

VERGİLENDİRME YETKİSİ VE TÜRKİYE - AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİ

Fatih SARAÇOĞLU*

ABSTRACT:

Tax is a very important financial resource for the government to fulfill its functions and it is also important for re-arranging the income distribution and achieving economic stability. The government has to impose any tax in order to provide finance's needs and to attain social and economic aims. Therefore the government uses taxation authority by its fiscal dependence.

It is possible to give up using taxation authority by laws and international treaties. Economic integrations like the European Union can lead to the limitation of taxation authority. Member states can cause this limitation by giving up using taxation authority in definite areas mutually or transferring this authority to institutions which are established by the integration. The arrangement which will be made with this aim has to obey the constitution.

In this paper we will study clauses about taxation authority in the 1982 constitution and we will focus on taxation authority in process of accession to the European Union.

Giriş

Kamu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla devlet tarafından gerçekleştirilecek kamu hizmetleri, düzenli mali kaynakların bulunmasını gerektirmekte olup; söz konusu kaynakların önemli kısmı vergilerle sağlanmakta, farklı bir ifadeyle vergiler devletin önemli bir finansman aracı olmaktadır.

Vergi, devletin fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi bakımından önemli bir finansman aracı olmasının yanında; gelir dağılımının düzenlenmesi ve ekonomik istikrarın sağlanması gibi sosyo-ekonomik amaçların gerçekleştirilmesinde de önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gerek finansman ihtiyacının sağlanması, gerekse sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi bakımından vergi almak durumunda olan devlet, mali egemenliğinden hareketle vergilendirme yetkisini kullanmaktadır.

Anayasa'da vergilendirme yetkisi kural olarak yasama organına bırakılmakla birlikte, ekonomik ve teknik gelişmelere uyum sağlanması bakımından hızlı karar alma gereksiniminden hareketle, vergilendirme açısından yürütme organına çeşitli yetkilerin verildiği görülmektedir.

Ülke sınırları içinde geçerli olan vergilendirme yetkisinin sınırları, uluslararası alandaki çıkarlar doğrultusunda belirlenirken; yasalarla veya uluslararası antlaşmalarla yetkinin kullanımından vazgeçilmesi veya bütünleşmeyle oluşturulan kurumlara devredilmesi söz konusu olabilmektedir. Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasında tek pazarın oluşturulması ve işleyişi amaçlandığından, vergilendirme alanında çeşitli düzenlemelerin yapılması gerekmekte, bu amaçla yapılacak düzenlemelerin ise Anayasa'ya uygun olması zorunluluk taşımaktadır.

Çalışmamızda vergilendirme yetkisinin kapsamı ve sınırları belirtildikten sonra, konuyla ilgili olarak 1982 Anayasası'nda yer alan hükümler incelenecek; daha sonra

* G.Ü. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi.

Türkiye - Avrupa Birliği ilişkilerinin gelişimi ve Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde vergilendirme yetkisi üzerinde durulacaktır.

I. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE ANAYASA HÜKÜMLERİ

A. Vergilendirme Yetkisinin Tanımı, Kapsamı Ve Sınırları

1. Tanımı ve Kapsamı

Çağdaş devlet anlayışı, devlete çeşitli kamu ihtiyaçlarının karşılanması görevini yüklemiş olup, bu amaçla gerçekleştirilmesi gereken kamu hizmetleri düzenli mali kaynakların bulunmasını gerektirmektedir. Bir devletin egemenliğini sürdürebilmesi için yerine getirmesi zorunlu olan kamu hizmetlerini karşılaması bakımından gerekli olan mali kaynaklar ise vergilendirme yetkisi kullanılarak sağlanmaktadır.

Devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin en önemlilerinden olan vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür (Çağan, 1982: 3).

Vergilendirme yetkisi; dar anlamda, devletin veya yetkili kamu kuruluşlarının sadece vergi koyma yetkisini içerirken; geniş anlamda, kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsamaktadır (Çağan, 1982: 5).

Vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarına göre de bölümlere ayrılabilir olan vergilendirme yetkisi, öncelikle bu alandaki yasama yetkisini açıklamakta kullanılabilir gibi, ikinci olarak; subjektif ve bireysel nitelikteki vergilendirme işlemine ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerini açıklamakta kullanılabilir (Çağan, 1982: 5).

2. Sınırları

Vergilendirme yetkisinin, hukuk devleti ilkesi açısından ve sosyal devlet ilkesi açısından çeşitli sınırları olduğu gibi; uluslararası alanda da sınırlandırıldığı görülmektedir (Çağan, 1982: 144-266).

Vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlayan devlet anlamına gelen hukuk devletinde, hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için; temel hakların güvenceye alınması, yasaların anayasaya uygunluğunun sağlanması, yönetimde hukuka bağlılığın sağlanması ve yargı kuruluşlarının bağımsızlığını ve güvenilirliğini sağlayacak koşulların yerleştirilmesi gerekmektedir (Soysal, 1979: 183-185).

Devlet, vergilendirme yetkisiyle kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale ettiğinden; hukuk devleti vergi hukuku açısından da sınırlama getirmektedir. Yetkinin yasama ve yürütme organları tarafından keyfi kullanımı önlenmeye çalışılırken, bu açıdan yargı organına da görev düşmektedir. (Öncel - Kumrulu - Çağan, 1999: 39).

Hukuk devleti ilkesi ile birbirini tamamlayan sosyal devlet ilkesi açısından da vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış olup; bu ilke gereğince vergilendirmenin mali amacının yanısıra sosyo-ekonomik amaçları önem kazanmıştır. Sosyal adaletin, refahın ve güvenliğin sağlanmasını amaçlayan sosyal devlet, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak ve ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır.

Çalışmamız açısından önem taşıyan husus, vergilendirme yetkisinin uluslararası alanda sınırlandırılmasıdır. Ülke sınırları içinde geçerli olan vergilendirme yetkisi, uluslararası alanda ülke çıkarları doğrultusunda ve belirli ilkeler çerçevesinde belirlenmekte (Bkz. Uluatam - Methibay, 2001: 62-70); yasalarla tek taraflı olarak veya uluslararası vergi antlaşmalarıyla veya uluslararası bütünleşmelere katılma yoluyla sınırlandırılmaktadır.

B. 1982 Anayasası'nda Vergilendirme Yetkisi

Devletlerin temel yapılarını, örgütlenişlerini, işleyiş kurallarını, vatandaşların temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen anayasa, yazılı hukuk kurallarının dayanağıdır. Vergi konusundaki hükümlerin de kaynağı olan anayasa, vergi hukukunun temel kaynağıdır. 1982 Anayasası'nın doğrudan veya dolaylı olarak vergi hukukuyla ilgili çeşitli hükümleri bulunmakla birlikte, burada 73., 167., 121. ve 122. maddelere değinilecektir.

1. 73. Madde: Vergi Ödevi

Anayasa'nın 73. maddesinin I. fıkrasında "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." hükmüne yer verilerek, verginin genellik ilkesi, kamu giderlerini karşılamaya yönelik olduğu ve mali güç ile orantılı olarak ödenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca maddenin II. fıkrasında yer alan "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır" hükmü ile verginin adaletli ve dengeli dağılımı öngörülmektedir. Böylece vergilemenin mali ve sosyal amaçları ortaya konulmakta, temel vergi ilkeleri vurgulanmaktadır.

Vergilemenin mali ve sosyal amaçları ile temel vergi ilkelerini vurgulayan I. ve II. fıkraların ışığında, III. fıkrada verginin yasallığı ilkesi açıklanmakta, IV. fıkrada ise yasallık ilkesi yumuşatılarak yürütme organına düzenleme yetkisi verilmektedir.

a. Yasama Organının Yetkisi

Anayasa'nın 73. maddesinin III. fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" denilerek verginin yasallığı ilkesi hükme bağlanmakta olup; bu ilke, vergilendirme yetkisinin; genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin temel unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasaya uygun olarak çıkarılan yasalarla kullanılacağını ortaya koymaktadır (Doğrusöz, 2000: 138).

Verginin yasallığı ilkesi gereğince, vergi düzenlemelerinin şekli ve maddi anlamda yasa ile yapılması zorunlu olup; vergi yasalarının verginin konusu, mükellefi, tarifesi, indirim, istisna ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırımları gibi konuları hükme bağlaması gerekmektedir. Vergiye ilişkin belirtilen temel unsurlar yasa ile belirlenirken; uygulamaya yönelik konuları düzenleme yetkisi yürütme organına bırakılabilecektir.

Verginin yasallığı ilkesi, yasaların soyut ve gayrişahsi olmasını gerektirdiğinden, verginin genelliği ilkesinin de gerçekleşmesine hizmet etmektedir (Güneş, 1998: 99). Diğer taraftan verginin mali güç ölçüsüne bağlanması, verginin yasallığı ilkesini, ağır ve adaletsiz vergilemeyi önleme açısından yönlendirirken; yine verginin kamu yararına

yönelik giderleri karşılamaya yönelik olması, keyfiligi önleme açısından verginin yasallığı ilkesini yönlendirmektedir (Güneş, 1998: 100-101).

Anayasa'nın 73. maddesinin I. fıkrası ile verginin yasallığı ilkesini açıklayan III. fıkrası yukarıda belirtildiği gibi etkileşim içindeyken; vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımını amaçlayan IV. fıkrası da yasama organına sosyal devletin görevlerinin hatırlatılması bakımından verginin yasallığı ilkesine ışık tutmaktadır.

b. Yürütme Organının Yetkisi

Vergilendirme yetkisi, yasama organına ait olmakla birlikte; teknolojik gelişmeler, ekonomik yapıdaki hızlı değişiklikler ve hızlı karar alma ihtiyacı, ekonomiyi yönlendiren mevzuatın ekonomik durum ile hızla uyumlaştırılmasını gerektirmekte, dolayısıyla yürütme organına vergilendirme alanında bazı yetkiler tanınmaktadır (Doğrusöz, 2000: 136).

Anayasa'nın 73. maddesinin III. fıkrasında vergi vb. mali yükümlülüklerin yasama organı tarafından konulabileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilirliği hükme bağlanmış olmakla birlikte; yasama organının daha yavaş çalıştığı göz önünde bulundurulurken, ekonomiye çabuk ve etkin müdahale edilebilmesi amacıyla yürütme organına da vergilendirme konusunda çeşitli yetkiler verilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinin IV. fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir" hükmü yer almaktadır.

Bakanlar Kurulu'nun Anayasa ile kendisine tanınan bu yetkiyi doğrudan kendisinin kullanması gerekmekte olup; başka bir organa veya makama devredilmesi mümkün değildir. Bakanlar Kurulu, muafıklar, istisnalar, indirimler ve oranların yasada belirtilen yukarı ve aşağı sınırlar içinde değiştirilebilmesine yönelik düzenleme yetkisini; tüzük, yönetmelik, kararname, karar gibi işlemlerle kullanabilmektedir.

Yürütme organının, Anayasa'nın 73. maddesinin IV. fıkrasında belirtilen kullanımları, verginin bazı temel unsurlarına ilişkin "koşullu değiştirici" düzenleme yetkisine ilişkin olup; bu yetki, yasalarda bunlara ilişkin olarak "varolan kuralları değiştirme" yoluyla kullanılabilir (Güneş, 1998: 156).

2. 121. - 122. Madde: Olağanüstü Hallerde Yürütme Organına Yetki Verilmesi

Olağanüstü durumlar; doğal afet, ağır ekonomik bunalımlar ve özellikle ülke bütünlüğünü tehdit eden, genel olarak yasa koyucunun önceden tahmin edemeyeceği durumlar olup, bazı hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasını gerektirebileceği için istisnai bir yönetimi zorunlu kılmaktadır.

Anayasa'nın 121 ve 122. maddelerinde Bakanlar Kurulu'na olağanüstü durumlarda ve sıkıyönetimde kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verilmiştir.

Vergi ödevini düzenleyen 73. madde, Anayasa'nın siyasi haklar ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümünde yer aldığından Bakanlar Kurulu'nun vergilendirmeye

ilgili kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, olağanüstü durumlarda ve sıkıyönetimde Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi tanınmış olup, bu tür kararnameler vergi hukukunun bağlayıcı ve temel kaynağı olmaktadır.

3. 167/II. Madde: Dış Ticaretin Düzenlenmesi Amacıyla Yürütme Organına Yetki Verilmesi

Anayasa'nın, piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi ile ilgili 167. maddesinin II. fıkrasında; "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir" hükmü yer almaktadır.

Belirtilen düzenlemenin Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin yasallığı ilkesi ile bağdaştırılması mümkün değildir (Güneş, 1998: 172-175; Doğrusöz, 2000: 145-148). Ancak teknolojik ilerleme ve ekonomik gelişmelerin getirdiği zorunluluklar karşısında, belirtilen yükümlülüklerin, izlenen ekonomik politikayla uyumlu şekilde, hızla ve gizli olarak geliştirilebilmesi amacıyla bu düzenlemeye yer verildiği belirtilebilir (Doğrusöz, 2000: 145).

II. TÜRKİYE - AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİNİN GELİŞİMİ VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİYE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

A. Türkiye - Avrupa Birliği İlişkilerinin Gelişimi

Türkiye, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kurulmasının ardından, 1959 yılında tam üyelik başvurusunda bulunmuştur. 1959 yılında tam üyelik başvurusunda bulunulduğu dönemde, bu isteğin iki temel nedeni; Türkiye'nin uzun dönemde Batı Avrupa'da kurulabilecek siyasal bir birliğin dışında kalmak istememesi ve gümrük birliği içinde Yunanistan'a verilecek tavizlerden yoksun kalmamak istemesi şeklinde açıklanmıştır (T.C. Başbakanlık Hazine Ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, 1993: 158).

1959 yılında tam üyelik başvurusunda bulunulmasının ardından; 1963 yılında Ankara Anlaşması, 1970 yılında da Katma Protokol imzalanmış ve yükümlülükler belirlenmiştir. Bu süreçte önemli bir gelişme olmamış ve 1987 yılında tekrar tam üyelik başvurusunda bulunulmuştur. Başvuruya verilen cevapta Türkiye tarafından gümrük birliğinin tamamlanması istenilmiştir. Bu arada Avrupa Birliği 1993 yılındaki Kopenhag Zirvesi'nde alınan karar ile genişleme sürecini başlatmıştır. 5 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi toplantısında alınan karar ile 1 Ocak 1996 tarihinde gümrük birliğine geçilmiştir.

Türkiye, 1997 yılında siyasi kriterlerdeki olumsuzluklar ve ekonomik istikrarsızlık gerekçesiyle genişleme stratejisine dahil edilmemiştir. Ancak Aralık 1997 tarihli Lüksemburg Zirvesi'nde Türkiye'nin tam üyelik ehliyeti teyit edilmiş ve ilişkilerin güçlendirilmesi için siyasi ve ekonomik reformların sürdürülmesi ve Kıbrıs konusunun çözümlenmesi istenmiştir. Haziran 1998'deki Cardiff Zirvesi'nde aday ülke statüsüne ilişkin ipuçları verilmesi ve Kasım 1998'de ilerleme raporu düzenlemesine rağmen; Aralık 1998 Viyana Zirvesi'nde ve 1999 Köln Zirvesi'nde olumlu bir gelişme olmamıştır.

10 - 11 Aralık 1999'daki Helsinki Zirvesi'nde ise Türkiye'nin aday ülke konumu kabul ve ilan edilmiştir. Böylece katılım sürecine ilişkin toplantılara katılma imkanı doğmuş, Katılım Ortaklığı Belgesi hazırlanması öngörülmüş ve yine zirve sonucunda Türkiye tarafından "Ulusal Program" hazırlanmıştır.

Son olarak Avrupa Konseyi 12 ve 13 Aralık 2002 tarihlerinde Kopenhag'da toplanmıştır. Kopenhag'da, Avrupa Konseyi, 1999 yılında Helsinki'de aldığı ve Türkiye'nin diğer aday ülkelerle aynı kriterler esasında Birliğe katılacağını belirten kararını hatırlatmakta; bu itibarla, Türkiye'nin Kopenhag kriterlerini karşılamaya yönelik girişimlerini, özellikle son dönemde Katılım Ortaklığı Belgesi'nde belirlenen öncelikli alanlardaki kapsamlı mevzuat uyum paketleri ile bunları uygulamaya yönelik tedbirler aracılığıyla kaydettiği önemli mesafeyi memnuniyetle karşılamaktadır. Ayrıca Birlik, Türkiye'nin reform sürecini geliştirme konusundaki kararlılığını kabul etmekte ve siyasi kriterler alanında kalan mevcut eksikliklerin bir an önce sadece mevzuatla değil aynı zamanda uygulama yoluyla da giderilmesi gereğine işaret etmektedir.

Birlik, Türkiye'nin reform sürecini enerjik bir biçimde sürdürmesini teşvik etmektedir. Avrupa Konseyi, 2004 yılı Aralık ayında Komisyon'un vereceği rapor ve tavsiye üzerine, Türkiye'nin Kopenhag siyasi kriterlerini yerine getirdiğine karar verdiği takdirde, Avrupa Birliği, Türkiye ile katılım müzakerelerini gecikme olmaksızın başlatacaktır.

B. Avrupa Birliği'nde Vergiye İlişkin Yaklaşımlar

Vergilendirme yetkisi, ülke sınırları içinde geçerli olup, uluslararası alandaki çıkarlar doğrultusunda bu yetkinin sınırları belirlenmekte; devletler mali egemenliklerinin sonucu olarak yasalarla veya uluslararası antlaşmalarla yetkilerini sınırlandırabilmektedir (Öncel - Kumru - Çağan, 1999: 57).

Uluslararası alanda vergisel sorunlar; ayrımcılık, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirme olmak üzere üç temel konuda ortaya çıkmakta; devletler tek taraflı olarak yasalarla veya karşılıklı olarak uluslararası antlaşmalarla vergilendirme yetkilerini sınırlandırarak bu sorunları çözmeye çalışmaktadır.

Avrupa Birliği'nde dış ticaret, tarım ve sanayi alanında ortak politikalarından söz edilebilmekle birlikte; ortak bir vergi politikası söz konusu değildir. Çünkü vergi politikası her ülkenin kendi sosyal ve ekonomik koşullarına bağlı olarak belirlenmekte olup; bu alandaki değişiklikler her ülkenin kendi egemenlik alanındadır. Ancak birliğe üye ülkelerin kararları, diğer üye ülkeleri de etkilediğinden, temel hedefler doğrultusunda üye ülkelerin vergi politikalarının yönlendirilmesi ve düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Çünkü birlik içinde malların serbest dolaşımı söz konusudur ve vergi düzenlemeleri bu açıdan engel olmamalıdır (Benlikol - Müftüoğlu, 1995: 9).

Roma Antlaşması ile amaçlanan ekonomik bütünleşme, Avrupa Birliği'nin izleyeceği vergi politikasının sınırları oluşturmaktadır (Çağan, 1981: 671). Üye ülkelerin vergi politikalarının yönlendirilmesi ve düzenlenmesi bakımından Avrupa politika üreticilerinin üç temel seçeneği bulunmaktadır. Bu seçenekler; (i) hiçbir şey yapmadan mevcut statükoyu muhafaza etmeye çalışmak, (ii) karar alma mekanizmalarını büyük ölçüde

değiştirmeden birliği genişletmek ya da (iii) karar alma mekanizmasını etkin ve demokratik bir mekanizmaya dönüştürecek şekilde temelden değiştirmek biçiminde özetlenebilir (Vanistendael, 2001: 137). Bunlardan karar alma mekanizmalarının değiştirilmesine yönelik üçüncü seçenek, birlik fikri doğrultusunda temel seçenek olarak karşımıza çıkmakta olup; vergi meselelerinde karar alma mekanizmalarının değiştirilmesi ise; Avrupa düzeyinde kararların nasıl alınacağı ve hangi vergi kararlarının alınması gerektiği konusunda iki temel soruyu içermektedir (Vanistendael, 2001: 138).

Avrupa düzeyinde kararların nasıl alınacağı konusu, anayasa açısından önem taşımakta olup; vergi meselelerinde herhangi bir Avrupa kararı Magna Carta'da yer alan standartlara uygun olmak zorundadır: "Avrupa'da temsilsiz Avrupa vergisi olmaz" (Vanistendael, 2001: 139).

Görüldüğü gibi, ekonomik bütünleşme hedefi çerçevesinde birlik vergi politikasının, izlenmesi gereken genel ekonomik ve sosyal politikalarla uyum sorunu ortaya çıkmaktadır. Vergi politikasının bu şekilde kullanılabilmesi için üye devletlerin birliğe daha fazla yetki devretmeleri gerekmektedir (Çağan, 1991: 15). Bu şekilde Magna Carta'da belirtilen standartlara uygunluk sağlanabilecektir. Ancak vergi politikası alanında ilerleme yavaş olmaktadır. Çünkü, üye devletler, mali egemenliklerini yitirdikleri takdirde, ulusal egemenliklerini de yitireceklerinin bilincindedir. Ayrıca, bütünleşme sonucunda üye devletler; gümrük vergileri, kotalar, serbest döviz kurları gibi önemli iktisat politikası araçlarını terk etmiş olacağından, bağımsız maliye politikalarının aşındırılmasından tedirgin olmaktadır. Son olarak, her üye devlet bir vergi direktifini veto edebileceğinden vergileme konusundaki karar alma süreci yavaş işlemektedir (Çağan, 1991: 18-19).

Avrupa Birliği, bir yandan birliği kuran Roma Antlaşması (Bkz. Günüşur, 1988) hükümleri, diğer yandan birlik kurumlarının antlaşma hedefleri doğrultusundaki düzenlemeleriyle üye devletlerin vergilendirme yetkilerini yönlendirmektedir. Farklı bir ifadeyle Roma Antlaşması'nda üye devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlayan hükümlere yer verildiği gibi, birlik kurumlarına da yetki verilmekte, birlik konseyi vergilendirmeyle ilgili çeşitli tüzük, direktif ve kararlar çıkarmaktadır (Öncel - Kumrulu - Çağan, 1999: 66). Avrupa Birliği hukuku kuralları, iç hukukla ilgili düzenlemeler içerdiği ve ulusal anayasalar ile kanunların üzerinde yer aldığından uluslararası hukuk düzeni özelliği göstermektedir (Çağan, 1981: 671). Birlik kurumlarının üye devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandıran işlemleri, uluslararası yasama işlemi niteliğinde olup, aykırı ulusal mevzuata göre öncelikle uygulanmaktadır.

Avrupa Birliği, Roma Antlaşması hükümleri ve birlik kurumlarının düzenlemeleriyle üye devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmakta; ancak üye devletlerin izledikleri bazı ekonomik ve sosyal politikalar kendi alanlarında kaldığından vergilendirme yetkisi, birlik düzeyinde bu politikaların aracı olarak kullanılmamaktadır (Öncel - Kumrulu - Çağan, 1999: 64).

Avrupa Birliği, gümrük birliğini hedeflediğinden (Roma Ant. md. 9), üye devletler arasında ithalat ve ihracat konusu mallarla ilgili gümrük vergileri ve benzeri mali yükümlülükler yasaklanmıştır (Roma Ant. md. 12-16). Ayrıca, antlaşma ile üye devletlerin, birliğe üye diğer devletlerle arasındaki ticaret ve rekabet koşullarını olumsuz etk-

ileyebilecek biçimde kendi işletmelerine, sanayilerine ve belli bölgelere yardımda bulunmaları ve teşvik tedbirleri uygulamaları yasaklanmış olup; belli sanayi kollarına tanınabilecek vergi muaflik ve istisnaları, indirim ve iadeleri bu kapsamda yer almaktadır (Roma Ant. md. 92).

Roma Antlaşması'nın ayrımcı vergilendirmeyi yasaklaması (Roma Ant. md. 95-96) da, üye devletlerin iç vergilerinin birlik içinde serbest rekabet koşullarını bozmasını engellemektedir.

Antlaşma'nın 95. maddesinde, "Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, niteliği ne olursa olsun benzeri yerli ürünlere doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak uygulananlardan daha yüksek iç vergileri, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak uygulayamaz. Öte yandan, hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine, başka üretimleri dolaylı olarak koruyacak nitelikte iç vergiler koyamaz" hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca 96. madde de ise, "Üye devletlerden birinin ülkesine ihraç edilen ürünler doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak uygulanan vergilerden daha yüksek bir vergi iadesinden yararlanamaz" denilmiştir. Böylece üye devletlerin, diğer üye devletlerin ürünlerine kendi ürünlerinden daha yüksek iç vergi uygulayarak yerli ürünlerinin korunması yasaklanmakta ve yüksek vergi iadeleri yoluyla ihracatın teşviki engellenmektedir.

Antlaşma'da daha çok dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşıldığı görülmektedir. Çünkü mal ve hizmet üzerinden alınan bu tür vergiler tek pazarın işleyişinde doğrudan etkili olup, bu nedenle uyumlaştırılmaları gerekmektedir. Buna karşın, dolaysız vergilerin tek pazarın işleyişine doğrudan etkisi daha az olmaktadır (Fantorini - Üzeltürk, 2001: 9).

III. AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYELİK SÜRECİNDE VERGİLENDİRME VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

A. Avrupa Birliği'ne Üyelik Sürecinde Vergilendirme

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne aday ülke konumu 10 - 11 Aralık 1999'da yapılan Helsinki Zirvesi'nde kabul ve ilan edilmiş olduğundan; bu zirve sonrasındaki yıllık ilerleme raporları, Katılım Ortaklığı Belgesi ve Ulusal Program'da vergilendirmeye ilişkin olarak yer verilen düzenlemelere (Bkz. Hamzaçebi, 2002, 9-27) değinilecektir

Katılım Ortaklığı Belgesi'nin amacı, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılım sürecinde kaydettiği gelişmeler doğrultusunda öncelikle yapması gerekenlerin belirlenmesi ve bu önceliklerin uygulanmasında sağlanacak mali olanakların belirlenmesidir. Bu belgede vergilendirmeye ilişkin olarak kısa ve uzun vadeli öncelikler belirlenmiştir.

Kısa vadeli öncelikler; oranlar, işlem muafiyeti kapsamı, vergilendirme kapsamı ve vergi yapısı olmak üzere tüketim vergileri ve KDV konularında uyuma başlanması; yeni vergi önlemlerinin kurumlar vergisi işleyiş prensipleri ile uyumlu olmasının güvenceye alınması ve ayrımcı önlemlerin elenmesi ile ulusal mevzuatın Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumuna başlanması olarak belirlenmiştir. Uzun vadeli hedefler ise; ulusal mevzuatın Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumunun tamamlanması biçimindedir.

2000 Yılı İlerleme Raporu'nda, önceki ilerleme raporundan itibaren geçen süre içerisinde vergilendirmeye ilişkin olarak önemli bir gelişme olmadığı vurgulanmış, Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumlaştırma konusuna önem verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Rapor'da KDV ile ilgili olarak özellikle vergi oranı ve istisna işlemlerin kapsamıyla ilgili düzenlemeler yapılması gerektiğine, ÖTV konusunda vergi yapısı ve oranları açısından uyumlaştırma yapılması gerektiğine işaret edilmiştir. Ayrıca gelir idaresinin yapısının güçlendirilmesi ve idari kapasitenin sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

Avrupa Birliği müktesebatının üstlenilmesine ilişkin Ulusal Program 2001 yılı başında onaylanarak, ilişkilerin çerçevesi belirlenmiştir. Ulusal Program'da vergi sisteminin mevcut yapısı özetlenerek, yapılması gereken değişiklik ve ilerlemeler bir takvime bağlanarak ortaya konulmuştur.

KDV'nin temel olarak Avrupa Birliği katma değer vergisi mevzuatına uyumlu olmasına rağmen; vergilendirme, muafiyet ve istisnalar ile oranlar konusunda ülkemizin özelliklerinden kaynaklanan farklılıkların bulunduğu, ancak bunların ayrımcı nitelikte olmadığı belirtilmiştir. KDV bağlamında asıl sorun oluşturan konu yükseltilmiş vergi oranları iken, özel tüketim vergisinin uygulamaya konulmasıyla birlikte bu sorun aşılmıştır.

Ulusal Program'da ÖTV konusuna da değinilmiş ve ülkemizde ÖTV adı altında olmamakla birlikte bu vergi kapsamında yer alabilecek düzenlemelere değinilmiştir. Ancak 12.6.2002 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak, 1.8.2002 tarihinde yürürlüğe giren ÖTV ile bu alandaki sorunlar da aşılmıştır.

Ulusal Program'da kurumlar vergisi ile ilgili olarak da birlik müktesebatına temelde uyumlu olunduğuna dikkat çekilmiştir. Birlik müktesebatına uyum için söz konusu olan şirket bölünme ve hisse değişimlerine ilişkin düzenlemeler ise 4684 sayılı Kanun ile gerçekleştirilmiştir.

2001 Yılı İlerleme Raporu'nda LPG vergilemesindeki değişiklikler, kurumlar vergisinde bölünme ve hisse değişimiyle ilgili düzenlemeler ve tek vergi numarası uygulamasının bazı finansal işlemlerde yaygınlaştırılması olumlu biçimde değerlendirilmiş, ancak birlik mevzuatı ile ulusal mevzuatı aynı düzeye getirmek için daha fazla gayret gösterilmesi gerektiği belirtilerek aşağıdaki hususlara dikkat çekilmiştir.

- KDV oranları ve istisna işlemlerde aynı düzeye getirme konusunda gayret gösterilmesi,
- ÖTV bağlamında vergi yapısı ve oranlar konusunda daha fazla uyum gerektiği,
- Türkiye'nin vergi tahsilatının artırılması ve topluluk mevzuatının yürürlüğe konulup uygulanabilmesi için vergi idaresinin güçlendirilmesi ve modernleştirilmesi gereği,
- Sanayi ve ticaret sektöründeki vergilerdeki kaçakların giderilmesine yönelik somut sonuçların görülebilmesi.

B. Avrupa Birliği'ne Üyelik Sürecinde Vergilendirme Yetkisi

Avrupa Birliği hukuku, üye devletlerden kendi ulusal düzenlemelerini geri çekmelerini ve ulusal alanda Birlik hukukuna yer açmalarını istemektedir (Arsava, 1985: 135). Dolayısıyla Roma Antlaşması'ndan başlayarak izleyen süreçte çıkarılan direktifler,

tüzükler ve diğer sözleşmelerle şekillenen Avrupa Birliği müktesebatına vergisel açıdan uyumun sağlanması diğer alanlara göre önemli güçlükler taşımaktadır. Çünkü ulusal gelir üzerindeki otorite yetkisinin sınırlandırılması söz konusu olmaktadır. Devletler ise, ulusal egemenliklerinin dokunulmazlığına verdikleri önem dolayısıyla, bunun en önemli unsurlarından biri sayılan vergi egemenliğini devretmek istememektedir (Öncel, 1981: 726). Şöyle ki; ekonomik bütünleşmeler içerisinde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanımından "vazgeçilmesi" veya bütünleşmeyle oluşturulan kurumlara "devredilmesi" biçiminde olmaktadır (Öncel - Kumrulu - Çağan, 1999: 64).

Avrupa Birliği tek pazarın oluşturulmasını ve işleyişini amaçlandığından, yapılan düzenlemeler mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşmakta, mal ve hizmet bedelleriyle doğrudan ilişkili olan bu tür vergilerin uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. Dolaysız vergiler tek pazarın işleyişinde doğrudan etkili olmadığından, bu alanda üye ülkelerde faaliyet gösteren kurumların mükerrer vergilendirilmesini önlemeye yönelik düzenlemelere yer verilmektedir (Hamzaçebi, 2002, 19).

1. Ulusal Egemenlik ve Vergilendirme Yetkisi

Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde bugüne kadar yapılan ve yukarıda kısaca özetlenen düzenlemeler bir yana, birliğe tam üyelik sürecinde ulusal egemenliğe ilişkin yetkilerde daha büyük sınırlamalar yapılması gerekeceği belirtilebilir. Çünkü Anayasamız, Devletler Hukuku kurallarının iç hukuk düzenimizde doğrudan hüküm doğurmasına uygun değildir (Arsava, 1985: 437). Bu açıdan Anayasa'nın konuyla ilgili maddeleri dikkate alınarak karşılaşılabilecek sorunlar aşağıdaki gibi sergilenebilir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyelik isteği, ülkemizin ekonomik yapısının birlik koşullarına uygunluğunun yanısıra, hukuki yapısının uygunluğunu da gündeme getirmektedir.

Anayasa'nın 6. maddesinde; "Egemenlik, kayıtsız şartsız milletindir.

Türk Milleti, egemenliğini, Anayasa'nın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır.

Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılmaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasa'dan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz." hükmüne; 7. maddesinde de; "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Egemenlik hakkının devredilmesi söz konusu olmadığından, vergilendirme hakkının da uluslararası kuruluşlara devredilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla diğer devlet veya uluslararası kuruluşlarla ilişkilerden kaynaklanan uygulamalar Anayasa hükümleri ile çelişmektedir. Ayrıca, Anayasa'nın 73. maddesinde de "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır" hükmüne yer verilmiş olup, bu hüküm; egemenlik gücüne dayanan vergilendirme yetkisinin, ulusun temsilcisi olan yasama organı tarafından kullanılması ve halkın kendi iradesiyle kendisini vergilendirmesi anlamına gelmektedir ve demokratik ilkelere de uygun düşmektedir (Aliefendioğlu, 1984: 6) Ancak, Avrupa Birliği hukukunun uluslarüstü niteliğiyle bağ-

daşmamaktadır. Çünkü, birliğe tam üye olunması durumunda, sadece Türk hukuk sistemini oluşturan yasalar ile değil; birlik kurumlarının işlemleriyle de vergi, resim, harç gibi mali yükümlülükler konulabilecek, değiştirilebilecek veya kaldırılacaktır (Methibay, 1996, 321).

Ancak, Anayasa'nın 6. maddesinin gerekçesinde; çağımızda milletlerin birbirleriyle kaynaşmakta olduğu ve menfaatlerini korumak için topluluklar oluşturdukları gerçeğinin göz ardı edilemeyeceği belirtilmiş; özellikle hür milletlerin kendi iradeleriyle uluslararası topluluklar oluşturdukları ve Birleşmiş Milletler, Avrupa Milletler Topluluğu ve NATO gibi bu topluluklarda müşterek kararlar alınması gerektiği vurgulanmıştır. Dolayısıyla bu örgütlerin yetkili organlarının aldıkları kararların, Türk hukukunun imkan tanıdığı ölçüde Türkiye'de uygulanacağı belirtilmiştir (Özer, 1996: 5)

2. Uluslararası Antlaşmalar ve Vergilendirme Yetkisi

Anayasa'da Devletler Hukukunun Türk Hukuk düzeninin bir parçası olduğuna ilişkin bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, 15, 16, 42 ve 92. maddelerde bazı durumlarda Devletler Hukuku kurallarının Türk Hukuk düzeninde doğudan hüküm doğurmasına imkan tanındığı görülmektedir (Arsava, 1985: 437; Uludağ, 1988: 143).

Anayasa'nın 15. maddesi gereğince, savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek şartıyla, durumun gerektirdiği önlemler alınabilmekte; 16. maddesi gereğince, temel hak ve hürriyetler yabancılar için, milletlerarası hukuka uygun olarak yasa ile sınırlandırılabilir. Ayrıca Anayasa'nın 42. maddesinde eğitim ve öğretim hakkının düzenlenmesi ile ilgili olarak milletlerarası antlaşma hükümleri saklı tutulmaktadır. 92. maddede ise, milletlerarası hukukun meşru saydığı hallerde savaş hali ilanına ve Türkiye'nin taraf olduğu milletlerarası antlaşmaların veya milletlerarası nezaket kurallarının gerektirdiği haller dışında, Türk silahlı kuvvetlerinin yabancı ülkelere gönderilmesine veya yabancı silahlı kuvvetlerin Türkiye'de bulunmasına izin verme yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir hükmüne yer verilmiştir.

Anayasa'nın 90. maddesinde de, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bu onaylamayı bir yasayla uygun bulması koşuluna bağlanmıştır (md. 90/I). Dolayısıyla yabancı devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla yapılacak antlaşmalar, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından onaylanmak ve bu konuda bir yasa çıkarılmak şartıyla hüküm ifade edecektir. Ancak, 90. maddenin II. fıkrasına göre, ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan antlaşmalar, Devlet maliyesi bakımından bir yükümlenme getirmemek, kişi hallerine ve Türkler'in yabancı ülkelerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanmasıyla yürürlüğe konulabilmekte, sadece yayımlarından itibaren iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bilgi verilmesi yeterli görülmektedir.

Yine Anayasa'nın 90. maddesinin III. fıkrasına göre; milletlerarası bir antlaşmaya dayanan uygulama antlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari antlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından uygun bulunması zorunlu olmayıp, bunlar için bir onay yasası çıkarılması da gerek-

memektedir. Ancak bu tür antlaşmalar ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiriyorsa yayımlanmadan yürürlüğe konulamamaktadır.

186

Anayasa'nın 90. maddesinin V. fıkrasında ise, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmaların kanun hükmünde olduğu belirtilmiş ve bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağı hükmüne bağlanmıştır. Buna göre usulüne uygun biçimde yürürlüğe konulmayan antlaşmalar Türkiye'yi bağlamamakta; yetki aşımı sonucu yapılan antlaşmalar, onaylanmayan antlaşmalar ve Türkiye'nin taraf olmadığı antlaşmalar ülkemiz açısından geçerlilik taşımamaktadır.

Anayasa'nın 90. maddesi incelendiğinde Türkiye'nin yabancı devletlerle veya uluslararası kuruluşlarla yaptığı antlaşmaların yasa hükmünde olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bunların Türk yasalarıyla çatışmalarından ziyade, söz konusu maddenin I. fıkrasına göre düzenlenip düzenlenmediğinin önemli olduğu düşünülebilir (Palamut, 2002: 234). Ayrıca Anayasa'nın 90. maddesinin I. ve V. fıkralarına dayanılarak, uluslararası antlaşmaların Türk normlar hiyerarşisinde yasa düzeyinde yer aldığı; ancak, Anayasa'nın 15, 16, 42 ve 92. maddeleri incelendiğinde, söz konusu antlaşmaların ulusal hukuka normatif hiyerarşi üstünlüğü olduğu savunulabilir (Palamut, 2002: 234).

Anayasa Mahkemesi'nin görev ve yetkilerini düzenleyen 148. maddenin I. fıkrasında da, "Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararname ve Türkiye Büyük Millet Meclisi içtüzüğü'nün Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler" hükmüne yer verilerek, uluslararası antlaşmaların Anayasa'ya üstünlüğünün benimsendiği belirtilebilir.

Ancak, Anayasa'da egemenlik kayıtsız, şartsız milletindir denilmiş ve egemenliği kullanma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne verilmiştir. Dolayısıyla egemenlik yetkilerinden feragat edilmesi veya onların devredilmesini gerektiren Devletler Hukuku antlaşmalarının onaylanmasının Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından bir yasa ile uygun bulunması, Anayasa'da bu konuda bir düzenleme yapılmasını gerektirmektedir (Uludağ, 1988: 145). Çünkü, Türkiye'yi Roma Antlaşması'nın yarattığı "uluslarüstü hukuk" düzenini kabule götürecektir antlaşma, Anayasa'nın 90. maddesine göre onaylandıktan sonra, iç hukukumuzda sadece bir "yasa" hükmünde olacaktır. Ancak getireceği kurumlar ve hükümler Anayasa'nın klasik egemenlik kavramını fiilen ortadan kaldıracaktır. Bu durum ise, hukuk normları hiyerarşisi içinde; "yasa" düzeyindeki bir hukuk normunun, anayasa düzeyindeki bir hukuk normunu ortadan kaldırması veya değiştirmesi söz konusu olamayacağından, hukuken mümkün değildir (Günoğur, 1986: 167).

3. Avrupa Birliği'ne Katılım Tercihi ve Vergilendirme Yetkisi

Uluslararası örgütlere üyelik, onlarla yapılan antlaşmaların gereklerinin yerine getirilmesini ve iç hukukun buna göre düzenlenmesini gerektirmekte, bunun sonucunda ise çeşitli alanlarda olduğu gibi, mali egemenliğin ve vergilendirme yetkisinin de sınırlandırılması, belli alanlarda bu yetkinin kullanımından vazgeçilmesi veya devredilmesi söz konusu olmaktadır. Nitekim, Roma Antlaşması'nın vergilendirmeye ilişkin kuralları, aykırı mevzuata göre öncelikle uygulanacaktır (Çağan, 1981: 699).

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliği tercih etmesine rağmen, ekonomik ve siyasi nedenlerden dolayı tam üyelik antlaşmasının yapılması ertelenmekle birlikte; ülkemizin birlik dışında kalamayacağı ve er ya da geç birliğe üye olunacağı görülmektedir. Avrupa Birliği'ne üyelik beklentisi, Anayasa'nın da bu beklentilere göre düzenlenmesini gerektirmektedir. Bu doğrultuda 4709 sayılı Kanun ile Anayasa'da bazı değişiklikler yapılmıştır.

Ancak Türk vergi sisteminin Avrupa Birliği vergi politikasına uyumu konusunda ön sorun, "temel norm" olan Anayasa'nın, Avrupa Birliği siyasi ve hukuki felsefesine uyum sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır (Çağan, 1991: 97). 1982 Anayasası Avrupa Birliği'ne tam üyelik için elverişli değildir. Çünkü ülkemizin uluslararası yetkilerle donatılmış olan Avrupa Birliği'ne tam üyeliği, Anayasa'nın 6. ve 7. maddeleri ile gelişmektedir.

Bu açıdan Anayasa'nın usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası antlaşmaların yasa hükmünde olduğunu hükme bağlayan 90. maddesi de tam üyelik için yeterli değildir. Dolayısıyla genel bir hükmümlle uluslararası alanda yetki devrini öngören bir maddenin Anayasa'ya eklenmesi gerekmektedir (Çağan, 1991: 97).

Ayrıca, Anayasa'da, yeni çıkarılacak bir yasanın yürürlükteki bir antlaşmaya aykırı olamayacağı kurala bağlanmadığından; anlaşma kurallarına aykırı yasalar çıkarılabilmektedir (Uluatam - Methibay, 2001: 74). İç hukuk açısından geçerli olan böyle bir yasanın uluslararası bir sorumluluğu gerektirdiği dikkate alınarak Avrupa Birliği'ne üyelik durumunda bu konuda da düzenleme yapılması gerekmektedir.

SONUÇ

Avrupa Birliği'ne tam üyeliği hedefleyen ülkemizin aday ülke konumunun Helsinki Zirvesi'nde kabul edilmesinden sonra düzenlenen yıllık ilerleme raporlarında belirtilen ve bu arada Ulusal Program'da vergilendirmeye ilgili olarak öngörülen düzenlemelerin önemli kısmı gerçekleştirilmiştir.

Avrupa Birliği, üye ülkeler arasında tek pazarın oluşturulmasını amaçladığından, vergi bağlamındaki düzenlemelerin daha çok mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergilerde yoğunlaştığı, tek pazarın işleyişinde doğrudan etkili olmadığından, dolaysız vergilerle ilgili önemli değişiklikler beklenmediği görülmektedir. Avrupa Birliği'ne tam üyelik amacı doğrultusunda bugüne kadar gerçekleştirilen ve özellikle dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşan vergi düzenlemelerinin mali egemenliğin sınırlandırılmasına neden olmadığı görülmektedir. Ancak Avrupa Birliği gibi ekonomik bütünleşmeler, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yol açabilmekte; bu sınırlandırma üye devletler arasında belli, alanlarda karşılıklı olarak vergilendirme yetkisinin kullanımından vazgeçilmesi veya bu yetkinin bütünleşmeyle oluşturulan kurumlara devredilmesi biçiminde olmaktadır.

Avrupa Birliği'ne tam üye olarak katılmayı amaçlayan ülkemizin vergi yapısı, bir engel oluşturmamaktadır. Ancak, vergilendirme yetkisinin kullanımından vazgeçilmesi veya bu yetkinin devredilmesi sonuçlarını doğurabilecek olan antlaşmaları kabul ederken, söz konusu antlaşmaların gereklerinin yerine getirilebilmesi için, iç hukukun buna göre düzenlenmesi zorunluluğu göz önünde bulundurulmalı ve Anayasa bu doğrultuda düzenlenmelidir.

KAYNAKÇA

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz (1984), "Vergilendirme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 33, Mayıs, s. 3-24.

ARSAVA, Fusun (1985), Avrupa Toplulukları Hukuku ve Bu Hukukun Ulusal Alanda Uygulanmasından Doğan Sorunlar, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No. 545, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara.

BENLİKOL, Sabahattin - MÜFTÜOĞLU, Hilal (1995), Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği'ne Uyumu, İstanbul Ticaret Odası Yayın No. 1995-36, İstanbul.

ÇAĞAN, Nami (1981), "AET Hukukunda Vergilendirme", Prof. Dr. Akif Erginay'a 65 inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No. 460, Ankara, s. 668-711.

ÇAĞAN, Nami (1991), Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi Araştırma Dizisi Yayın No. 1, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

ÇAĞAN, Nami (1982), Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.

DOĞRUSÖZ, Bumin (2000), "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Ve Uygulama Merkezi Yayın No. 12, İstanbul, s. 135-160.

FANTORİNİ, Stefano - ÜZELTÜRK, Hakan (2001), Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu, (Ed. Hürrem Cansevdi), İktisadi Kalkınma Vakfı Yayını, İstanbul.

GÜNEŞ, Gülsen (1998), Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

GÜNÜĞÜR, Haluk (1986), "Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun Dünü Bugünü Yarını", Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 2, Sayı 1 - 2, Ankara, 145-151.

GÜNÜĞÜR, Haluk (1988) Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma (Roma Antlaşması), Barışcan Yayıncılık, Ankara.

HAMZAÇEBİ, Akif (2002), "Türkiye - AB İlişkilerinde Vergilendirme Ve 2001 İlerleme Raporunda Vergilendirmeye İlişkin Konuların Değerlendirilmesi", XVII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Avrupa Birliğine Geçiş Süreci Ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu, TÜRMOB Yayınları No. 185, s. 9-27.

METHİBAY, Yaşar (1996), Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi Basım Yayın Tic. Ltd. Şti., Ankara.

ÖNCEL, Mualla (1981), "Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması", Prof. Dr. Akif Erginay'a 65 inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No. 460, Ankara, s. 713-741.

ÖNCEL, Mualla - KUMRULU, Ahmet - ÇAĞAN, Nami (1999), Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi Basım Yayın Tic. Ltd. Şti., Ankara.

Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi Basım Yayın Tic. Ltd. Şti., Ankara.

ÖZER, Atilla (1996), Gereççeli Ve 1961 Anayasası İle Mukayeseli 1982 Anayasası, Lazer Ofset Matbaa Tesisleri Sanayi Ve Ticaret Ltd. Şti., Ankara.

PALAMUT, Mehmet (2002), "Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergileendirme Yetkisi Ve Türkiye'nin AB Karşısındaki Konumu", XVII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Avrupa Birliğine Geçiş Süreci Ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu, TÜRMOB Yayınları No. 185, s. 219-245.

SOYSAL, Mümtaz (1979), 100 Soruda Anayasanın Anlamı, Gerçek Yayınevi, İstanbul.

T.C. Başbakanlık Hazine Ve Dış Ticaret Müsteşarlığı (1993), Avrupa Topluluğu Ve Türkiye, Ankara.

ULUATAM, Özhan - METHİBAY, Yaşar (2001), Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara.

ULUDAĞ, Ramazan (1988), Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumunu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APKK, Ankara.

VANISTENDAEL, Frans (2001), "Avrupa'da Temsilsiz Avrupa Vergisi Olmaz", Vergi Dünyası Dergisi, (Çev. Billur Yaltı Soydan), Sayı 238, Haziran s. 137-139.