

AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK VERGİ POLİTİKALARI ve TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN UYUMU

Buket İLHAN (*)

- Özet

Avrupa Birliği, uzun bir tarihi geçmişi olan, farklı topluluklara ait dinamikleri sürükleyen, ekonomik bütünleşme amacını yerine getirirken oldukça karmaşık problemleri bir arada yaşayan günümüzün en büyük topluluğudur. Altı ülke ile başlayan ve günümüzde yirmi yedi ülkeyi içine alan bu oluşumun amacı, ortak siyasi ve ekonomik bir bütünleşme sağlamaktır. AB'ye üye ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusu da bu bütünleşmenin bir gereğini oluşturmaktadır. Öyle ki üye ülkeler arasında ortaya çıkabilecek bir haksız rekabetin önlenmesi açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda üye ülkelerin vergi sistemleriyle ilgili yaptıkları uygulamaların genel olarak birbirinden farklı olması gerekmektedir. Üye ülkelerin vergi uygulamalarında genel olarak pek fark yoktur ancak detaya inildiğinde bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bunun sebebi ise üye ülkelerin milli egemenliğini yitirmek istememeleridir.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği Vergi Sistemi, Vergi Uyumlaştırması.

TAX HARMONISATION AND EUROPEAN UNION

VALUE-ADDED TAX HARMONISATION

Abstract

The European Union is the largest community, which has a long historic past, drags dynamics that belong to various communities, experiences quite complex problems all in one while it performs the aim of economic integration. The aim of this constitution which started with six countries and now includes twenty seven countries is to make the political and economic integration possible. The issue of the harmonisation of taxation system applied in the member countries of European Union constitutes a must for this integration. Therefore it is very important to prevent unfair competition which can occur among member countries. In this context, it is necessary that in general application which member countries put into

(*) Ekonomist

practice related to their taxation system not be different. There is no difference between the tax practices of member countries, but when we get further details, several differences come into existence. The reason for this is that member countries do not want to lose their national sovereignty.

Key Words: European Union Tax System, Tax Harmonisation.

1- GİRİŞ

Avrupa'da 18. yüzyılda başlayan birleşme hareketleri, 1951 yılında Avrupa Kömür Çelik Topluluğu'nun kurulmasıyla resmi bir nitelik kazanmıştır. Ekonomik ve ticari özellik taşıyan bu Birlik, zaman içerisinde sosyal, ekonomik, hukuki, kültürel ve siyasi bir tarzda değişim göstererek 1957 yılında imzalanan Roma Anlaşmasıyla, Avrupa Ekonomik Topluluğunu oluşturmuştur.

1957 Roma Anlaşmasıyla belirlenen Avrupa Birliği ortak politikaları, 7 Şubat 1992 tarihinde Maastricht'de imzalanan Antlaşma ile değişmiştir. Avrupa Birliği kavramı, Avrupa Toplulukları (AKÇT, AAET, AT) aracılığıyla izlenen hedef ve politikalar ile Avrupa Birliği Antlaşmasıyla getirilen ve aşamalı olarak geçilecek üç yeni eylem (Ekonomik ve Parasal Birlik, Avrupa Vatandaşlığı ile Ortak Güvenlik ve Dış Politika) alanının kapsadığı hedef ve politikaları bir bütün olarak ifade etmek üzere kullanılmaktadır (Borchard, 2000).

Bu hedef ve politikalar çerçevesinde üye ülkelerin arasında gerçekleşen mal hareketlerinde birbirlerine karşı avantajlı veya dezavantajlı duruma geçmemeleri için ise farklı vergi politikaları izlememesi, hatta ortak vergi politikalarının oluşturulması ve özellikle Birliğin mali entegrasyonunun sağlanması için oluşturulan bu ortak vergileme politikalarının sistemli bir şekilde uygulanması gerektiği görüşü ortaya çıkmıştır.

Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusunda bulunan Türkiye ise, vergi politikaları konusunda Birlik üyelerine göre mecburiyeti daha az olsa da tam üyelik durumunda zorluklarla karşılaşmaması için vergi politikalarına uyum sağlamak zorundadır. Bu doğrultuda tam üyelik başvurusu yapmış olan ülkelerde aranan nitelikler vergi uygulamaları açısından da aranmaktadır.

Bu makale çalışmasını ortaya koyarken izlenen yöntem, kütüphane ve internet tabanlı kaynak araştırması ile Avrupa Birliği'nin yerli ve yabancı yayın organları ve araştırma merkezleri ile resmi gazetelerden oluşmaktadır. Bu araştırma kapsamında yerli ve yabancı eserler ile bu konuyla ilgili çalışma yapan kurumların hazırladığı raporlar, bültenler, makaleler araştırılmış, incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

Bu çalışma Avrupa Birliği açısından üst seviyede oluşturulacak Birlik vergi politikalarının şekillenmesi açısından önem arz etmektedir. Ayrıca bu çalışmada, Türkiye'de uygulanmakta olan vergi politikaları incelenerek Avrupa Birliği üye ülkelerinde uygulanan ortak vergi politikaları ile karşılaştırmaya gidilecek ve Türk Vergi Sistemi'nin Birlik vergi politikaları karşısındaki durumu ayrıntılı olarak irdelenecektir. Bu nedenle Türk Vergi mevzuatında gerçekleştirilen vergi politikalarının vergilemede getirdiği sadelik ve basitlik, sosyal açıdan sağladığı faydalar ile iktisadi ve mali açıdan sağladığı faydaların açıklanması dolayısıyla önem arz etmektedir.

2- AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK VERGİ POLİTİKALARI

Birlik ortak politikalarından biri olan vergi politikası, AB'nin amaçlarına ulaşmasında önemli bir rol oynamaktadır.

1957 yılında kurulan AB'nin amacı üye devletler arasında malların, hizmetlerin, kişilerin

ve sermayenin serbestçe dolaşacağı ortak bir pazar oluşturmaktır. Daha sonra 1987 yılında kabul edilen Tek Avrupa Senedi ile 1992 yılı sonuna kadar üye devletler arasında sınır kontrollerinin kaldırıldığı ve malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşıma kavuşturulduğu, iç sınırlardan arındırılmış Tek Pazar oluşturulması hedeflenmiştir. 2001 yılında Avrupa Konseyi Zirvesi'nde belirlenen Lizbon Stratejisi ile ise, AB'nin 2010 yılına kadar rekabet gücü en yüksek, dinamik bilgi ekonomisi niteliği kazanarak, daha iyi istihdam ve büyük bir sosyal uyum içeren sürdürülebilir bir büyüme sağlaması hedeflenmiştir. 2002 yılında AB genelinde Tek Para Sistemine geçilmesiyle Ekonomik ve Parasal Birlik hedeflerini de içine alan, Birliğin kuruluşundan bu yana yakalamaya çalıştığı hedefler ancak, üye ülkeler arasında vergilendirme alanında uyumlaştırma olduğu takdirde tam anlamıyla gerçekleşeceği üye ülkelerce daha iyi anlaşılmıştır (European Commission, 2001:84).

2.1- Gümrük Vergilerinin Kaldırılması ve Ortak Gümrük Tarifesinin Kabulü

Gümrüklerden, bir devlet tarafından ya da devletler arasındaki Antlaşmalarla yasal olarak belirlenmiş olan, bir mala sınır geçişinden dolayı konulan resmi harç ve vergiler anlaşılmaktadır. Bu nedenle gümrükler, ilgili devlet otoritesine öncelikle gelir kaynağı olarak hizmet etmekte olup ve ithal malların pahalılaşmasıyla yerli ekonominin korunmasında da ayrıca bir önlem ifade etmektedirler (Gümrükçü, 2002:38).

Roma Antlaşmasının 9. uncu maddesinde de belirtildiği gibi Birlik, mal alışverişlerinin tümünü kapsayan ve üye devletlerarasında ithalat ve ihracatta alınan gümrük vergileri ile eş etkili bütün yükümlülükleri yasaklayan, karşılıklı ticari ilişkilerde uyguladıkları vergileri artırmaktan kaçınan

ve üçüncü ülkelerle ilişkilerde ortak bir gümrük tarifesinin uygulanmasına dayanan, bir gümrük birliği üzerine kurulmuştur (Tokatlıoğlu, 2005; Öncel ve diğ.,2005:64).

Görüldüğü üzere Gümrük Birliği ile topluluk içinde malların serbest dolaşımını olumsuz yönde etkileyen gümrük vergilerinin ve bu vergilere eş etkili diğer yükümlülüklerin kaldırılması amaçlanmaktadır. Malların serbest dolaşımı kuralı, üye devletin ürettiği mallar yanında, üçüncü ülkelerden topluluğa giren ve ithal işlemleri üye devletlerin herhangi birinde tamamlanmamış mallara da uygulanır.

Avrupa Topluluğu'nu kuran Almanya, Fransa, İtalya, Belçika, Hollanda ve Lüksemburg, gümrük vergilerinin kaldırılmasının malların serbest dolaşımını sağlamaya yetmediği, birliğe üye olan ülkeler arasında ulusal düzeyde farklı ticaret politikaları sürdürülmesinin ticaret sapmalarına ve haksız rekabete yol açtığını görünce uygulamakta oldukları gümrük vergilerinin aritmetik ortalaması üzerinden 1 Temmuz 1968 tarihinde Ortak Gümrük Tarifesi'ni oluşturmuşlardır. Uygulamakta olan OGT sayesinde AB ülkeleri arasında haksız rekabete neden olacak unsurların ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Yani; üçüncü ülkelerden alınan bir mala bütün AB'ye üye olan ülkeler aynı oranda vergi uygulamak zorundadır. Aksi halde bu haksız rekabete neden olabilir (Saraçoğlu, 2006:6).

Ortak Gümrük Tarifesi, eşyaların bir vergi borcu doğuracak şekilde Birlik gümrük bölgesine girişinde veya çıkışında vergi yükleyen tüm kuralları kapsamakta olup yalnız harçları ve tüketim vergilerini içermemektedir (Hakman, 1996:84).

Antlaşmanın 11. maddesinde üye devletler belirlenen süreler içinde gümrük vergileri konusunda, bu Antlaşmaya uygun olarak hükümetlerinin

kendilerine düşen yükümlülüklerini yerine getirebilmelerine olanak sağlayacak her çeşit uygun tedbiri almaları gerektiği vurgulanmış ve bu hükme uygun olarak çeşitli üye devletler gümrük vergileri alanında yasama organına ait olan yetkileri yürütme organlarına devretmişlerdir (Çağan, 1991:32).

Malların ve sermayenin serbest dolaşımına imkân veren Gümrük Birliği'nin uygulamaya konulması sadece gümrüklerin üye devletlerarasında kaldırılması ve üçüncü devletlere karşı ortak gümrük tarifesi uygulamak sonucunu doğurmakla kalmaz, devletlerin ticaret ve rekabet politikalarını, devlet tekellerini ve devlet yardımlarını da ilgilendirir. Malların serbest dolaşımının dış görünüşü üçüncü devletlere karşı ortak gümrük tarifesi uygulamaktır. İç görünüşü ise üye devletlerin arasındaki gümrük vergilerinin, eş etkili resim ve harçların kaldırılması, iç vergilendirme de ayrımcılık yasağının, malların dolaşımında miktar kısıtlamalarının ve eş etkili kısıtlamaların kaldırılmasıdır (İlhan, 2007: 27).

Emeğin serbest dolaşımı ise, kişilerin serbest dolaşımı dâhil sınır kontrollerinin kalkması ve yerleşme serbestisi ile ilgilidir. Emeğin serbest dolaşımı için ilke olarak vatandaşlığın hiçbir ayrımcılık sebebi teşkil etmemesi gereklidir. Ekonomik ve sosyal birliği sağlamak için düzenlenen en önemli özgürlüklerden birisi emeğin serbest dolaşımıdır. Çünkü gerçek bir iç pazar sadece malların serbest dolaşımı ile ilgili değil, işyerinin ve işin sınır olmadan seçilebilmesi ile sağlanır. Emeğin serbest dolaşımına ilişkin en çok tüzük çıkarılan konu işçilerin serbest dolaşımına ilişkin tüzüklerdir. Emeğin serbest dolaşımına sadece işçiler değil ücret karşılığı emek veren herkes katılmaktadır (Tekinalp, 1997). Görüldüğü üzere AB'nin; gümrük vergilerini kaldırması ve Ortak Gümrük Tarifesine geçmesindeki amacı, taraf

olan ülkeler arasında ürünlerin serbest dolaşımını sağlayarak ülkeler arasında ticareti kolaylaştırmak ve o ülkelerin ekonomisini güçlü hale getirmektir.

2.2- Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması

Eş etkili vergi kavramı, üye ülkelerce tek yanlı olarak, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleşikten sonra, benzer yerli mallara uygulanmayıp sadece üye ülkelerden ithal edilen mallara özel olarak uygulanan ve böylece söz konusu malın fiyatını yükselterek, malların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yapan vergilerdir. Örneğin, İtalya'nın gümrük birliğine girdikten sonra gümrük memurlarının 6 yerine 10 saat çalıştıklarını ileri sürerek ithal mallara binde iki oranında vergi uygulamış ve diğer ülkelerin itiraz etmesi üzerine bu uygulama, Adalet Divanı tarafından eş etkili vergi olarak değerlendirilmiş ve iptal edilmiştir (Bilici, 2005: 149).

Öyle ki bir mala uygulanan eş etkili vergi o malın fiyatını yükselterek toplumun bir kısmının o maldan mahrum kalmasına neden olmaktadır. Bu da geri kalmış ülkelerde veya gelişmemiş ülkelerde bir takım sorunları beraberinde getirmektedir. Buna dikkat çeken Adalet Divanı da eş etkili vergilerin kaldırılması yoluna gitmiştir. Örneğin, Avrupa Birliği ile Fas 26 Şubat 1996 tarihinde AB ile Akdeniz tipi ortaklık Antlaşması imzalamış olup, bu Antlaşma ile sanayi mamulleri için 12 yıl içinde aşamalı olarak gümrük vergileri ve eş etkili vergilerin kaldırılması suretiyle Serbest Ticaret Alanı oluşturulma yoluna gitmiştir (İlhan, 2007: 38).

2.3- Ayrımcı Vergileme ve Aşırı

Vergi İadesi Yasağı

ATKA'nın 90. maddesi, ülkelerin AB ile daha uyumlu olmasını ve üye ülkelerin egemenlik haklarını oluşturmada yardımcı olacak,

devletlerarasında ticaret dengesini bozacak ve haksız rekabete yol açacak her türlü duruma engel olabilmek için ayrımcı vergileme yasağı getirilmiştir. Bu bağlamda üye ülkelerin diğer ülke mallarını, benzer yerli mallardan daha yüksek oranlarda vergilemesini veya yerli ürünlere bazı istisnaların ithal ürünlere uygulanmamasını yasaklamaktadır (Saraçoğlu, 2006:7).

Örneğin, 1600 cc'nin üstünde otomobil üretiminin yapılmadığı Fransa'da 1600, cc'nin üzerindeki otomobil alımları için bu konuda uyguladığı en yüksek vergiden beş misli daha fazla vergi uygulanmaya başlanınca Adalet Divanı, Fransa'nın bu yüksek vergi oranı ile diğer üye ülkelerden bu tip otomobillerin ithalatını caydırmayı amaçladığına karar vermiş ve Fransa'nın 1600 cc'nin üzerindeki otomobiller için uyguladığı vergiyi, ayrımcı vergi olarak değerlendirmiştir (Bilici, 2005:150).

Ayrımcı vergileme ve vergi iadesi yasağı kuralları ile üye ülkelerin kendi aralarındaki ithalata caydırıcı ve ihracatı özendirici önlemler alınmasının önlenmesi amaçlanmaktadır. Ayrımcı vergileme, ithal ürünler üzerinden daha yüksek oranlarda vergi alınması durumunda söz konusu olduğu kadar, yerli ürünlere uygulanan istisnaların ithal ürünlere uygulanmaması durumunda da söz konusu olmaktadır.

Örneğin, ATAD'ın verdiği kararlarda; Danimarka'nın ithal üzüm şaraplarını yerli meyve şaraplarından daha yüksek oranda vergilemesini, İtalya'nın ithal ettiği rom içkisini yerli tarım ürünleriyle yapılan benzer içkilerden daha yüksek oranda vergilemesini, Belçika'nın ithal ürünü olan üzüm şarabını yerli ürün olan biradan daha fazla vergilemesini ayrımcı vergi olarak değerlendirmiş ve bu uygulamaları Avrupa Topluluğu mevzuatına aykırı bulmuştur (Bilici, 2005: 150).

Antlaşmanın 96. maddesi ile aşırı vergi iadesi gibi yollarla ihracatı teşvik edici önlemleri yasaklamış

ve vergilerin rekabet eşitliğini bozacak şekilde kullanılmasını önlemiştir. Bu nedenle ihracatta yapılacak vergi iadesinin, aynı ürünün yurt içinde satışında alınan vergiden daha fazla olmaması gerekmektedir (Tunçer, 2003:285).

Bu maddeye aykırı davranan İtalya'nın, mekanik sanayi ürünlerine ülkesinde uygulanan dolaylı vergilerden daha fazla vergi iadesi uygulaması, ATAD'ın verdiği kararla Avrupa Topluluğu mevzuatına aykırı bulunmuştur (Bilici, 2005: 150).

Özetle bakıldığında; ayrımcı vergileme yasağı ile amaç üye ülkelerin kendi aralarında ithalata caydırıcı önlemler almasını, aşırı vergi iadesi yasağındaki amaç ise üye ülkelerin kendi aralarında ihracatı özendirici önlemler almasını önleyerek vergilerin rekabet eşitliğini bozacak şekilde kullanılmasına imkân vermemektir.

2.4- Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı matrah üzerinden, aynı dönem içinde ve aynı nitelikli mükerrer vergi almasıdır (Kalaycıoğlu, 2003).

Roma Antlaşması'nın 293. maddesinde, üye devletlerin aralarında, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin Antlaşmalar yapmasını öngörmektedir. Bu hükme dayanarak üye ülkeler tarafından gelirin, ikamet veya kaynak ilkelerinden sadece birine göre vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılarak kendi aralarında hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önleme Antlaşmaları yapmışlardır (İKV, 2004; Bilici, 2005:152).

Oysaki Avrupa Komisyonu'na çeşitli zamanlarda sunulan raporlarda çifte vergilendirme sorununun öncelikle vergi uyumlaştırılması yolu çözümlenmesi gerektiği vurgulanmış ve bu ikili

Antlaşmaların yerine çok taraflı bir çifte vergilendirmeyi önleme Antlaşması imzalanarak çözümlenmesi önerilmiştir. Böyle bir Antlaşmanın daha kapsamlı olarak Avrupa Konseyine üye ülkeler tarafından imzalanabilmesi için Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) çerçevesinde çeşitli çalışmalar yapılmış ancak üye ülkeler arasında çok taraflı bir Antlaşmanın imzalanması gerçekleştirilememiştir (Çağan, 1991:70-72).

Çifte vergilendirme, Hukuksal ve Ekonomik anlamda ortaya çıkabilmektedir. Hukuki anlamda çifte vergilendirme; aynı kişi ve aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını ifade etmektedir (Saraçoğlu, 2006:9).

Örneğin; A ülkesinde ikamet eden ve B ülkesindeki bir şirketin ortağı olan kişinin elde ettiği kar paylarının her iki ülkede de vergilendirilmesi durumunda Hukuki anlamda çifte vergilendirme söz konusu olur (Bilici, 2005:151).

Ekonomik açıdan bakıldığında uluslararası çifte vergilendirme ise; farklı vergi yükümlülerinin aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergilendirilmesini ifade eder (Çağan, 1991:70; Oksay ve Acar, 2005:23).

Örneğin bir üye ülke vatandaşı kişinin, bir başka üye ülkedeki kişiye ödediği tazminatın gider olarak düşürülmesine izin verilmemesi ve tazminatın ödendiği ülkede de gelir olarak vergilendirilmesi durumunda, ekonomik anlamda bir çifte vergilendirme söz konusudur (Bilici, 2005:152).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları iki modeli esas alarak düzenlemektedir. Bunlardan ilki, birincisi 1997 yılında ikincisi de 2002 yılında revize edilen OECD modeli, diğeri ise daha sonraları kendini gösteren Birleşmiş Milletler Modelidir. OECD modeli, geçmişi olması ve OECD ülkelerinin temel ilkelerini yansıtmaları

dolayısıyla dünyadaki anlaşmaların çoğuna damgasını vurmuştur (Balcı, 2003a:14).

OECD örnek vergi anlaşmasının içeriği sadece vergi tekniğiyle ilgili konuları göz önüne alarak uluslararası çifte vergilendirme sorunlarının ne şekilde en kolay çözülebileceği anlayışından hareketle geliştirilmiştir. Bu nedenle farklı vergi sistemlerine sahip, farklı ekonomik ve sosyal gelişme düzeylerindeki ülkelerin müzakerelerine esas alacakları ortak bir vergi anlaşması metni hazırlanması ancak bu koşullar içinde olanaklı olmuştur. Aslında OECD ortak vergi anlaşması yalnızca OECD ülkelerinin kendi aralarında yapacakları vergi anlaşmalarına zemin oluşturmak amacını taşır. Ancak, uygulamada sağlanan başarı nedeniyle bu anlaşma önce OECD ülkelerinin diğer ülkelerle yaptıkları vergi anlaşmalarına; ardından da OECD üyesi olmayan ülkelerin kendi aralarında yaptıkları vergi anlaşmalarına temel oluşturmuştur. Bunun sonucunda artık OECD bünyesinde bu konuda yapılan çalışmalara üye olmayan ülkelerin de gözlemci sıfatıyla katılarak katkıda bulunmalarına izin verilmiştir (Balcı, 2003a:15-16).

Birleşmiş Milletler modeli ise gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara ilişkindir. BM modelinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kaynak ve ikamet ilkelere göre birine ağırlık verip, ilgili devletin ortak paylaşımdan daha büyük bir pay alınmasını sağlamaktadır (Kara, 1995:56).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) hazırladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma taslaklarını örnek alan, bu örgüte üye ülkeler, kendi aralarında ikili anlaşmalar yapmışlardır (Öncel ve diğ.,2005:61 ; Oksay ve Acar, 2005:23).

OECD'nin ilk çifte vergilemeyi önleme Antlaşması modeli 1963 yılında gelir ve servet vergi-

leri üzerine yapılmıştır. 1966 ve 1982 yıllarında ise veraset ve intikal verilerinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalanmıştır. Veraset vergilerinde aynı bir vergi kaynağından bazen ikiden fazla vergi alınma ihtimali de doğabilir. Çünkü AB'ye üye ülkelerini tümüyle kapsayan veraset vergilerine ilişkin genel veya çok taraflı bir çifte vergilemeyi önleme Antlaşması bulunmamaktadır (İlhan, 2007:32).

Örneğin, mal ve gayrimenkulü Türkiye'de, ikametgâhı Mısır'da ve mirasçıları Tunus'ta olan bir kimsenin ölmesi halinde, her üç devlet kalan mirastan veraset vergisi almak isteyebilir. Çünkü Türkiye ölenin mal varlığının Türkiye'de, Mısır ölen kişinin ikametgâhının Mısır'da ve Tunus mirasçıların Tunus'ta bulunmasını, veraset vergisi almak için yeterli neden saymış olabilir (Erginay, 1994:128).

Vergi Antlaşmaları ülkeler arasında vergileme haklarının paylaşılmasını öngördüğünden, vergileme hakkının paylaşılmasında kaynak ve ikamet ilkelerinden hareket edilmekte ve Antlaşma hükümleri bu ilkelere göre düzenlenmektedir.

Kaynak ilkesini uygulayan ülkeler, geliri elde eden kişi konusunda herhangi bir ayırım yapmaksızın, yani ister ülkede yerleşik olsun isterse olmasın sadece kendi ülkelerinde elde edilen kazancı vergilendirmektedir. Bu ilkeyi uygulayan ülkeler, yabancı kişi ve ortaklıkları ülkede yerleşmiş kabul ettiğinden bunları ayrıca vergilendirme yoluna gitmemektedirler. Örneğin bir ülke bir projenin kendi ülkesinde hazırlandığı gerekçeyle buna ilişkin gelirin ülkesinde doğduğunu ileri sürerken; diğer ülke bu projenin kendi ülkesinde uygulamaya konulmuş olmasının gelirin kendisinden kaynaklandığını kabul etmek için yeterli olacağını ileri sürebilir (Balci, 2003b:16).

İkamet ilkesinde vergileme hakkı, gelir ve servet sahibinin yerleşmiş bulunduğu yani yaşadığı ülkeye

aittir. Bu ilkeye göre, gerçek ve tüzel kişinin gerek bulunduğu ülkede, gerekse bu ülke dışında elde ettiği gelirlerin tümü vergiye tabi tutulmak yani çifte vergileme uygulanmaktadır (Kara, 1995: 55).

İkamet ilkesine göre yapılan vergilendirmede, vergi otoritesiyle vergi mükellefi arasındaki ilişki hareket edilir. Bunun sonucunda, bu ilkeyi uygulayan bir devlet, kendi ülkesi sınırlı içinde yaşamak suretiyle kendisiyle sürekli bir bağ içinde olduğunu düşündüğü mükellefleri kaynağı ne olursa olsun yani ister yurt içi isterse yurt dışı kazanç ve gelir niteliğinde olsun gelirlerinin toplamı üzerinden vergilendirir (Balci, 2003c:6-7).

Ülkeler vergi sistemlerinde kaynak ve ikamet ilkelerini ülkelerinin durumuna göre değişik ağırlıklarda uygularlar. Örneğin, gelişmekte olan ve yabancı sermaye girişi olan bir ülke sermaye gelirlerinin vergilenmesinde kaynak ilkesini, yabancı ülkelere sermaye veren ülkeler ise ikamet ilkesini benimseyebilir. Ancak gelişmekte olan ülkeler yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için yatırımın olduğu ölçüde ikamet ilkesini tercih edebilir (Erdem, 1999:156).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ile Birleşmiş Milletlerin (BM) Antlaşma maddelerinde kabul edilmiş olan, iki ana çifte vergilemeyi önleme yöntemi vardır. Bunlar İstisna ve Kredi (Mahsup) yöntemidir.

İstisna Yönteminde, vergi mükelleflerinin yabancı kaynaklı gelirlerinin tamamı ikamet ülkesinde vergi dışı tutulmaktadır. Buna göre bir mükellef sadece ülke içinde elde ettiği gelirler üzerinden vergi ödemekte ve yabancı ülkelerde elde ettiği gelirler açısından istisnadan yararlanmaktadır. İstisna yönteminde ikamet kaynaklı uluslararası çifte vergileme tam anlamıyla kullanılmaktadır (Kalaycıoğlu, 2003).

İstisna yöntemi uygulanması bakımından vergi otoriteleri için kolaylık sağlanmakta ve çifte vergi-

lemenin önlenmesinde etkili olmaktadır. Artan oranlı vergi dilimleri için uygulandığında yabancı kaynaklı gelirin araştırması gerekmektedir. Ancak bu durum, söz konusu yöntemin adil olmayan yönünü bir şekilde yok etmektedir (Balcı, 2004:16).

Örneğin bir şirketin yabancı ülkelerde faaliyet gösteren şubeleri veya bağlı şirketleri aracılığıyla elde ettiği gelir, ancak söz konusu gelir yabancı ülkelerde vergiye tabiyse bu şirketin vergilendirilebilir kazancından düşülmektedir.

Vergi politikası açısından çifte vergilemenin önlenmesinde en iyi yöntem olarak kabul edilen Kredi (Mahsup) Yöntemi ise vergilendirmede ikamet ilkesini kabul etmiş olan ülkenin vergiyi, yükümlülerin ülke içinde ve dışında sahip olduğu tüm kaynaklar üzerinden hesaplar, fakat yabancı ülkede ödenmiş olan vergiler hesaplanan toplam vergiden düşülür (Erdem, 1999:160).

Örneğin; A mükellefinin yurt dışı kazançları üzerinden ödediği 10 birimlik vergi, bu mükellefin yurt dışında hesaplanan 50 birimlik vergisinden mahsup edilecek ve toplam vergi yükü 40 birim olacaktır. Dolayısıyla bu yöntem de uluslararası çifte vergilemenin önüne geçilebilmektedir. Çünkü bu durumda yurt içi ve yurt dışı kazançlar üzerine uygulanan vergi oranı, yurt içi için öngörülen vergi oranına eşit olacaktır.

Mahsup Yönteminde, yurt dışında ödenen ve yurt içinde vergiden düşülecek vergi tutarı yurt içinde ödenen vergi tutarını aşamayacaktır. Bir başka ifadeyle her iki Devlette de elde edilen gelirler, kişinin mukim olduğu Devlette toplanarak vergisi hesaplanmaktadır. Bu şekilde yurt dışında yurt içinde ödenenden daha fazla vergi ödenmesi nedeniyle, devletler fazla olan ödenen vergiyi mükellefe iade etmeyecektir. Birçok ülke yabancı ülkelerde ödenen ve yurt içinde ilgili yılın kazancından indirilemeyen gelir vergilerinin daha sonraki dönemlerde mahsubuna izin vermektedir (Kalaycı-

oğlu, 2003). Anlaşılabacağı üzere ülkeler arasında yapılan çifte vergilemeyi önleme antlaşmaları, vergi uyumlaştırmasına önemli katkı sağlamaktadır.

2.5- Devlet Yardımları Yasağı

Roma Antlaşması'nın 87. maddesinde, devlet yardımı yasağı düzenlenerek, üye bir devlet veya devlet kaynakları tarafından ve belirli kuruluşları veya belirli ürünlerin üretimini kayırmak suretiyle rekabeti bozan veya bozma tehdidi yaratan her türlü ayni veya nakdi yardım, üye devletler arasındaki ticareti etkilediği müddetçe, ortak pazarın işleyişi ile bağdaşmaz kabul edilmektedir (Tunçer, 2003:285).

88. madde de ise AB Komisyonuna yapılan devlet yardımlarını kontrol etme yetkisi vererek, üye devletlerin yapılacak olan devlet yardımları ile ilgili planlarını önceden Komisyona bildirmesi gerektiği konusunda bir şart konulmuştur (Sak ve Pınar, 2002:323-324).

Öte yandan ürünlerin kaynağında herhangi bir ayrıcalık yapılmadan tüketicilere verilen sosyal yardımlar, deprem, sel v.b. doğal afetlerin sebep olduğu zararları kapatmak için yapılan insani yardımlar ile yaşam seviyesi çok düşük olan açlık ve işsizliğin hüküm sürdüğü bölgelere, belirli ekonomik faaliyetlere veya bunların gerçekleştirildiği bölgelere yapılan tüm ekonomik yardımların ortak pazar ile bağdaştığı kabul edilmektedir (Saraçoğlu, 2006:8).

Ayrıca Birliğe üye ülkeler, başta ABD ve Japonya olmak üzere tüm diğer ülkelere karşı rekabet üstünlüğünün korunması için bir üye ülkenin karşılaştığı ciddi bir ekonomik sorununun giderilmesi amacıyla, Birlik hedefleriyle çelişmemesi şartıyla yardım projelerinin veya ortak çıkarlarını gözetken projelerin uygulanmasına olanak tanımaktadır (DPT, 2001; Çağan, 1991:62).

AB Komisyonu tarafından Devlet yardımları araçları; Nakdi Yardımlar ve Vergi İndirimi, Öz

Kaynak Katılımı, Uygun Koşullu Krediler ve Ertenmiş Vergi ile Garantiler olarak dört grupta sınıflandırılmıştır. Birlik genelinde en çok uygulanan teşvikler nakdi yardımlar, düşük faizli krediler, vergi indirimleri ve garantilerdir. AB’de verilen yardımlar, amaçlarına göre değerlendirildiğinde ise, genel amaçlı olanlar ve belli bir sektöre yönelik olanlar ve bölgesel yardımlar olmak üzere ayrıma tabi tutulmaktadır. Belli bir sektöre yönelik olan yardımlar, Birlik genelinde özel önem atfedilen veya hassas olmaları nedeniyle desteklenmeleri öngörülen çelik, gemi yapımı, ulaştırma, kömür, tekstil ve motorlu araçlar gibi sektörlerle ilişkin olmaktadır. AB’ye üye ülkelerin kendi kaynaklarını kullanarak uyguladıkları yatırım teşviklerini nakit yardımına bağlı olanlar, vergi ve benzeri kolaylıklar sağlanmasına bağlı olanlar ve krediler olarak gruplamak mümkündür (DTM, 2006).

Roma Antlaşmasının 92. maddesinde belirtil-diği gibi Devlet yardımları, vergi aracı olarak kul-lanılmakta yani ülkelere teşvik edici vergileme uygulanabilmektedir. Zaten bakıldığında teşvik edici vergileme, devletlerin belirli sanayi kolları-na, belli işletme gruplarına veya bölgelere vergi muaflığı, vergi istisnası, vergi indirimi veya vergi iadesi şeklinde yaptıkları uygulamalardır. Teşvik edici vergileme sayesinde devletlere birtakım ekonomik imtiyazlar verilerek onların bu süreçte adapte olmaları sağlanmaktadır. Bu verilen imtiyazlar daha çok AB’ye üye olmaya çalışan veya yeni üye olan ülkelere verilerek onların da ekonomilerinde istikrar sağlanmaya çalışılmaktadır (Çağan, 1991:60–61; Ayanoğlu, 1995:55).

AB’de sağlanan nakit yardım araçları olarak; Sermaye Yardımı, AR-GE Yardımı, Eğitim Yardımı, Faiz Sübvansiyonu, Yeni Yaratılan İstihdam Yardımı, Makine Parkı Modernizasyonu, İleri Teknoloji Yatırım Yardımı, Bina ve Kira Sübvan-

siyonu, Çevre Korumaya Yönelik Yardım, gibi yardım unsurlarını saymak mümkündür (Sak ve Pınar, 2002:323–324).

Yapılacak yardımlarda sağlanan vergi kolaylıkları ise; KDV İndirimi, Diğer Yerel Vergi Kolaylıkları, Kurumlar Vergisi İndirimi, Yatırım İndirimi, Hızlandırılmış Amortisman gibi araçlardan oluşmaktadır (Bilici, 2005:162). Roma Antlaşması’nın 112’nci maddesi, üye ülkelerin üçüncü ülkelere yönelik ihracat teşvik tedbirleri-nin de tedricen uyumunu öngörmektedir. Avrupa Birliği’nde ihracat teşvikleri, Birliğin GATT ve OECD nezdindeki yükümlülükleri dikkate alınarak, önemli ölçüde kredi ve garanti şeklinde sağlanmaktadır. Bunların dışında uygulanan teşvik araçları ise, vergi istisnaları ile yine yaygın bir biçimde kullanılan pazarlama ve dış tanıtım destekleri olmaktadır (Bilici, 2005:161).

3- TÜRKİYE’NİN AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK VERGİ POLİTİKALARINA UYUMU

Avrupa Birliği ile arasındaki uyum çerçevesinde vergi ilişkilerini düzenlemek amacıyla imzalanan hukuki metinler, Türkiye’yi Birlik kurallarına, özellikle gümrük vergilerinin kaldırılarak OGT’nin kabul edilmesi, eş etkili vergilerin kaldırılması, çifte vergiledirmenin önlenmesi, ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasağı ile devlet yardımları yasağının uygulanması konularına uyacağına dair yükümlülük altına sokmuştur.

3.1- Gümrük Vergilerinin ve Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması

ATKA’nın üye ülkelerarasında ithalat ve ihracatta alınan gümrük vergileri ile eş etkili bütün yükümlülükleri yasaklayan 9. maddesini karşılayan, Ankara Antlaşmasının 10/2. maddesi, Katma Protokolü 8-15 maddeleri ve Ortaklık Konseyi Kararının 4.maddesine istinaden, 1 Ocak 1996

tarihinde Türkiye ile AB arasında kurulan Gümrük Birliği çerçevesinde sanayi ürünlerinde üye ülkelere karşı uygulanan gümrük vergileri kaldırılmıştır (İlhan, 2007:33).

31 Aralık 1995 tarih ve 22510 sayılı resmi gazetede Bakanlar Kurulu İthalat Rejimi Kararları doğrultusunda gümrük vergilerini AB'ye karşı sıfırlarken ortak gümrük tarifesinde uyum sağlamış ve fonları kaldırmıştır (Güngör, 1999:105).

Tarım ve hizmet sektörü ise Türkiye'nin AB ortak politikalarına uyum sağlamasına kadar Gümrük Birliği dışında kalmıştır. Ayrıca toplu konut fonu, damga vergisi, belediye hissesi, rihtim resmi, fiyat istikrarı ve destekleme fonu, maden fonu gibi gümrük vergilerine eş etkili nitelikteki vergiler kaldırılmıştır. Aynı tarihte Türkiye, AB ile imzaladığı metinler dahilinde, AB'nin üçüncü ülkelere karşı uyguladığı OGT'yi uygulamayı kabul etmiş ve 2001 yılında uyum tam olarak gerçekleşmiştir (Bilici, 2005:167-168; Günay, 2000:159).

3.2- Ayrımcı Vergileme ve Aşırı Vergi İadesi Yasağına Uyum

ATKA'nın ülkeler arasında ticaret dengesini bozacak ve haksız rekabete yol açacak her türlü duruma engel olabilmek için ayrımcı vergileme yasağı getiren 90. maddesine istinaden oluşturulan Katma Protokolünün 44 ve 45. maddesi ile Ortaklık Konseyi Kararının 48. maddesi gereği; Türkiye, ithalatta ayrımcı vergileme uygulamayacak, ihracatta normalin üstünde vergi konulmayacak ve buna uyulmaması durumunda damping vergisi uygulanacaktır (DTM, 2007).

Roma Antlaşmasının aşırı vergi iadesi gibi yollarla ihracatı teşvik edici önlemlerini yasaklayan ve vergilerin rekabet eşitliğini bozacak şekilde kullanılmasını önleyen 96. maddesini karşılayan, Katma Protokolün 44. maddesi ile Ortaklık Konseyi Kararının 48. maddesine istinaden Türkiye, üye

ülkelerden ithal edeceği mallara benzer kendi mallarına dolaylı veya dolaysız şekilde uyguladıklarından farklı herhangi bir vergi uygulamaya-çağı gibi Birlik ülkelerine yapılan ihrac ürünlerine uygulanan iç vergilerin üzerinde aşırı vergi iadesi yapamayacaktır.

3.3- Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

İkametgâhı Türkiye'de olanlar açısından çifte vergilendirme söz konusu olmamasına rağmen Türkiye'de ticari faaliyette bulunan ve ikametgâhı başka bir ülkede bulunan mükellefler açısından, bu faaliyette kazanılan aynı gelir unsuru için hem Türkiye'de hem de kendi ülkesinde çifte vergilendirme olabilmektedir. Türk vergi sisteminde çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin hükümlerin genel çerçevesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde yer almaktadır. GVK 123. madde ile gerçek kişiler açısından, KVK 43. madde ile kurumlar açısından çifte vergilemenin önlenmesinde mahsup yöntemi benimsenmiştir (Erdem, 1999:162).

Vergi Usul Kanunun 117. maddesinde çifte vergi, Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınması olarak tanımlanmıştır (Öncel ve diğ., 2005:178; Eker, 1997:160).

OECD ve BM modelini benimseyen Türkiye, çifte vergilendirme sorununu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yoluyla çözmeye çalışmaktadır. Bu bağlamda Türkiye 2006 Aralık ayı itibarıyla altmış dört ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapmış ve halen Türkiye'nin uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme faaliyetleri devam etmektedir.

Türkiye'de gelir vergisi ile ilgili olarak ikametgâh esasına dayanan mükellefiyette mahsup

prensibi, tabiiyet esasına dayalı vergilendirmede ise istisna prensibi, kurumlar vergisi açısından ise mahsup prensibi uygulanmaktadır (Bilici, 2005:174).

GVK tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yurt dışında elde ettikleri gelirler üzerinden yurt dışında ödedikleri vergilerin Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinin yurt dışında elde edilen gelirlerle isabet eden kısmından indirilmesine imkân tanımaktadır. Buna göre tam mükelleflerin yurt içinde ve yurt dışında elde ettikleri gelirler toplanacak ve artan oranlı tarifede mükelleflerin girdiği vergi dilimi tespit edilecektir. Söz konusu gelirler için tespit edilen vergi dilimindeki tarife uygulanacak ve vergi miktarı bulunacaktır. Daha sonra yurt dışı gelirler toplam gelire oranlanacak ve bu oran yurt içinde hesaplanan vergiyle çarpılarak gelir vergisinin yurt dışında ödenen vergiler bu tutardan mahsup edilecektir. Yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden bu ülkelerde ödenen vergilerin miktarı bu hesaplama sonucunda bulunan miktarı aşarsa fazla kısım indirimine tabi olmayacaktır. Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan mahsup yönteminde yurt dışında ödenen vergilerin tek tek gelir çeşidine göre ayırıma tabi tutularak indirimin buna göre yapılması yerine, yukarıda açıklanan esaslara göre tespit edilecek oranlamaya göre indirimin yapılması kabul edilmiştir (Erdem, 1999:163).

Yabancı ülkelerde kira, royalti vb. kazançlar elde edildiğinde, bunlar üzerinden ilgili ülkelerde hesaplanan stopajlar ödendikten sonra söz konusu gelirlerin Türkiye’ye aktarılması halinde bu vergiler mahsuba tabi olacaktır (Eker, 1997:165). Kurumların yabancı ülkelerde elde ederek Türkiye’deki genel sonuç hesaplarına aktardıkları gelirler üzerinden, gelirlerin elde edildiği ülkede ödenen benzeri vergiler Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebil-

mektedir. Mahsuba tabi olacak vergi, dağıtımı yapılan gelir üzerinden yabancı ülkede ödenen vergi olacaktır. İştirak edilen kurum tarafından yabancı ülkede ödenen kurum vergileri, Türkiye’deki sonuç hesaplarına aktarılan gelir üzerinden hesaplanan bir vergi olmadığından Türkiye’de mahsuba tabi olmayacaktır (Erdem, 1999:164).

3.4- Devlet Yardımları Yasağına Uyum

Katma Protokolün 43. maddesi ile Ortaklık Konseyi Kararının 32. maddesi, Devlet yardımları yasağını düzenleyen Roma Antlaşması’nın 87. maddesi ile ilgilidir. Türkiye, üye devletler ile arasındaki ticareti etkileyen, rekabeti bozan veya bozma tehdidi yaratan her türlü aynı veya nakdi yardımın yasaklanmasını kabul etmiş, bu amaçla 7 Aralık 1994 tarihinde Rekabetin Korunması ile ilgili 4054 Sayılı Kanunu çıkartarak devlet yardımlarını denetlemek için Rekabet Kurulu kurulmuştur. Finansal piyasalarda güven, istikrar ve rekabeti sağlamak amacıyla 4 Aralık 1999 tarihinde 4491 sayılı kanun çıkartılarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu oluşturulmuştur. 1994 yılında 94/6401 sayılı BKK ile parasal teşvik uygulaması kaldırılarak, ihracatı teşvik mevzuatı Avrupa Birliğine uygun hale getirilmiştir. Ayrıca Devlet yardımları Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Halk Bankası, Eximbank ve iller Bankası tarafından yürütülmektedir (Bilici, 2005:198-199).

Türkiye’de uygulanan vergi teşviklerine; ihracat ve Yatırımlarda uygulanan Damga Vergisi ve Harç İstisnası Hakkında 3505 sayılı kanunu, KOBİ’lere verilen düşük faizli krediler ile yapılan gümrük ve yatırım istisnaları, teknolojik gelişmenin sağlanacağı bölgelerde ve serbest bölgelerde uygulanan gelir, kurumlar, KDV istisnaları, 4325 sayılı kanun ile Olağan Üstü Hal Bölgesi ve Kalınmada öncelikli yöreler için sağlanan vergi avantajlarını sayabiliriz (Saraçoğlu, 2006:26).

06 Ekim 2006 tarihinde çıkartılan 10921 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları” hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı ile AB normlarına ve uluslararası anlaşmalara uygun olarak bölgele-rarası dengesizliklerin giderilmesini, küçük ve orta ölçekli işletmelerin uluslararası düzeyde rekabet edebilmelerini, yatırım, üretim, kalite ve standartlarını artırmalarını ve istihdam yaratmalarını sağlamak amaçlanmıştır. Bu karar ile AR-GE yatırımları, turizm yatırımları, çevre yatırımları, KOBİ yatırımları, yabancı sermaye yatırımları, ile imalat ve tarımsal sanayi sektöründe yapılacak yatırımlar, Gümrük Vergisi muafiyeti, KDV istisnası ve Faiz desteği ile desteklenmektedir (Ilhan, 2007:39).

4- SONUÇ

Haksız rekabetin ortaya çıkmasında etkin bir rol oynayan üye ülkelerde uygulanan vergi politikaları, Birliğin en önemli ortak politikalarından biridir. Ortak Vergi Politikaları belirlenirken, AB’nin amacı ve hedef aldığı bütünleşme modeli önemli rol oynamaktadır.

Roma Antlaşmasının vergilendirmeye ilgili maddelerine genel olarak bakıldığında vergiyle ilgili düzenlemelerin en önemli amacı, üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesinin uygulanıp haksız vergi rekabetinin önlenerek üye ülkeler arasında ortak bir vergi alt yapısının kurulmasının sağlanmasıdır. 1957 tarihli Roma Antlaşmasında yer alan vergiyle ilgili hükümler topluluğun temel ilkeleri arasında değil mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerden önce 95 ile 99 maddeleri arasında sayılmıştır. Anlaşmanın 9. maddesi ile Birliğin, Gümrük Birliği temeli üzerine kurulduğu hükme bağlanmıştır. Avrupa Birliği’nde oluşturulan ortak vergi politikalarının uygulanması, Avrupa Birliği’nde oluşacak mali konsensüse büyük güç ve destek vermiştir. Öyle

ki serbest rekabet ortamında üye ülkelerin eşit şartlar altında ticaret yapmasını sağlayan bu mali araç, üretim ve tüketimi yönlendirdiği gibi işletmelerin karlılığını artırarak yatırımların belli alanlara kaydırılmasını da sağlamaktadır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu’na 1959 yılında resmi olarak başvuruda bulunan Türkiye’nin Vergi Sisteminin, Avrupa Birliği Vergi Mevzuatı ile uyumlaştırılmasının çerçevesi 1963 yılında imzalanan Ankara Anlaşması ve 1973 yılındaki Katma Protokolü ile çizilmiştir. Ankara Anlaşmasında genel bir hükme yer verilerek ortaklık ilişkilerinde rekabet, vergileme ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerin uygulanması gerektiği kabul edilmiştir. 1973 yılında imzalanan Katma Protokolü ile daha ayrıntılı düzenlemeler yapılarak Türkiye, AB’ye yönelik gümrük vergilerinin sanayi ürünleri için tamamen kaldırılmasını, normalin üstünde vergi iadesi yapılmamasını ve üçüncü ülkelere karşı ise üye ülkeler ile beraber Ortak Gümrük Tarifesi uygulamasını kabul ederek AB ortak vergi politikalarına uyum sağlamayı taahhüt etmiştir. Bu nedenle Türkiye, özellikle gümrük vergilerinin kaldırarak OGT’nin uygulanmasına geçmiş, eş etkili vergilerin kaldırılması, çifte vergilendirmenin önlenmesi, ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasağı ile devlet yardımları yasağının uygulanması konularında kayda değer bir ilerleme sağlamıştır.

KAYNAKLAR

AYANOĞLU, Ejder (1995), “Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Birlik Modeline Uyumu-I”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 14, Sayı 171, Kasım, s. 49–55.

BALCI, A. Bayazıt (2004), “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları”, *Vergi DünyasıDergisi*, Yıl 23, Sayı 271, Mart, s.10–16.

BALCI, A. Bayazıt (2003a), "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu-I", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 22, Sayı 263, Temmuz, s.4-15.

BALCI, A. Bayazıt (2003b), "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu-II", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 22, Sayı 264, Ağustos, s.13-22.

BALCI, A. Bayazıt (2003c), "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu-III", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 22, Sayı 265, Eylül, s.13-23.

BORCHARD, Klaus Dieter (2000), "The ABC of Community Law, European Commission, Luxembourg",

<http://www.europa.eu.int/eur.lex/en/about/abc/index.html>, 11.10.2006

ÇAĞAN, Nami (1991), *Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (2001), "Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu",

<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>, 08.11.2006

DTM (Dış Ticaret Müsteşarlığı), (2007), "Katma Protokolü"

<http://www.foreigntrade.gov.tr/AB/katmap-ro.htm>, 30.01.2007

DTM (Dış Ticaret Müsteşarlığı), (2006), "Ortak Rekabet Politikası"

<http://www.foreigntrade.gov.tr/ab/AB%20Sayfasi/ortkREK.htm>, 16.11.2006

EKER, Aytaç (1997), *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir.

ERDEM, A. Ersin (1999), "Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 18, Sayı 210, s.156-167.

ERGİNAY, Akif (1994), *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara

EUROPEAN COMMISSION (2001), Communication from the Commission, Tax Policy in the European Union-Priorities For the Years Ahead, COM, 260 Final.

GÜMRÜKÇÜ, Harun (2002), *Türkiye ve Avrupa Birliği*, Beta Yayınları, İstanbul.

GÜNAY, Ayşe (2000), "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılması'nın Türk Anayasa Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 140, Mayıs, s. 148-156.

GÜNGÖR, Kamil (1999), "Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 129, Haziran, s. 99-111.

HAKMAN, Haldun (1996), "Avrupa Topluluğu'nda Gümrük Birliği", *Maliye Dergisi*, Sayı 121, Ocak-Nisan, s.84-91.

İKV (İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları), (2004), "Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyum", Temmuz,

<http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>, 14.10.2006

İLHAN, Gökalg (2007), *Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyum*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

KALAYCIOĞLU, Şerafettin (2003), "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", http://www.ceterisparibus.net/arsiv/s_kalay.doc, 14.11.2006

KARA, Çetin (1995), "Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye'nin Akdettiği Anlaşmalar", *Maliye Dergisi*, Sayı 120, Eylül-Aralık, s.55-59.

OKSAY, Suna ve ACAR, Onur (2005), "Avrupa Birliğinin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sistemi", *Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-1*, Sayı 8, Aralık.

ÖNCEL, M., A. Kumrulu ve N. Çağan (2005), *Vergi Hukuku*, 13.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

SAK, Güven ve PINAR, Abuzer (2002), "Avrupa Birliği Kapsamında Devlet Yardımları ve Türkiye'de Kamu Bankacılığı Deneyimi Üzerine Gözlemler", *Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu (17. Türkiye Maliye Sempozyumu)*, TÜRMOB Yayınları – 185, Ankara, s. 318–350.

SARAÇOĞLU, Fatih (2006), *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

TEKİNALP, Ünal (1997), *Avrupa Birliği Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.

TOKATLIOĞLU Y., Mircan (2005), "Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği",

<http://www.akdeniz.edu.tr/iibf/yeni/genel/dergi/Sayi10/06Tokatlioglu.plf>, 06.10.2006

TUNÇER, Mehmet (2003) "Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırma Politikası", *Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye*, (Ed. Muhsin KAR ve Harun ARIKAN),

Beta Basım, İstanbul.