



GAZİANTEP UNIVERSITY JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES

Journal homepage: <http://dergipark.org.tr/tr/pub/jss>



Araştırma Makalesi • Research Article

Uluslararası Lojistik Açısından Türk Vergi Sistemindeki Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği'ne Uyumu¹

The Harmonization of The Indirect Taxes Implemented in Turkish Taxation System According to The European Union Law

Uluğ İlve YÜCESOY^{a*}, Asuman ALTAY^b

^a Dr., İzmir Barosu, İzmir / TÜRKİYE
ORCID: 0000-0003-4028-9227

^b Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir / TÜRKİYE
ORCID: 0000-0002-6685-8101

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Başvuru tarihi: 28 Aralık 2020

Kabul tarihi: 8 Temmuz 2021

Anahtar Kelimeler:

Avrupa Birliği,

Taşımacılık,

Lojistik,

Dolaylı vergiler

ARTICLE INFO

Article History:

Received December 28, 2020

Accepted July 8, 2021

Keywords:

European Union,

Transportation,

Logistics,

Indirect taxes

ÖZ

Türkiye Cumhuriyeti Avrupa Birliği'ne tam üye olma yolunda ilerleyen aynı zamanda Gümrük Birliği üyesi bir ülkedir. Avrupa Birliği tam üye olmak için Türkiye Cumhuriyeti'nin Uyum Sürecinde taahhütte bulunduğu aynı zamanda en çok ticaret yaptığı ekonomik siyasi bir yapıdır. Avrupa Birliği mevzuatı ile ticari anlamda ve ekonomik anlamda yakınlaşma ve uyum çalışmaları mal lojistiğinde de görülmektedir. Lojistik uygulamaları; malların serbest dolaşımı için gerekli adıdır. Türkiye Cumhuriyeti'nin Ankara Antlaşması sonrası dolaylı vergilerin Birlik Müktesebatına uyum çalışmaları hem Ulusal Programda hem de düzenli yayınlanan İlerleme Raporlarında yer almaktadır. Bu çalışmada Endüstri 4.0 Sürecini yaşayan Avrupa Birliği'ne ticaret lojistiği uygulamalarından olan taşımacılık sektöründe uygulanan dolaylı vergilerin uyumu incelenmeye çalışılmıştır

ABSTRACT

While studying The Republic of Turkey's situation in harmonization to the European Union; Turkey should not be seen as only the candidate of the full membership of the European Union but also should be taken into account into the membership of Custom Union. European Union is not only the economic/political entity that is the part of the cohesion process of Turkey to the European Union but also the first partner of the Republic of Turkey's international trade. The Republic of Turkey is in the process of harmonization and approximation to the European Union either in the trade or commercial logistics. Logistics is the essential web of which requires trade and free movement of goods and services. After the adoption of The Agreement Creating An Association Between The Republic of Turkey and the European Economic Community (commonly known as the Ankara Agreement), the process of the obligation of harmonization indirect taxes due to the Acquis Commutaire which are stated and defined in the treaties between the Republic of Turkey and the European Union, have been being stated and discussed in the national program and steadily progress reports. In this study the cohesion of applied the indirect taxes in The Republic of Turkey in transportation which is one of the branches of commercial logistics has been discussed with the European Union in the process of Industry 4.0.

¹ Bu makale Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Anabilim Dalında Prof. Dr. Asuman ALTAY danışmanlığında 2019 yılında Dr.Uluğ İlve YÜCESOY tarafından hazırlanan "Lojistik Sektöründe Rekabet Hukuku ve Mali Boyutları: Avrupa Birliği-Türkiye Karşılaştırması" başlıklı doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

* Sorumlu yazar/Corresponding author.

e-posta: ulugilve_yucesoy@yahoo.com.tr

EXTENDED ABSTRACT

While studying The Republic of Turkey's situation in harmonization to the European Union; Turkey should not be seen as only the candidate of the full membership of the European Union but also should be taken into account the membership of Custom Union. European Union is not only the economic/political entity which is the part of the cohesion process of Turkey to the European Union but also the first partner of the Republic of Turkey's international trade. The Republic of Turkey is in the process of harmonization and approximation to the European Union either in the trade or commercial logistics. Logistics is the essential web of trade and free movement of goods and services. After the adoption of The Agreement Creating An Association Between The Republic of Turkey and the European Economic Community (commonly known as the Ankara Agreement), the process of the obligation of harmonization indirect taxes due to the *Acquis communautaire* which are stated and defined in the treaties between the Republic of Turkey and the European Union, have been being stated and discussed in the national program and steadily Progress Reports.

It is required that Republic of Turkey's taxation system should be effectively approximated and harmonized to the European Union and World Trade Organization standards due to de membership of Customs Union and the agreements signed between the European Union and Republic of Turkey. Since Turkey's membership of Customs Union and World Trade Union, taxation implementations cannot be considered without European Union standards. Turkish Taxation System has been being harmonized to European Union System for many years. Before applying for the full membership of the European Union, Republic of Turkey had launched plenty of amendments in legislation and implementation for Value Added Taxes and Excise Taxes due to the signed international agreements such as Ankara Agreement, Additional Protocol, Customs Union.

Bringing single taxation procedure and circumstances conceptualizing "Single Market" are supposed to lead the free movement of goods, capital and services in the European Union. European Union Logistics System is supposed to foresee and establish a system the environment and consumers are protected by implementing consumer-friendly pricing.

The supply chain is a very essential organization that is the center of the development of a country. After signed the Treaty of Rome, free movement of goods, services and capital were intended to be established among the Union because of the fact that logistic implementations and transportation are the milestones of European Union integration. However, the Republic of Turkey is not a member of the European Union but the only country to be a member of the Customs Union. That specific situation engenders and hosts various problems as to the implementation of indirect taxation to international logistics.

According to the 2020 European Union Progress Report about the Republic of Turkey, it is stated that there is no progress about taxation. In the report, Turkey is reported to be partially ready for harmonization to the European Union. The report has stated that Turkey infringes tax ratios implemented in indirect taxes due to the commitments to the European Union.

In this study, the cohesion of applied the indirect taxes in The Republic of Turkey in transportation which is one of the branches of commercial logistics has been discussed with the European Union in the process of Industry 4.0. In the advent of the Industry 4.0 Revolution, tax systems should not only be examined or discussed from conventional aspects but also should be discussed from the Industry 4.0 aspect.

Industry 4.0 which is the compound of innovation, competition has created a new model in logistics. As one of those models blockchain implementation, using cryptography which is a growing record called blocks. Blockchain implementation has become to trigger lots of new forms of taxation implementations and contracts. Industry 4.0 process blockchains will become to lead new logistics models that should be considered seriously.

Taxation and competition are the two phases tackled in the same chapter of the Treaty Functioning of the European Union. For the free movement of capital and trade harmonized taxation, pricing policies are to be regulated in the Union and member countries. Harmonization of taxation policy and implementations are the vital issues for effective competition in Union.

As a candidate for full membership to the European Union Republic of Turkey has to follow the European Union harmonization process with the guide of Lisbon Strategy about innovation. The new logistic models and contracts stemmed from the consequences of Industry 4.0 begin to affect taxation. Turkey should seriously adopt new models and legislation due to the fact of Industry 4.0.

In the process of harmonization to European Union, Turkey should follow the advices of the European Union and the national program about taxation, refrain from introducing any new customs duties on imports or exports or any charges having equivalent effect.

Giriş

Avrupa Birliği'ne tam üyelik sürecinde olan Türkiye Cumhuriyeti, Ankara Antlaşması'ndan itibaren adım adım malların, hizmetin, sermayenin ve kişilerin serbest dolaşımının sağlanması açısından Birliğe uyum gösterme çabası içinde yer almıştır.

Ticaretin küreselleşme sürecinin hızlanması bunun yanında Avrupa Birliği bölgesel ekonomik-siyasi yapıların kurulması ve Dördüncü Sanayi Devrimi; ticaretin iskeleti konumundaki lojistiği de etkilemektedir. Bu çalışmada, Türkiye'de lojistik sektöründe uygulanan dolaylı vergiler AB uyumu çerçevesinde ele alınacaktır. Bu kapsamda ise küreselleşme, AB'ye uyum süreci ve Endüstri 4.0 çalışmalarını da dikkate almak gerekmektedir. Dünyada da ticaretin ve lojistiğin hızlı gelişimi hukuki işlemleri, borçlandırıcı işlemlerin niteliğini ve niceliğini değiştirdiği için vergi sistemini geleneksel olarak ele almak doğru olmayacaktır.

Avrupa Birliği Müktesebatında "lojistik" adıyla açılmış ayrı bir başlık bulunmamaktadır. Lojistik yerine "taşımacılık" adı ile düzenlenmiş olan kısma, Birliğe uyum sürecinde olan Türkiye Cumhuriyeti'nin de uyması gerekmektedir. Bu durumda da yazıda ülkemizde genel olarak adı lojistik diye bilinse de taşımacılık sektörü merkezli bir inceleme olacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti'nin uluslararası lojistik uygulamalardan taşımacılık sektörünün vergilendirilmesinde dolaylı vergiler üzerinden inceleme yapılmış olup; taşımacılığa uygulanan vergilerin Avrupa Birliği ile uyumu ele alınacaktır.

Uluslararası Lojistiğin Türk Vergi Sistemindeki Yeri

Türkiye Cumhuriyeti'nin Dünya Ticaret Örgütü ve Avrupa Birliği ile imzaladığı anlaşmalar ve Gümrük Birliği'ne dâhil olmasından dolayı Türk Vergi Sistemi'nin hem küresel ölçekte hem de Avrupa Birliği normlarına paralel etkin bir şekilde uyumlulaştırılması gerekmektedir. Bu durumda da Türkiye Cumhuriyeti için uluslararası lojistik ve sektörle ilgili vergi uygulamaları, Dünya Ticaret Örgütü üyeliği ve Avrupa Birliği uyum sürecinden bağımsız değerlendirilmemesi gereken bir husustur. Lojistik ile ilgili çok sayıda tanım yapılmakta olup bugün Dünyada bağımsız bir disiplin olarak bilimsel çalışmalara konu olmaktadır.

Uluslararası Lojistikte Vergi Uygulamalar

Ticaretin uluslararasılaşması, yeni ekonomi anlayışının ortaya çıkması, farklılaşan rekabet olgusu, yeni teknolojik gelişmeler, değişen piyasa koşulları ve talep yapısı lojistik olgusunu da değiştirmiştir (Koban ve Keser, 2011: 58-65). Lojistik süreci, sadece taşımacılıkla sınırlı tutulmaması gerekir. Lojistik, hammaddeden tüketiciye kadar, tüketiciden geri bildirim, iade, yeşil lojistik uygulaması da dâhil olmak üzere "katma değer yaratamasa dahi tüm işlemler" lojistik kapsamında değerlendirilmektedir.

Uluslararası Lojistik; belirli bir bedel karşılığında müşterinin ihtiyacını tatmin etmeye yönelik olarak nihai bir ürünün ihracatçı ülkedeki üretim yerinden, ithalatçı ülkedeki tüketim yerine ulaştırılmasını sağlayan tüm faaliyetler ve bu faaliyetlerin yönetimidir (Canitez, 2011:37).

Günümüzde uluslararası ticaretin küresel bir hal almasından dolayı mükerrer vergilendirme, zararlı rekabet, dijital vergilendirme gibi konular bölgesel ve küresel işbirliklerini meydana getirmektedir. Bunun yanı sıra son dönemde ağ ekonomisinin yeni ticareti olan e-ticarette; e-lojistik, RFID sistemi (Radio-frequency identification; Radyo Frekanslı ile Tanımlama), blokzincir gibi uygulamalarla lojistik olgusu da dijitalleşmiştir (Özmen, 2003: 24). Dijitalleşen uluslararası lojistik süreçleri de ulusal ve uluslararası vergi hukukunun en önemli konuları haline gelmiştir (Budak, 2018:24).

Uluslararası ticaretin yasal ve fiziksel engellere takılmadan yürümesi için İkinci Dünya Savaşı sonrası dünyada ilk olarak Gümrük Tarifeleri ve Dış Ticaret Genel Anlaşması, 1948 yılında yürürlüğe girmiş ardından da 1995 yılında yerini Dünya Ticaret Örgütü'ne bırakmıştır.

Gümrük Tarifeleri ve Dış Ticaret Genel Anlaşması uluslararası ticarete “ Ulusal Muamele Kuralı”, “En Çok Gözetilen Ulus Kaydı”, “Gümrük Vergilerinin İndirilmesi” ,”Tarifeler Vasıtasıyla Ticari Şeffaflığın Sağlanması” ilkeleri getirmiştir. Sonrasında misyonu devralan Dünya Ticaret Örgütü, Gümrük Tarifeleri ve Dış Ticaret Genel Anlaşması'nın yerini alınca dünya ticaretini en çok etkileyen vergi uygulamalarında yenilikler ve kurallar getirmiştir.

Ticaretin küreselleşmesi ve ardından dijitalleşmesi lojistik uygulamaları da etkilemekte olup lojistik uygulamalar da buna paralel olarak değişmektedir. RFID teknolojisi ile akıllı depo yönetimi ve filo yönetimi, insansız taşıt sürüşleri, dronlarla mal sevkiyatı, blokzincir ile akıllı sözleşmeler, dijital protokoller ile yeni lojistik uygulamaları ortaya çıkmıştır (UTİKAD,2018). Robot işyerleri, 3D üretim, data tüketimi, ödeme biçimleri yeni vergileme tekniklerini de getirecektir. Bu konuda Avrupa Birliği ve OECD mali kurallar koymaya ve çalışmaya devam etmektedir (Kahraman,2018).

Türk Vergi Sistemi ve Avrupa Birliği

Türk Vergi Sistemi uluslararası antlaşmalar gereği uzun yıllardır Avrupa Birliği normlarına uyumlulaştırma çalışmaları devam etmektedir. Ülkemiz üyelik başvurusu sonrası Ankara Antlaşmasıyla, Katma Protokol, Gümrük Birliği, KDV ve ÖTV'nin kabulü gibi çok sayıda düzenleme ve uygulamalarda bulunmuştur.

Sadece Türkiye Cumhuriyeti değil birçok Birlik üyesi ülke gerek üye olurken gerekse de üyeliği sırasında Birlik kuralları ve uygulamalarının ulusal mevzuatlarla çatışmasından dolayı “ulusal egemenlik”ten kaynaklı sorunlar yaşamaktadır. Avrupa Birliği malların, hizmetlerin, kişilerin, sermayenin serbestçe dolaşımı, haksız rekabetle mücadele ve tam rekabeti hedeflemesinden dolayı ulusal egemenlik kavramı Birlik esaslarıyla belli durumlarda çatışma yaşamaktadır (Saraçoğlu, 2006:70-71).

Türk Vergi Sistemi Avrupa birliği ile uyum sürecinde dış ticaret alanında (ithalat ve ihracat) olduğu gibi mali mevzuatla da ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması Nihai Senedi, Gümrük Birliği Anlaşması, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunu Kuran Anlaşması'nın yetki alanına giren konular için imzalanan Serbest Ticaret Anlaşması, Dünya Ticaret Örgütü Anlaşması gibi çok sayıda anlaşmaya taraf olunmuştur. Bu anlaşmalar Türkiye Cumhuriyet Anayasası 90'ncı madde gereği uygulanmakta ve bu anlaşmalara uygun ulusal mevzuatta düzenlemeler yapılmaktadır.

Ankara Antlaşması, Katma Protokol ve Gümrük Birliği Yükümlülüklerinin Uygulamaya Konulmasına İlişkin 1/95 sayılı Türkiye-AT Ortaklık Konseyi Kararı Türk Vergi Sistemi'nin Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği'ne uyum adına yaptığı hukuki düzenlemelerdir. Ayrıca İhracatı Geliştirmek Amacı ile Vergilerle İlgili Olarak Hükümetçe Alınacak Tedbirlere Dair Kanun, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Gümrük Kanunu, Petrol Kanunu, Harçlar Kanunu, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu mevzuatı ihracatı düzenleyen mevzuata dair örneklerdir. Türk Parasının Kıymetinin Korunması ile ilgili kanun, Gümrük Giriş Tarife Cetveli, Gümrük Muafiyetlerinin Kaldırılması ile ilgili düzenlemeler, dış ticaretin düzenlenmesi hakkında ve uluslararası düzenlemeler ithalat alanındaki düzenlemelerden bazılarıdır.

Avrupa Birliği Mali Sistemi'ne uyum için ülkemizle 3 Ekim 2005'te görüşmelere başlanmış ve 33 fasıl halinde uyum süreci hedeflenmiştir. Avrupa Birliği, vergilendirme

konusunda hükümetlerarası bir yaklaşımı kabul etmektedir. Bu durumda da yakınlaştırma ve uyumlaştırma maliye politikasının amacı olmaktadır (Yücesoy, 2019:144).

Türkiye, Ankara Antlaşması ile sözleşmecî devlet olarak Topluluk (Birlik) devletleri ile ithalat ve ihracatta Gümrük Vergileri ve eş etkili mali tedbir koymaktan kaçınmayı taahhüt etmektedir. Ülkemiz, Türkiye çıkışlı ithalatta, gümrük vergisi ve eş etkili mali tedbirlerin kaldırılmasını taahhüt etmiştir. Ankara Antlaşması'na göre Türkiye Cumhuriyeti, sadece Topluluk ile olan ticarete değil, Topluluğun anlaşmalı olduğu üçüncü ülkelerle olan ticarete de imzaladığı anlaşmaya uymak zorundadır. Bu durumda da Türkiye Cumhuriyeti'nin, dış ticaret mevzuatında yakınlaşma ve uyumlaşma yapması gerekmiştir. Bu sözleşme ile hiçbir taraf devlet kendi ürünleri ve benzeri ürünlerine uyguladığı vergiden daha yüksek bir vergi uygulamayacak ve koruyucu tedbirler almayacaktır.

Gümrük Vergileri ve eş etkili vergilerin kaldırılması yükümlülüğü Ankara Antlaşması ile başlamıştır. Gümrük Vergileri Ankara Anlaşması'nın onuncu maddesinin ikinci fıkrası (madde 10/2), Katma Protokol'ün sekizinci ve onbeşinci maddeleri arası (madde 8-15), Ortaklık Konseyi Kararı'nın dördüncü maddesine (madde 4) göre Türkiye Cumhuriyeti gümrük vergilerini sıfırlamıştır. Ayrıca eş etkili nitelikteki Toplu Konut Fonu, Damga Resmi, Belediye Hissesi, Rihtım Resmi, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, Maden Fonu gibi fonları da kaldırılmıştır. 01.01.1996 tarihinde ise Gümrük Birliği'ne üye olunmak suretiyle gümrük vergileri sıfırlanmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti üçüncü ülkelere karşı da Ortak Gümrük Tarifesini kabul etmiştir. Ankara Antlaşması madde 10/2, Katma Protokol madde 17-20, Ortaklık Konseyi Kararı madde 13-21 arasında hükümler uyarınca ortak gümrük tarifesi kabul edilerek 2001 yılı itibariyle tam yükümlülük eksiksiz tamamlanmıştır.

Katma Protokol 44'inci ve 45'inci maddeler ve Ortaklık Konseyi Kararı madde 48 'ye göre ithalatta ayrımcı vergilendirme yapılmayacak ve normalin üstünde vergi iadesi yapılmayacaktır. Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Anlaşması'nın 110'uncu maddesi de ayrımcı vergilendirme yasağını, 111'inci madde de yüksek vergi iadesi yasağını düzenlenmiştir.

Avrupa Birliği Lojistiği ve Vergi Uygulamaları

"Tek Pazar" anlayışı Birlikte, vergi kurallarında da aynı esas ve usulü getirmekte ve bu da mal-hizmet-sermayenin dolaşımını sağlayacaktır. Lojistik uygulamalarda Avrupa Birliği dolaylı vergilerde ilkeler üzerinden üye devletlerin düzenleme yapmasını öngörmektedir. "Yetki İkamesi İlkesi" gereğince Birlikte, lojistik uygulamalarda alınan vergiler üye devletlere bırakılan bir vergileme türüdür (Mengiler, 2013:289). Avrupa Birliği Lojistiği, tüketicinin ve çevrenin korunduğu bir sistemi öngörmekte, bu durumda da tüketiciye ve çevreye dost bir lojistik ağı fiyatlandırılması ve vergilendirilmesi mümkün olabilecektir.

Avrupa Birliği Vergi Sistemi

Avrupa Birliği bütçesinin finansmanını; Katma Değer Vergisi'ne dayalı öz kaynaklar, üye olmayan üçüncü ülkelerden ithalatta alınan gümrük vergileri, Gayri Safi Milli Hâsıla Bazlı öz kaynak gibi gelirler oluşmaktadır(Avrupa Birliği,2018).

Avrupa Birliği Vergi Sistemi'ndeki uyum politikası (cohesion policy) sayesinde, üye devletlerarasında ekonomik farkları kapandığı gibi Birlik'te yeni büyüme alanları hedeflenmektedir. Birliğin uyum politikası için vergi uygulamaları oldukça önemli olup Avrupa Birliği Bütçesi'nin amacına uygun kullanılmasını sağlamaktadır. Bu sayede de Birlik içinde ekonomik dengesizliklerin onarılması ve kırsal bölgelere yardım için de kaynak yaratılmaktadır (Çapanoğlu,2011:6).

Avrupa Birliği'nin vergi esaslarını şu şekilde sıralamak mümkündür; ortak gümrük tarifesi uygulaması, ulusal gümrük tarifelerinin kaldırılması, eş etkili mali tedbirlerin kaldırılması, vergi uyumlulaştırılması, ayrımcı vergilendirme yasağı, aşırı vergi iadesi yasağı, devlet desteği niteliğindeki mali tedbirlerin kaldırılması ve vergi kaçakçılığının önlenmesidir.

1957 yılında imzalanıp 1958 yılında yürürlüğe giren Roma Anlaşması ile sözleşmeciler ülkeler kendi aralarında gümrük duvarlarını kaldırmış, üçüncü ülkelere ise Ortak Gümrük Tarifesi" (OGT) uygulama kararı almıştır. Lojistik süreçlerde alınan dolaylı vergileri Avrupa Birliğinin İşleyişine Dair Anlaşma, Birliği Genel İlkeleri gibi birincil hukuk; tüzük, yönetmelik, Avrupa Birliği Adalet Divanı gibi ikincil hukuk kaynaklarıdır.

2009 yılında yürürlüğe giren Lizbon Anlaşması, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne taraf olmak, yetki derecelendirmeleri yapmak, üye devletlerin ulusal parlamentolarının ve vatandaşlarının Birliğin yasama sürecine katmak gibi vergilendirmeyi ilgilendiren değişiklikler getirmiştir. Yetki ikamesi ile Birliğe meşruluk geldiği gibi ulusal parlamentolara ve vatandaşlara dolaylı vergilerin uyumlulaştırmasında da aktif rol verilmiştir.

Avrupa Birliğinin İşleyişine Dair Anlaşma'nın Başlık II kısmında 28'inci ve 37'inci maddeleri arasında "Malların Serbest Dolaşımı" için "Gümrük Birliği"yle ilgili düzenlemeler mevcuttur. Avrupa Birliğinin İşleyişine Dair Anlaşma 28'inci maddeyi şu şekilde düzenlemektedir:

Avrupa Birliği, mal ticaretinin tümünde üye devletlerarasındaki ithalat ve ihracatta gümrük vergileri ve eş etkili tüm mali tedbirlerin yasaklanması ve üçüncü ülkelerle olan ilişkilerde ortak bir gümrük tarifesinin kabulünü içeren bir gümrük birliği kapsar" kuralını düzenlemektedir. 29'uncu madde ise "bir üye devlette ithalat işlemleri tamamlanmış, ödenmesi gereken gümrük vergileri ve eş etkili vergiler tahsil edilmiş ve bu vergilerin tam veya kısmi iadesinden yararlanmamış olan üçüncü ülke çıkışlı ürünlerin, o üye devlette serbest dolaşımda olduğu kabul edilir.

Avrupa Birliğinin İşleyişine Dair Anlaşma'nın 33'üncü ve 37'inci maddeleri arasında ithalat ve ihracata ilişkin miktar ve eş etkili vergilerin kısıtlamasının yasak olduğunu düzenlemektedirler. Anlaşmanın 107'inci maddesi devlet yardımı, devlet desteği olarak adlandırılan vergi iadesi, vergi teşviki, muafiyeti, istisnası, indirimi gibi adlarla anılan mali tedbirler için kural koymuştur. İhracatta aşırı Katma Değer Vergisi Birlik ülkelerinde yasak olup AR-GE, çevre, istihdam az gelişmiş bölge desteği gibi konular istisna halindedir. Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Anlaşması'nın 110'uncu maddesi aynı cins ya da benzer ürünler için ayrımcı vergilendirme ve iç vergilendirme yasağını düzenlemektedir. Anlaşmanın 111'inci maddesi üye devletlerden birine ihraç edilen mallar için dolaylı ya da doğrudan tabi tutuldukları iç vergiden daha yüksek vergi iadesi uygulanmayacağını düzenlemiştir. 112'inci madde ise dolaylı vergilere uygulanan yasakların dolaysız vergileri de kapsayacağını belirtmektedir.

Avrupa Birliğinin İşleyişine Dair Anlaşma'nın Başlık VII altında düzenlenen 113'üncü maddesine göre dolaylı vergilerde uyumlaştırma terimi kullanılmaktadır. Çünkü dolaylı vergiler, Birliğin gelir kaynaklarından olup; rekabetin bozulmaması, malların serbestçe dolaşımı için hayati önem taşımaktadır. Bu durumda da muamele vergileri, özel tüketim vergileri, katma değer vergileri, harcama vergilerinden mevzuatın uyumlaştırılması düzenlenmektedir. 113'üncü madde Konsey'in özel bir yasama usulünün olduğu, oybirliği esası ile Parlamento ve Ekonomik ve Sosyal Komite 'ye danışılması gerektiğine dair hükmü düzenlemektedir. Bu konuların içinde iç pazarın işleyişi için rekabetin düzenlenmesi ve bozulmasından kaçınmak, muamele vergileri, özel tüketim vergileri gibi dolaylı vergiler konusunda mevzuat oluşturmaya ilişkindir. Birliğin vergi salma ve toplama görevi yoktur.

Vergilendirme konusunda kısmi devir yapılmış olup; hizmet, sermaye, mal, kişilerin dolaşımını engellemeyecek şekilde üye devletler vergilendirme yapmalıdır.

Avrupa Birliği Vergi Sisteminin hukuki dayanaklarını sıralamak mümkündür:

- 1950 Schuman Planı,
- 1951 yılında Paris’te imzalanan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu’nu Kuran Antlaşma,
- 1957 yılında Roma’da imzalanan işgücü ile mal ve hizmetlerin serbest dolaşımına dayanan Avrupa Ekonomik Topluluğu’nu Kuran Antlaşma ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu’nu Kuran Antlaşmalar (Avrupa Birliğini kuran kurucu antlaşmalar),
- 1965 yılında Füzyon Anlaşması (Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu için tek bir Konsey ve tek bir Komisyon oluşturulup Avrupa Toplulukları adı aldı),
- 1968 yılında Gümrük Birliği (mamul mallarda gümrük vergisi kaldırıldı),
- 1973 yılında ilk genişleme dalgası,
- 1980’li yıllarda Topluluğun Güney’e genişlemesi,
- 1987 Avrupa Tek Senedi,
- 1992 yılında Maastricht’te imzalanan 1993 yılında yürürlüğe giren Avrupa Birliği Antlaşması (mevcut kurucu antlaşmalara o tarihte değişiklik getiren tadil antlaşması niteliğinde olup üç sütunlu Avrupa Birliği yapısı kurmuştur),
- 1995 yılında yeni bir genişleme dalgası,
- 1999 yılında Amsterdam Anlaşması,
- 2002 yılında yeni para birimi olan Avro’nun tedavüle girmesi,
- 2003 yılında Nice Anlaşması,
- 2004 yılında yeni genişleme dalgası,
- 2007 yılında yeni genişleme dalgası,
- 2013 yılında yeni genişleme dalgası,
- 2009 yılında Lizbon Anlaşması yürürlüğe girmiştir.

Avrupa Birliği Sistemi ve Lojistik

Avrupa Birliği kurucu iradesi, yüzyıllar süren paylaşım savaşlarının ardından sermaye, emek, malların serbestçe dolaştığı istihdam ve zenginliği oluşturmak istemiştir. Bunun için de ticaretin ağı olan lojistik uygulamaların güçlü olması gerekmektedir. Özellikle de ulaştırma sistemi büyük önem kazanmaktadır. Ulaştırma sistemi bir ülkenin arz ve tedarik zinciri sisteminin, ülke ekonomisinin büyümesinin itici ve merkezi unsurudur. Lojistik uygulamalar ve ulaştırma sistemi Avrupa Birliği entegrasyonu için temel taş niteliğindedir. 1957 yılında imzalanan Roma Anlaşması’na göre mal, hizmet ve kişilerin serbestçe dolaşımı için ulaştırma ağı oldukça önemlidir.

Avrupa’da hane halkı, ev ile ilgili harcamalardan sonra ikinci sırayı ulaştırma giderlerine harcamaktadır. Son 60 yılda da yenilikler sonucu devlet tekelleri yerine özel sektörün de devreye girmesi ile havayolu ve demiryolunda rekabet artmıştır (Avrupa Birliği, 2018).

Maastricht Anlaşması sonrası “Trans Avrupa Ağları” 1990’lı yıllarda önem kazanmıştır. Ancak tek başına güçlü ulaşım sistemi ya da Trans Avrupa Ağları değil tüketicinin korunduğu, çevrenin korunduğu bir sistem Avrupa Birliği’nin hedefidir. Birlik içinde lojistik uygulamalar ticaretin temeli olduğu gibi taşımacılıktan alınan vergiler Birlik için oldukça önemlidir.

Özel Tüketim Vergisi’nin uyumlaşma aşamasından önce gümrük vergileri ve eş etkili vergilerde uyum süreci yapılmıştır. Özel Tüketim Vergisi de Avrupa Birliği rekabeti etkileyen

ve ilgilendiren bir vergi türüdür. 1993 yılında Tek Pazar'a geçiş ile matrah, oran, konu yönünden uyumlaştırılma çalışmaları başlanmıştır. 01.01.2004 yılında yürürlüğe giren 2003/96/EC sayılı direktifle lojistiği ilgilendiren konularda uyumun sağlanması hedeflenmiştir:

- Üye ülkeler arasındaki farklı vergi düzenlemelerini en aza indirmek,
- Mineral yağ ürünleri, enerji ürünleri ve elektrik ürünlerinde vergi oranlarında asgari ortak bir oran oluşturmak,
- Çevre dostu bir anlayışın üye ülkelerde oluşturulması
- Üye ülkeler arasında enerji ürünlerinde rekabeti bozucu vergi oranlarının azaltılması
- İthal enerjiye olan bağımlılığın ve karbon gazı emisyonlarının azaltılması için enerjinin daha verimli kullanılması,
- Emisyonların azaltılması için üye ülkelerin belirli işletmelere vergi avantajları sağlanması gerekmektedir.

Genel Katma Değer Sistemi ile hizmet ve mallara tüketim ve kullanım için satılan ve satın alınan mallara da KDV ve harcama vergileri uygulanmaktadır. KDV 'nin bazı istisnaları mevcuttur. Bunlar malların serbest dolaşımı ile ilgili gümrük depolarında, geçici depolarda bulunan mallar, gümrük antrepo rejimi dâhilinde ithal edilen mallar, serbest bölge rejimi içinde ithal edilen mallardaki istisna uygulamalarıdır. İhracat ve taşımacılık alanında da KDV istisna halleri mevcuttur.

Avrupa Birliği'nde 1993 yılından itibaren sınırların kalkmasına paralel olarak Katma Değer Vergisi işlemlerinin gümrüklerde yapılmasına son verilmiştir. Mal bedelleri ithalatçı firmanın bulunduğu şehirde ödenmektedir. İhracatçı ülkedeki vergi iadesi ise malın ülkeden çıktığı ve ithalatçı ülkede vergisinin ödenmesi sonrası yapılmaktadır (Bilici,2018:94). Ancak Clearing Sistemi ile Birlik tek alan kabul edileceği gibi, ithalatçı ülkedeki alıcı, satış fiyatı ile ilgili Katma Değer Vergisini ihracatçı ülkede ödeyecektir (Bilici,2018:94). Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi için bazı istisnalar uygulanmaktadır. Ancak daha çok bu istisnalar kültürel ve sosyal amaçlıdır. İthalat istisnası; ülke içinde vergiden istisna tutulmuş malların ithalatında ve ülkeden transit geçeceği beyan edilen ithal mallarda uygulanmaktadır. Uluslararası taşımacılık istisnası ise ülke dışına ihraç edilen mallar, hava ve deniz taşıma araçlarının yakıt ve diğer ihtiyaçlarının sağlanması için yapılan tamir, bakım ve teslimlerde uygulanır. Bir diğer lojistik süreç olan gümrüklerdeki geçici depolarda bekleyen mallar, serbest bölge rejimi altında ithal edilen mallar ve gümrük antrepo rejimi ile ithal edilen mallarda Katma Değer vergisinde istisna uygulanması gerekmektedir.

Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Lojistik Açısından Avrupa Birliği ile Uyumu

Türkiye Cumhuriyeti'nin en büyük ticaret ortağı Avrupa Birliğidir. Bir diğer ilişkili bulunduğumuz uluslararası yapı ise Gümrük Birliğidir. Türkiye Cumhuriyeti Avrupa Birliği üyesi olmayıp Gümrük Birliği üyesi olan tek ülkedir. Türkiye Cumhuriyeti, Gümrük Birliği üyeliği ile ulusal ürünlerini koruyan gümrük vergisi eş etkili mali tedbirleri kaldırmış ayrıca üçüncü ülkelerin de bu ayrıcalıklardan (tercihli/serbest ticaret anlaşmaları, ortak ticaret politikası) yararlanmasını sağlamıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Avrupa Birliği'ne tam üyelik kapsamında Birlik müktesebatında yer alan fasıllar konusunda uyum ve yakınlaştırma yapmak zorundadır. Bunlardan biri de vergilendirme faslıdır. Ancak bunun için Ankara Anlaşmasından itibaren salt vergilendirme değil birçok fasılda hukuki ve uygulama açısından uyum ve yakınlaştırma çalışmasında bulunmuştur. “*AB müktesebatı, toplumsal yaşamı ilgilendiren tüm alanlarda AB'nin yürürlükte olan hukuk sistemi ve kurallar bütünüdür*” (Avrupa Birliği Başkanlığı,2016). Bugüne kadar Türkiye ile AB arasında on altı fasıl açılmıştır.

Tablo 1: Avrupa Birliği Müktesebatı

Malların Serbest Dolaşımı	Kurumlar	Özgürlük ve Güvenlik	Bilim ve Araştırma	Eğitim ve Kültür
Sermayenin Serbest Dolaşımı	Çevre	Tüketicinin ve Sağlığın Korunması	Gümrük Birliği	Dış İlişkiler
İş Kurma Hakkı ve Hizmet Sunumu Serbestisi	Güvenlik ve Savunma Politikası	Mali Kontrol	Mali ve Bütçesel Hükümler	Gıda Güvenliği
Şirketler Hukuku	İstatistik	Sosyal Politika ve İstihdam	Bölgesel Politika ve Yapısal Araçların Koordinasyonu	Yargı ve Te Adalet temel Haklar,
Kamu Alımları	Vergilendirme	Trans-Avrupa Ağları	İşletme ve Sanayi Politikası	Ekonomik ve Parasal Politika
Fikri Mülkiyet Hukuku	Veterinerlik ve Bitki Sağlığı	Balıkçılık	Taşımacılık Politikası	Enerji
Rekabet Politikası	Mali Hizmetler	Bilgi Toplumu ve Medya	Tarım ve Kırsal Kalkınma	Diğerleri

Avrupa Birliği ile ilişkilerimiz 31 Temmuz 1959 yılında adaylık başvuru ile başlamış olup, 12 Eylül 1963 tarihli Ankara Antlaşması ile yeni bir boyut kazanmıştır. 1964 yılında ise Ankara Antlaşması yürürlüğe girmiştir. 1995 yılında Gümrük Birliği üyeliği 1999 yılında da Avrupa Birliği Zirvesi ile aday ülke statüsünü kazanmış, 2005 yılında da katılım müzakere süreci başlamıştır. Vergilendirme Faslı ise henüz açılmamıştır.

Avrupa Birliği Belgelerinde Türk Vergi Sisteminin Uyumu

2009 yılında dolaylı vergiler konusunda Vergilendirme Faslı uyarınca uyumlaştırma başlamıştır. 2018 yılı İlerleme Raporu'na göre, malların serbest dolaşımı oldukça ileri düzeydedir (Avrupa Birliği Komisyonu,2018). Ancak Birlik menşeli ürünlere halen ayrımcı mali tedbirlere devam etmektedir. Türkiye Cumhuriyeti ilave gümrük vergisi koyarak, gözetim tedbirleri, tarife kotalarının yönetimi, serbest bölgeler ve vergi muafiyeti gibi uygulamalarda Birlik müktesebatıyla uyumlaşmamıştır.

Raporda fasıl hazırlığında kısmen hazırlıklı olduğu belirtilmiştir. Raporda, bilgi değişimi ve saydamlık gibi konularda Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumunda tespit eksikliklerin ele alınması gerektiği belirtilmiştir. 2017-2020 Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Planı kabul edilmiştir. Bu planla merkezi olmayan dağıtık olan otomasyon sistemi bütünleşik bir parça halinde tasarlanması amaçlanmıştır. Vergiden kaçınma imkânlarının azaltılması için Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımının Önlenmesi Amacıyla Vergi Anlaşması ile ilişkili Önlemlerin Uygulanmasına Yönelik Çok Taraflı Konvansiyon imzalanmıştır (Maliye Bakanlığı, 2018).

Uluslararası lojistik süreçlerde Katma Değer Vergisinin konusu; Türkiye ile yabancı ülkeler arasında gerçekleşen taşımacılık ve transit taşıma sürecinde, iç parkurda gerçekleşen hizmetlerdir.

Taşımacılık sürecinde matrah ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsallere göre Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 14'üncü maddesi gereğince taşımacılık istisnası düzenlenmektedir.

Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki ihracat, taşımacılıkta tam istisna uygulanmaktadır. Bu tür istisnaya mutlak istisna, sıfır oranlı istisna gibi isimler de verilmektedir. Bu istisnadan yararlanmanın şartı ise taşımacılığın bir kısmının yabancı ülkede başlaması ya da iki yönüyle dış ülkede olup transit kısmının Türkiye'de gerçekleşmesidir.

Lojistik süreçlerde Katma Değer Vergisi uygulamasında yol alınmaya çalışılsa da istisnalar konusunda bazı farklılıklar halen mevcuttur. Özellikle sağlık alanında yapılan lojistik süreçlerde Avrupa Birliği'nde istisna mevcuttur. Yaralı ve hastaların taşınması, insan organı, kan ürünleri dış teknisyenliği için yapılan protez teslimlerinde Katma Değer Vergisi istisnası vardır. Ancak Türkiye Cumhuriyeti'nde bu süreçler Katma Değer Vergisine uygulanan istisna konusuna girmemektedir. Demiryolu taşıma araçlarının tesliminde Türkiye Cumhuriyeti mevzuatı istisna uygularken Avrupa Birliği uygulamamaktadır. Bu durumda da Katma Değer Vergisi istisnaları Avrupa Birliğinde sosyal ve kültürel anlamda Türkiye Cumhuriyeti'nde ise askeri ve ekonomik amaçlarla uygulanmakta olup; Türkiye Cumhuriyeti istisnaları kamu kuruluşlarına uygulamaktadır.

2019'a geldiğinde Türkiye Cumhuriyeti'nin, İlerleme Raporunda vergilendirme konusunda kısmen hazırlıklı olduğu rapor edilmiştir. Vergilendirme alanında kısmen hazırlıklıdır. Türkiye'nin Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'ni onaylamış ve OECD Otomatik Bilgi Değişimi standardı kapsamında Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması'nı imzalamasını bir gelişme olarak kaydetmiştir. Ancak Özel Tüketim Vergisi'nin enerji ürünleri yelpazesinin Müktesebat ile uyumlaştırılması gerekmekte olduğu gibi enerji ürünlerindeki Özel Tüketim Vergisi Birliğe nazaran yüksek bulunmuştur. Jet yakıtı, kömür, elektrik üzerinden ÖTV alınmaması vergiye uyuma zarar verdiği gözlenmiştir (Avrupa Komisyonu,2019).

Avrupa Birliği'nin 2020 yılı İlerleme Raporu'nda da vergilendirme çalışmalarının kısmen hazırlıklı olduğu belirtilmiştir (Avrupa Komisyonu, 2020). Müktesebatta uyması, dolaylı vergilerde rekabeti bozucu vergi oranları uygulamaması, Türkiye'nin 2020 raporunda bir ilerleme kaydetmediğini Birlik üyesi ülkelere bilgi alışverişi içine girmesi, enerji ürünleri ile geniş ürün yelpazesine Katma Değer Vergisini %1 oran uygulamasının Birlik müktesebatına aykırı olduğu belirtilmiştir. Nitekim Avrupa birliği üyesi ülkeleri en az %15 Katma Değer Vergisi oranı uygularken Türkiye bunu %1 oranında tutmaktadır. Bu da rekabeti bozucu bir durum yaratmaktadır. Enerji ürünlerinde Birlik üyesi ülkelerdeki vergi oranlarının genel olarak üstüneyken kerosen, kömür ve elektrikte Özel Tüketim vergisi Müktesebata aykırı olarak düşük tutulmaktadır (Avrupa Komisyonu,2020).

Endüstri 4.0 Sürecinde Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği'ne Uyumu

Endüstri 4.0 süreci ya da Yeni sanayi Devrimi'nde Avrupa Birliği'nin de itici güçlerinden olan inovasyon, rekabet, girişimcilik lojistik süreçlerde ve vergileme süreçlerinde yeni modelleri de getirmiştir. Bunlardan bir tanesi de blokzincir (blockchain) uygulamasıdır. Blokzincir, *"bir ağ ortamındaki veri bloğunun o ağa girme izni verilmiş bütün kullanıcılar tarafından aynı anda takip edilmesini, doğrulanmasını ve merkezi olmayan değişmez bir dağıtık veri tabanına kalıcı olarak kaydedilmesini sağlayan şifrelenmiş bir dosyalama sistemi"* olarak tanımlanmaktadır (UTİKAD,2018). Bu sistemin yürümesi için akıllı sözleşme (smart contracts) denilen dijital bir sözleşme formunun ve yeni hukuksal dijital protokollerin oluşması gerekmektedir. Akıllı sözleşmeler ile yük sevkiyatı yapılabildiği kadar sürekli yeni sözleşmeler yapılacak vergilemede yeni dolaylı vergiler ve vergileme teknikleri çıkacaktır.

Blokzincir ile akıllı sözleşmeler yapılarak lojistik süreçlerde farklılık yeni oluşan, tüketim kullanım alanlarıyla da yeni dolaylı vergiler çıkacaktır. Blokzincir sürecinde akıllı sözleşmeler ile yapılan bir elektronik ticaret sürecinde görülecektir ki KDV uygulamalarında yeni bir dönem başlayacaktır. Gümrük işlemleri, navlun sözleşmeleri robotik otomasyon şeklinde yapılacaktır (Yücesoy,2019:219).

Tablo 2: E-Ticaret Malları İşlemi (Uzaktan Satış)

Vergilendirmenin Yeri	Örnek
Tedarikçinin yıllık satışları, müşterinin üye devleti tarafından uygulanan eşik üzerinde olduğunda varış ülkesinde vergileme şekli	Bir İspanya şirketi internet üzerinden CD'leri AB genelindeki özel müşterilere satmakta ve müşterileri için mal nakliyatı düzenlemektedir. CD'ler Danimarka'da uygulanan eşik değer aşıldığında Danimarka KDV tahsil eder. Hollanda'nın uyguladığı eşik değer aşıldığında Hollanda'daki müşterilerden Hollanda KDV tahsil etmektedir.
Tedarikçinin yıllık satışları, müşterinin üye devleti tarafından uygulanan eşik altında olduğunda (2006/11/EC) m.34.KDV direktifi) uzaktan satışın vergilendirilmesinde opsiyonel işlem yapılır	a. Belçika'da bulunan bir müşteriye gönderilen/satılan CD'ler için İspanya'daki şirketin yıllık satış miktarı, Belçika eşikini aşmazsa, CD'lere İspanya'daki KDV uygulanır (kaynak/menşei ilkesi)

(Budak,2018:74)

Avrupa Birliği KDV Forumu'nun yayınladığı rapora göre dijitalleşmenin getirdiği lojistik uygulamalarda dolaylı vergilerin uygulanması da farklılaşması öngörülmektedir (Avrupa Komisyonu, 2018). Uzaktan satış şeklinde yapılan sözleşmelerde KDV uygulaması Avrupa Birliği genel KDV kuralları çerçevesinde yapılmaktadır.

OECD BEPS (Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı) Eylem Planındaki 1 No'lu Aksiyon "*dijital ekonominin vergi zorluklarını*" ile ilgili çalışmasında dijital ekonomiden dolayı lojistik süreçlerin sebep olduğu sorunları belirtmiştir (KPMG,2018).

Dijital ekonominin yapısal zorluklar taşıdığı bundan dolayı denizaşırı ülkelerdeki tedarikçilerden gelen bir malın varış ülkesinde dolaylı vergiye tabi tutulması gibi sorunun ortaya çıkacağını ifade etmiştir. Sınır ötesi işletmeden tüketiciye ulaşan mal için "*ekonomik faaliyetlerin yapıldığı yer*" ve "*değerin yaratıldığı yer*" olgusunun yarıştığını ve karışıklıklara sebep olduğunu belirtmiştir (Budak,2018:93). Bundan dolayı "*Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımının Önlenmesi Amacıyla Vergi Anlaşması İle İlgili BEPS Aksiyonlarının Uygulanmasına Yönelik Çok Taraflı Konvansiyonu*"nu ülkemiz de imzalamıştır.

OECD Raporu'nda e-ticaret, bulut teknolojileri, ödeme hizmetleri, katılımcı ağ platformları gibi yeni iş modellerini belirtmektedir (Kahraman,2018).

Tablo 3: Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde OECD ve AB; Çözümler ve Eylemler

Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi	OECS BEPS Çözümleri	AB Eylemleri
Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar	Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar kurallarını uygulamak	Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar kurallarını içeren AB Vergiden kaçınmayı Önleme Direktifi kurallarının uygulanması
Eylem 5: Zararlı Vergi Rekabeti	Vergisel İdari Kararlar: İlgili bilgilerin derhal ve kendiliğinden değişimi. Patent Box: Fikri Mülkiyete ilişkin olarak “Nexus Yaklaşımı”nı uygulamak	Vergisel İdari Kararlar: 2017’den itibaren tüm sınır ötesi faaliyetlerle ilgili olan idari kararlar hakkında zorunlu otomatik bilgi değişimi. Patent Box: Üye ülkeler, AB Patent Box kurallarının “Nexus Yaklaşımı”na uyumun sağlanması ve uygulanması
Eylem 7: Daimi İş Yeri	Daimi İşyeri, kavramı, Model Vergi Anlaşmalarına dahil edilmiştir ve uygulanması önerilmiştir.	Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar kurallarında OECD yaklaşımının uygulanması önerilmekte
Eylem 8-10 Transfer Fiyatlandırılması: Gayri Maddi Varlıklar, Risk ve Sermaye; Yüksek Riskli İşlemler	Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizlerinin transfer fiyatlandırılmasının temel unsurları olarak Kabul edildi.	AB yaklaşımıyla ilgili olarak transfer fiyatlandırmasını gözden geçirmek ve güncellemek için Ortak Transfer Fiyatlandırma Forumu kuruldu. Forum, transfer fiyatlandırma konusunda ileri ekonomik analizleri; şirketlerin iç sistemlerinin daha iyi kullanılması, transfer fiyatlandırması konularını araştıracaktır.

(Budak,2018: 143)

Endüstri 4.0’ın vergisel boyutunun planlanması gereği ortaya çıkmaktadır. Bu durumda dolaylı vergilerin öneminin artacağı bir düzlemde yeni çıkan harcamalar, hizmetler, malların üzerindeki vergi oranları nasıl belirlenecektir sorusu ortaya çıkmaktadır. Yapay zekâ önümüzdeki günlerde vergi tahsilatında en temel oyuncu haline gelecektir.

Türkiye lojistik süreçlerin dijitalleşmesi nedeniyle dolaylı vergiler için KDV Kanunu’nda değişiklikler yapılmıştır. Dokuzuncu maddedeki vergi sorumlusu tanımına e-ticaret ile yapılan satışlarla ilgili eklemeler yapılmıştır. Elektronik hizmet sunanlar için KDV yükümlülüğü yolu açılmıştır. Bu konuda da Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde dijital hizmet sunanlar için ayrı bir bölüm düzenlemiştir.

Sonuç

Vergilendirme, Avrupa Birliği’nde rekabet ile birlikte aynı başlıkta düzenlenmesinden dolayı birbirini tamamlayan iki konudur. Zira Avrupa Birliğinin İşleyişi’ne Dair Antlaşmada vergilendirme ve rekabet aynı başlık altında incelenmiştir. Mal ve hizmetlerin sermayenin engelsiz dolaşımı için vergi politikası ve uygulamaları Birlik içinde kurallara bağlı, ilkeler çerçevesinde uygulanması gerekir. Bu konuda özellikle dolaylı vergiler malların dolaşımı ve malların serbestçe dolaşımı için gerçekleşen iş süreçlerinde oldukça önemlidir. Rekabeti bozucu bir vergi politikası Birliğin amaçlarına zarar verme sonucunu beraberinde getirecektir.

Türkiye adaylık sürecinde vergilendirme faslını teknolojik gelişmeler ve Avrupa Birliği’nin teknoloji politikasıyla birlikte şekillendirmek durumundadır. Teknolojiden kaynaklı yeni hukuki ilişkiler, sözleşmeler lojistik sektöründe de uygulanmaktadır. Bu da vergilendirme

sürecini etkilemektedir. Bu durumda Türkiye Cumhuriyeti Avrupa Birliği teknoloji politikasına uygun bir şekilde dolaylı vergileri uyumlulaştırmak zorundadır.

Ülkemizin Birliğe uyum konusunda belirlediği Ulusal Program, İlerleme Raporları doğrultusunda dolaylı vergilerde aşama kaydedilse de oranlar konusunda, eş mali tedbirler, ayrımcı vergi uygulamaları konusunda aşması gereken yol vardır.

Kaynakça

- Avrupa Komisyonu (2018, Kasım). *Taxation Customs* (Basın bülteni). Erişim adresi https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/d1507602_report_consolidated_en.pdf
- Avrupa Birliği Başkanlığı (2020, Ekim). *2019 Türkiye Raporu* (Basın bülteni). Erişim adresi https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2019_trkiye_raporu-tr.pdf
- Avrupa Birliği Başkanlığı (2020 Ekim). *2020 Türkiye Raporu* (Basın bülteni). Erişim adresi https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/turkey_report_2020.pdf
- Avrupa Birliği Başkanlığı, (2018, Aralık). *2018 Türkiye Raporu* (Basın bülteni). Erişim adresi https://www.ab.gov.tr/siteimages/pub/komisyon_ulke_raporlari/2018_turkiye_raporu-tr.pdf
- Avrupa Komisyonu (2018, Mayıs). *Transport* (Basın bülteni). Erişim adresi https://europa.eu/european-union/topics/budget_en, https://europa.eu/european-union/topics/transport_en
- Avrupa Birliği Başkanlığı (2016, Mayıs). *Müzakere Sürecine İlişkin Sıkça Sorular Sorular*. Erişim adresi: <https://www.ab.gov.tr/44460.html>
- Bilici, N.(2018). *Avrupa Birliği ve Türkiye II*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Budak, T. (2018). *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul.
- Canitez, M. (2011). *Uluslararası Pazarlamada Lojistik ve Uygulamalar*, Gazi Kitabevi.
- Çapanoğlu, S. (2011). *Vergilendirme Politikası*, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, Yayın No 246, İstanbul.
- Kahraman, A. (2018, Aralık). *Dijital Ekonomide Vergileme Tercihleri ve Türkiye: Ne Tür Bir "İnternet Vergilemesi"?*. (Blog haberi) Erişim adresi <https://kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.as-px?article=776>
- Koban, E. ve Keser, H. (2011). *Dış Ticarete Lojistik*, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- KPMG (2018, Aralık). BEPS Eylem Planı ve Yeni Belgelendirme Yükümlülükleri Rehberi Erişim adresi: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/09/beps-eylem-planı.pdf>
- Maliye Bakanlığı (2018, Aralık). *Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi* (Basın Bülteni). Erişim adresi <http://bkmybs.maliye.gov.tr/>
- Mengiler, Ö. (2013). *Paris Antlaşması'ndan Lizbon Antlaşması'na Avrupa Birliği*, İmaj Yayınevi.
- Saraçoğlu, F. (2006). *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlulaştırma Süreci ve Türkiye*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özmen, Ş. (2003). *Ağ Ekonomisinde Yeni Ticaretin Yolu E-Ticaret*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 5. Baskı, İstanbul.
- Yücesoy, U.İ. (2019). *Lojistik Sektöründe Rekabet Hukuku ve Mali Boyutu: Avrupa Birliği-Türkiye Karşılaştırması* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- UTİKAD (2018, Aralık). *Blockchain Teknolojisi Nedir Lojistiği Nasıl Etkileyecek?*, (Basın bülteni). Erişim adresi <http://www.Utikad.Org.Tr/Sektorelhaber.aspx?DataId=20988&Baslik=Blockchain%20teknoloj%C4%B0s%C4%B0%20ned%C4%B0r%20ve%20loj%C4%B0st%C4%B0%C4%9e%C4%B0%20nasıl%20etk%C4%B0leyecek?>