oranla daha ağırlıklı olmasını istemektedir. 2017 yılında AB28 ortalaması dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payı %34,3 oranındadır. 2010-2017 yılları arasında Birliğe üye ülkelerin dolaysız vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları incelendiğinde istikrarlı olduğu görülmüştür. AB'ye üye ülkeler Gelir Vergisi alanında uyuma gitmemiş olup her ülke kendi kanunu oluşturmuştur. Bunun sebebi ise her devletin kişisel Gelir Vergisini, gelirin tekrardan dağıtımını için kullanmak istemesidir. Gelir Vergisi ile ilgili olarak Birlik genel anlamda; çifte vergilendirme, tasarruf vergilendirme, kar payı vergilendirmesi ve emeklilik kesintileri üzerine çalışmalar yapmıştır. Dolaylı vergilerin aksine dolaysız vergilerde Avrupa Topluluğu kapsamında uyumlaştırmaya gerek duyulmamıştır. Fakat Birliği'n kuruluşundan bu yana ülkeler şirket vergilendirmesini, iç piyasanın tam anlamıyla kurulması ve tamamlanması için önemli bir unsur olduğuna dikkat çekmektedir. Ülkeler için uygulanan Kurumlar Vergisi oranları bir hayli önem arz etmektedir. Çünkü Kurumlar Vergisi oranı ile ülkeler sermaye ve yatırımları ülke sınırları içine çekmektedir.

Çalışma bütün olarak ele alındığında AB vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergilerin yapısı incelenmiş ve AB ülkelerinin vergi oranlarına, vergi sistemlerine yer verilmiştir. AB ülkelerinin genel itibarıyla dolaysız vergilerden elde ettiği gelirin, dolaylı vergi gelirlerine göre yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca Birliğe üye ülkelerin daha çok dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmaya gittiğini, dolaysız vergiler alanında ise ulusal çıkarlarına göre hareket ettikleri görülmüştür.

KAYNAKÇA

- Altunay, E. (2010), Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye'nin Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi. Bütçe Dünyası Dergisi, 2(34): 93-110.
- Bilici, N. (2018), Avrupa Birliği ve Türkiye 2 (7. Baskı): Savaş Yayınevi, Ankara.
- Bilici, N. (2018), Türk Vergi Sistemi (42. Baskı): Savaş Yayınevi, Ankara.
- Cavlak, H. ve İnce, B. (2015), AB Rekabet Politikasının Vergi Uyumlaştırmasına Etkisi. IAAOJ Social Science, 3(1):1-18.
- Çetinkol, G. (2013), Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- European Commission (2018), Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway.
- European Commission (2019), “Taxation and Customs, Economic Analysis of Taxation”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en , (03.04.2019).
- European Union (2006), “On The Common System of Value Added Tax”, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32006L0112> (06.04.2019).
- European Union (2008), Excise Duty Council Directive 2008/118/EC, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1456138665149&uri=CELEX:02008L0118-20140101> , (03.04.2019).
- European Union (2019), “Company Tax”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/overview_en , (06.04.2019).
- European Union (2019), “Taxation VAT Exemptions”, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-exemptions/index_en.htm#shortcut-2-vat-exemptions-for-small-enterprises, (02.04.2019).
- European Union (2019), “Taxation VAT Rules and Rates”, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm , (03.04.2019).
- Güngör, K. (2001), Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası. Maliye Dergisi, (136): 55.
- Güran, M. C. (2005), Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23(1): 261-286.
- İktisat Akademisi (2002). AB Bütçe Vergi Reformu Ve Türkiye’nin Birlik Bütçesine Etkisi. http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm , (13.05.2019).

- Karluk, R. (2005), Avrupa Birliği ve Türkiye, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Mezararkalı, P. ve Atsan, T. (2015), Avrupa Birliği Vergi Politikası İle Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırılması Ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Uygulanan Vergiler. The Second International Conference in Economics (EconWorld 2015), 1-10.
- Mezararkalı, P.(2013), Avrupa Birliği Vergi Politikası ile Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırılması Üzerine Bir Çalışma, Atatürk Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum.
- Official Journal of the European Union (2006). "EU Directive on Value Added Tax", <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=en#d1e1605-1-1> , (02.04.2019).
- Oktar, A. (2016), Türk Vergi Sistemi (2. Baskı): Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Saraçoğlu, F. (2006), Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye (1. Baskı): Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Şenyüz, D. Yüce, M. ve Gerçek, A. (2018), Türk Vergi Sistemi (16. Baskı): Ekin Basım Dağıtım Yayınları, Bursa.
- Tokatlıoğlu, Y. (2005), Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği. Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 10: 46-72.
- Yıldız, H. (2006), Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 10(3-4): 549-569.