

AVRUPA BİRLİĞİ İLE KATMA DEĞER VERGİSİ UYUMLAŞTIRILMASINDA GELİNEREN SON DURUM

Ertan GÜVENDİ^(*)

- GİRİŞ

1 Ocak 2007 tarihinden bu yana 27 üyeli, devasa bir ekonomik birlik haline gelen Avrupa Birliği'nde vergilendirme konusu güncelliğini koruyan ve tartışılan bir konu olma özelliğine sahiptir. Üye devletlerin farklı dolaylı vergi uygulamalarına sahip olmasının serbest mal ve hizmet ticareti önünde engel teşkil etmesi, Birlik genelinde uygulanacak olan vergi politikasının ve vergi politikasının bir alt başlığı olarak vergi uyumlaştırması düzenlemelerinin önemini artırmaktadır. Bu öneme binaen Birlik mevzuatı gereğince direktiflerle yürütülmekte olan vergi uyumlaştırılması çalışmaları dolaylı vergiler alanında yoğunlaşmakta olup, bu alanda da en anlamlı uyumlaştırmanın artık bir Birlik vergisi haline getirilen KDV alanında gerçekleştiği gözlemlenmektedir¹.

Bu çalışmamızda, öncelikle vergi uyumlaştırması kavramına yönelik genel bilgiler verilecek, daha sonra ise 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe

giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun kabulüne ve bu kanunla AB ile spontane olarak başlatmış olduğumuz katma değer vergisi uyumlaştırma sürecinde 2007 İlerleme Raporu sonrasında hangi noktada olduğumuza ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

2- VERGİ UYUMLAŞTIRMASI KAVRAMI

Vergi uyumlaştırması kısaca serbest rekabeti bozan ve malların, sermayenin ve şahısların özgürce dolaşımına engel teşkil eden mali karakterli hükümlerin değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması şeklinde tanımlanabilir. Bu bağlamda vergi uyumlaştırması ile nihai olarak amaçlanan malların ve sermayenin serbest dolaşımında vergi aracının tarafsız kalmasının sağlanmasıdır.

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması ile amaçlananın, üye ülkelerin vergi sistemlerinin mutlak anlamda uyumlaştırılması olmadığını da not etmek gerekir. Uyumlaştırma Roma Antlaşması'nın 93. maddesinde de belirtildiği üzere, "...14. maddede ifade edilen tek pazarın kurulması

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ Fatih Saraçoğlu – Haydar Ejder, *Vergi Uyumlaştırılması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi*, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2002, s.125

ve işleyişinin sağlanması için gerekli olduğu ölçüde...” yapılacaktır. 14. maddede Tek Pazar “iç sınırların olmadığı ve içinde malların, şahısların, sermayenin, hizmetlerin bu Antlaşma hükümlerine göre serbestçe dolaştığı bir alan” olarak tanımlanmıştır. Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere Birlikteki vergi uyumlaştırma çalışmalarının esas amacı üye ülkelerin salt vergi sistemleri ve vergi uygulamaları sayesinde yatırımcıların kararlarını etkileyerek diğer ülkelere sermaye girişini engellemelerini veya diğer ülkelerdeki sermayeyi kendi ülkelerine çekmelerini önleyerek Birlik içinde eşit rekabet şartları oluşturmaktır.²

Doktrinde “uyumlaştırma” (harmonisation) kavramı yerine “yakınlaştırma” (approximation) kavramının da kullanıldığı görülmektedir. Oysa Roma Antlaşmasının dolaylı vergilerle ilgili temel hüküm olan 93. maddesinde “uyumlaştırma” (harmonisation) kavramı tercih edilmiştir. Roma Antlaşması’nda “yakınlaştırma kavramı” dolaylı vergilerin dışında kalan ve ikincil önem arz eden mevzuat ile ilgili olarak kullanılmıştır³.

3- TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİNİN KABULÜ

Türkiye ile AET arasında 1963 yılında Ankara Antlaşması imzalanmıştır. Antlaşmanın 16. maddesi gereğince “akit taraflar, Topluluğu Kuran Antlaşmanın üçüncü büyük bölümünün 1. kısmında yer alan rekabet, vergileme ve mevzuatın yakınlaştırılmasıyla ilgili hükümlerde belirtilen ilkelerin, ortaklık ilişkilerinde uygulanması gerektiğini” kabul etmektedirler. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere Ankara Antlaşmasıyla Türkiye,

vergileme alanında yakınlaştırma yapmak konusunda diğer üye ülkelerinkine benzer bazı yükümlülükler üstlenmiştir.

23 Kasım 1970 yılında imzalanıp 1 Ocak 1973’te yürürlüğe giren Katma Protokol ile AET’yle ilişkilerde geçiş dönemi başlamıştır. Katma Protokolün 44. maddesinin 1. ve 2. bentleri dolaylı vergilerle ilgilidir. Aynı maddenin 3. bendi ise KDV dışında yayılı muamele vergisi uygulanması durumunda mallara ve mal gruplarına göre ortalama hadler saptanmasına ilişkindir. Ancak Katma Protokolde dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasıyla ilgili olan Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma’nın 93. maddesini karşılayan bir hüküm yer almamıştır⁴. Dolayısıyla Türkiye’nin esasında gerek Ankara Antlaşması gerekse Katma Protokol hükümleri gereğince AB ile katma değer vergisi alanında bir uyumlaştırma yapma zorunluluğu bulunmaktaydı.

Ancak Türkiye, bir yandan modern bir yayılı genel tüketim vergisine duyulan ihtiyaç, bir yandan da ileride AET’yle sağlanacak gümrük birliği ve Topluluğa tam üyelik gibi hususları da göz önünde bulundurarak katma değer vergisine geçiş çalışmalarına 1969 yılında başlamış, ilk Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı Taslağı 1972 yılında hazırlamıştır. Yabancı uzmanların çalışmalarından da yararlanılarak, Maliye Bakanlığı’nca 1974, 1976, 1977, 1978, 1980 yıllarında birkaç tasarı daha düzenlenmiş; ancak bunların tümü, Maliye Bakanlığı’nın ön hazırlıkları olmaktan öteye geçememiştir. Son olarak 1984 yılında önemli ölçüde AT’ nin 6. Direktifinden yararlanılarak hazırlanan Katma Değer Vergisi Kanun

² TOBB, **AB ve Türk Vergi Sistemi**, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Ankara 2001, s. 115.

³ Nurettin Bilici, **Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri: Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme**, Ankara, Ağustos 2005., s.153.

⁴ Nurettin Bilici, a.g.e., s.166

Tasarısı TBMM’ce kabul edilerek, 2 Kasım 1984 tarihinde resmi gazetede yayınlanmıştır. 3065 kanun numarasını alan bu kanun 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu şekilde üye ülke olmamamıza rağmen, Topluluğun KDV sistemin-den yararlanılmış, yani spontane (kendiliğinden) uyumlaştırma yoluna gidilmiştir.⁵

4 - TÜRK KDV SİSTEMİNİN AB KDV SİSTEMİNE UYUMU

Türk katma değer vergisi matrah, vergiyi doğuran olay, vergilendirme yeri, muafiyet ve istisnalar, indirim haklarıyla ilgili kararlarda ana hatlarıyla Birlik katma değer vergisi mevzuatı ile önemli ölçüde uyumludur.⁶ Ancak, buna karşılık Türk ve AB katma değer vergisi uygulamalarında 2006 ve 2007 ilerleme raporlarında da değinildiği üzere bir takım farklılıklar olduğu da gözlemlenmektedir.

2006 ilerleme raporunun “Vergilendirme” başlığında dolaylı vergilendirme alanında Türkiye mevzuatının kısmen uyumlu olduğu, müktesebattan farklı KDV uygulamaları yapısal nitelikte olduğu ve bunlar arasında, muafiyetler, özel düzenlemeler ve indirimli oranların uygulanması bulunduğu belirtilmiş, tekstil ürünleri için indirimli yüzde 8 oranının uygulamaya konulmasıyla, Türkiye’nin müktesebattan daha fazla uzak-

laştığı ifade edilmiştir.

2007 ilerleme raporunda da Katma Değer Vergisi alanında kısmi (partial)⁷ uyumlaştırmanın gerçekleştiği belirtilmiş olup, 2006 ilerleme raporunda geçen ifadelerle benzer ifadeler yer almıştır. Buna göre yapı, oranlar, muafiyetler ve özel düzenlemeler alanında dikkate değer farklılıklar devam etmektedir. Türkiye tekstilde ve hazır giyimde fason üretim, lokantacılık hizmetleri, bakım evlerinde ve huzurevlerinde sunulan hizmetlere indirimli oranlar uygulaması başlamıştır. %1 indirimli oranın kapsamı tanen, şalgam, meyan kökü ve diğer tohumlar gibi bazı tarımsal ürünler bakımından genişletilmiştir. Bu değişiklikler müktesebata aykırıdır.⁸

4.1. Temel Özellikler (Yapı) İtibariyle Farklılıklar

AB ve Türk KDV sistemleri arasında temel özellikler (yapı) arasındaki farklılıklar açısından ilk göze çarpan indirim mekanizmasına ilişkin farklılıktır. Bilindiği üzere Türk KDV sisteminde bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki dönemlere devrolunmakta ve iade edilmemektedir (KDVK 29/2). Ancak AB KDV sisteminde hesaplanan katma değer vergisi ödenen (indirilecek) katma değer vergisinden az olması

⁵ Nurettin Bilici, a.g.e., s.221.

⁶ Akif Hamzaçebi, *Türkiye-AB İlişkilerinde Vergilendirme ve 2001 İlerleme Raporunda Vergilendirmeye İlişkin Konuların Değerlendirilmesi*, 17. **Türkiye Maliye Sempozyumu**, TÜRMÖB Yayınları-185, 2002, s.15

⁷ AB müktesebatına uyum durumunun derecelendirilmesi şu şekildedir; 1) Yeterli/İleri (fair - advanced), 2) Homojen olmayan - Kısmi (uneven – partial), 3) Sınırlı (Limited – Low), 4) Düşük Seviyede (Early Stage)

⁸ “No progress can be reported in the area of **indirect taxation**. In the area of Value Added Tax alignment is partial. Significant differences remained in the structure, rates, exemptions, and special schemes. Turkey introduced reduced rates on contract manufacturing for textile and ready-to-wear works, restaurant services, services provided in care houses and rest-homes. The scope of the 1% reduced rate was extended to certain agricultural products, such as tannin, colza, liquorice and other seeds. These changes are contrary to the *acquis*.”, Commission Of The European Communities, Turkey 2007 Progress Report, Brussels, 6.11.2007, SEC (2007) 1436, s. 50.

halinde aradaki fark mükellefin isteğine bağlı olarak ya hemen iade edilmekte ya da sonraki döneme devretmektedir.⁹

Ayrıca Türk KDV sisteminde ön vergi indirimi tanınmayan bazı işlemlerde (KDVK. 30. mad.) söz konusu işlemler sonucu iktisap edilen malın emtianın elden çıkarılması durumu vergi kapsamına alındığı için çifte vergilendirmeye yol açmaktadır¹⁰. AB KDV uygulamasında ise 6. Direktif bu tip ön vergi indirimi tanınmayan durumlarda, bu malların satılması veya özel kullanımlarını vergi dışında tutarak çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmıştır.

4.2. Oran Konusunda Farklılıklar

Ticari nitelikte olmayan mal hareketlerinde oran farklılıkları olması durumunda, düşük KDV uygulayan ülkeler, yüksek oran uygulayan ülkeler karşısında rekabet üstünlüğü elde edebilirler. Üretim maliyetlerinin eşit olduğunun varsayılması durumunda, belli bir ürünün fiyatı, KDV oranı daha düşük olan ülkede, yüksek olan ülkeye nazaran daha düşük olur. Bu durumda mükellefler sınırı geçerek, alışverişlerini KDV oranlarının düşük olduğu ülkelerde yapmayı tercih edebilirler. Mal hareketlerinin ticari nitelikte olması durumunda ise, ihracat ülkesinde vergi iadesi yapılması ve ithalat ülkesinde vergi alınması, KDV'nin etkisini nötr kılmaktadır¹.

AB'de KDV oranları konusu esas olarak 17 Mayıs 1977 tarihli 6. Direktif'in 12. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede, özellikle 19 Ekim

1992 ve 20 Aralık 1996 tarihli direktiflerle önemli değişiklikler yapılmış, iki oranlı bir yapı oluşturulmuştur. Bu direktiflerle şekillenen mevcut rejim, geçici rejim olma özelliğine sahiptir, yani bu alanda kesin sınırları olan uygulama henüz başlatılamamıştır¹².

Avrupa Birliği, katma değer vergisi açısından düşük (%5) ve standart (%15) olmak üzere iki oranlı bir uygulamayı hedef almıştır. Geçici rejim olarak adlandırılan mevcut uygulamanın, kendi içinde bazı istisnaları vardır. Adı geçen rejim, istisnai bazı durumlarda, belirlenen oranların üstüne çıkılmasına ve %5'in altına inilmesine (süper indirilmiş oran - sübvansiyonlu KDV) izin vermektedir. İndirilmiş oran uygulanabilecek mal ve hizmetler ise 1992 yılında çıkarılan 98/88 sayılı direktifin (H) listesinde belirtilmiş olup, söz konusu listenin, Komisyon raporuna istinaden Konsey tarafından genişletilip daraltılması mümkündür. (H) listesinde belirtilen indirimli orana tabi tutulabilecek mal ve hizmet grupları incelendiğinde bu mal ve hizmet gruplarının kişilere asgari bir yaşam seviyesinin sağlanmasına yönelik olarak sosyal devlet anlayışı çerçevesinde tespit edildiği görülecektir.¹³ Komisyon, indirilmiş oran uygulaması için şöyle demektedir: *"İndirilmiş oranların kapsamı sosyal düşüncelerle belirlenmeli, indirilmiş oranlar doğrudan teşviklerin yerine geçecek şekilde kullanılmamalıdır"*¹⁴.

AB KDV sistemiyle kıyaslandığında Türk KDV sisteminin oran yapısı açısından bugün itibarıyla, AB'nin hedeflediği oran yapısına yakın olduğu

⁹ Aykut Tavşancı, *Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi*, **Vergi Dünyası**, Ocak 2005, s.119.

¹⁰ Ödendiği halde indirimi kabul edilmeyen bu tutarın gelir ya da kurumlar vergisi matrahında gider olarak dikkate alınması çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmamaktadır.

¹¹ Nurettin Bilici; a.g.e., s.241

¹² Geçici rejim uygulama süresi yeni çıkarılan direktiflerle uzatılmaktadır.

¹³ Aykut Tavşancı, a.g.m, s.120

¹⁴ Billur Yaltı Soydan, "Avrupa Birliği Üyeliğine Doğru Katma Değer Vergisinde Uyum: Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve Mevzuat", **Vergi Sorunları**, Temmuz 2001, s.83

söylenbilir. Ancak mal ve hizmet gruplarının tabii olduğu oran seviyeleri karşılaştırıldığında Türk KDV sisteminde geçerli katma değer vergisi oranlarının, bazı konularda ortak AB uygulaması karşısında yüksek kaldığı görülmektedir. Örneğin: AB'de gıda maddelerinin tamamı için %5 oranı öngörülmüşken, Türkiye'de gıda maddelerine %8 oranı uygulanmaktadır. İstisna edilmemiş olan sağlık harcamalarında ve ilaç alımlarında, AB'nin öngördüğü oran yine %5, Türkiye'de uygulanan oran ise %8'dir. AB'de; dinlenme, ulaşım, temizlik gibi alanlarda da düşük oran uygulaması söz konusu olmasına rağmen bu konular Türkiye'de normal orana tabii tutulmuştur. Ayrıca 2006 ve 2007 İlerleme Raporlarında da değinildiği üzere tekstilde ve hazır giyimde indirimli oran uygulamasının başlatılması, %1 indirimli oranın kapsamının bazı tarımsal ürünleri bakımından genişletilmesi de müktesebata aykırılık taşımaktadır.

Bazı Üye Ülkelerde Yürürlükte Olan KDV Oranları		
Üye Ülkeler	İndirilmiş Oranlar	Standart Oranlar
Almanya	7	16
Avusturya	10/12	20
Belçika	6/12	21
Danimarka	-	25
Finlandiya	8/17	22
Fransa	2.1/5.5	19.6
Hollanda	6	19
İngiltere	0/5	17.5
İrlanda	4.4/13.5	21
İsveç	6/12	25
İspanya	4/7	16
İtalya	4/10	20
Lüksemburg	3/6/12	15
Portekiz	5/12	19
Yunanistan	4/8	18
Macaristan	5	15/25
Polonya	3/7	22
Slovenya		20
Çek Cumhuriyeti		22
Malta		15
Litvanya		18
Letonya		18
Slovakya		19
Estonya		18
Türkiye	1/8	18
Bazı OECD Ülkelerinde Yürürlükte Olan KDV Oranları		
Kanada	0/7	
Japonya	5	
İsviçre	2/6,5	

4.3. İstisna ve Muafiyetler Konusunda Farklılıklar

İstisnaya tabii tutulan mal ve hizmetleri daha fazla olan ülkelerin daha sınırlı istisna uygulamasına sahip ülkeler karşısında avantajlı konuma sahip olabilmesi, istisna uygulamalarının sayısının fazla olmasının katma değer vergisinin genel tüketim vergisi olma özelliğini zedeleyebilmesi ve aşırı istisna uygulamalarının birliğe üye ülkelerin KDV matrahlarını erozyona uğratması sonucunda Birlik Genel Bütçe Gelirlerinden olan KDV payının azalması sonucunu doğurması gibi hususlar KDV'de istisnalar konusunun uyumlaştırılmasının önemini ortaya koymaktadır.

Birlik mevzuatında KDV istisnaları konusunda uyumlaştırmaya yönelik temel düzenlemeler 6. Direktif ile getirilmiştir. 6. Direktifin 13-16. maddeleri arasında sürekli istisnalar düzenlenmiş, diğer yandan 28. madde ile bu istisnalar rejimi dışında uygulama yapılabilmesine olanak tanıyan, geçici düzenlemelere yer verilmiş olup¹⁵, istisnaların uygulanmasında ön şart olarak; bu istisnaların kaçakçılığa ve kötüye kullanmaya yol açmaması, basit ve anlaşılır olması ve Topluluğun diğer ortak prensiplerine aykırılık taşımaması koşulları getirilmiştir.¹⁶

İstisnalarda uyum açısından Türkiye ile AB arasında bir karşılaştırma yapılacak olursa; AB KDV istisnalarının daha çok sosyal ve kültürel amaçlı olduğu, Türk KDV uygulamasındaki istisnaların ise daha çok ekonomik ve askeri alanlarda yoğunlaştığı görülmektedir. Örnek verecek olursak, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda katma değer vergisinden istisna tutulmuş olan demiryolu taşıma araçları teslimleri (13/a), askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetler (17/3),

¹⁵ 18.07.1989 tarihli 18. Direktif ile 28. madde çerçevesinde izin verilen aykırılıkların önemli kısmına son verilmiştir.

¹⁶ Nurettin Bilici, a.g.e., s.228

petrol arama faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler (13/c) ve deniz ve hava taşıma araçları teslimlerine yönelik Avrupa Birliği KDV sisteminde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer taraftan Türk KDV uygulamasında istisnalar, genellikle kamu kuruluşlarına yönelik iken AB'de, özel-kamu kuruluşu ayırımından çok, istisna edilecek konunun ön plana çıkarıldığı söylenebilir.¹⁷

Son olarak AB'ye üye ülkelerin çoğunda örneğin, İngiltere, İtalya, Hollanda, Yunanistan, Fransa, Danimarka, Portekiz ve Danimarka'da bankacılık işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. KDV dışında bırakılan bankacılık işlemleri başka bir vergiye konu olmamaktadır¹⁸. Türk KDVK'nda ise banka ve sigorta işlemleri KDV dışında tutulmuştur ancak Gider Vergisi Kanunu ile düzenlenen banka sigorta muameleleri vergisinin konusu içine alınmıştır.

5 - SONUÇ

AB mevzuatı ile kısmi uyumlaştırma sağladığımız başlıklardan birisi olan "Vergilendirme" başlığında uyumlaştırma henüz tamamlanmamıştır. Vergilendirme başlığının bir alt başlığı olan dolaylı vergiler alanında katma değer vergisi açısından uyumlaştırma durumuna baktığımızda ise uyumun katma değer vergisinin yapısı, kapsamı ve oranları konusunda tamamlanmadığı, Türk KDV sistemindeki müktesebattan farklı KDV uygulamalarının yapısal nitelik arz ettiği görülecektir. Ayrıca son iki ilerleme raporunda da (2006 ve 2007 ilerleme raporları) belirtildiği üzere katma değer vergisi alanında bir süredir yapılan değişiklikler AB müktesebatına açıkça aykırılıklar taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- Akif Hamzaçebi, *Türkiye-AB İlişkilerinde Vergilendirme ve 2001 İlerleme Raporunda Vergilendirmeye İlişkin Konuların Değerlendirilmesi*, **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, TÜRMOB Yayınları-185, 2002.
- Aykut Tavşancı, *"Türk Vergi Sisteminin AB Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi"*, **Vergi Dünyası**, Sayı:281, Ocak 2005.
- Ahmet Kıрман; **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, Cem Web Ofset, 2. Baskı, Ankara 2001, s.40-41.
- Billur Yaltı Soydan, *"Avrupa Birliği Üyeliğine Doğru Katma Değer Vergisinde Uyum: Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve Mevzuat"*, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2001.
- Fatih Saraçoğlu – Haydar Ejder, *Vergi Uyumlaştırılması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi*, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2002
- Nurettin Bilici, **Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri: Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme**, Ankara, Ağustos 2005
- Commision Of The European Communities, **Turkey 2006 Progress Report**, Brussels, 8.11.2006, SEC (2006) 1390.
- Commision Of The European Communities, **Turkey 2007 Progress Report**, Brussels, 6.11.2007, SEC (2007) 1436.
- TOBB, **AB ve Türk Vergi Sistemi**, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Ankara 2001.

¹⁷ Billur Yaltı Soydan, a.g.m., s. 75.

¹⁸ Ahmet Kıрман, **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, Cem Web Ofset, 2.Baskı, Ankara 2001, s.40-41.