

AVRUPA BİRLİĞİ'NDEKİ VERGİ UYUM ÇALIŞMALARI VE TÜRKİYE

Av. Hasan ORAL*

ÖNSÖZ

Avrupa Birliği'nin kuruluşundan bu yana temel hedefi, kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını engelleyen unsurların ortadan kaldırılarak ortak bir "Tek Pazar"¹ yaratılması olmuştur. Tek Pazar'ın yanı sıra 2001 yılında belirlenen Lizbon Stratejisi ile daha büyük bir hedef ortaya koymuştur. Bu hedef 2010 yılına kadar Avrupa Birliği'nin dünyada rekabet gücü en yüksek, dinamik bilgi ekonomisi niteliği kazanarak daha iyi istihdam ve büyük bir sosyal uyum içeren sürdürülebilir büyüme elde etmesidir.² Üye devletlerarası farklı vergi sistemlerinin bulunması ve hedeflerin gerçekleştirilmesinin önünde bir ölçüde engel olmaktadır. Diğer yandan, tüm dünyada olduğu gibi, Avrupa Birliği'nde de ülkelerin ulusal egemenlik alanlarından biri durumundaki vergilendirme, ekonomik ve sosyal politikaların uygulama aracı niteliğindedir. Her ülkenin söz konusu politikalarındaki farklılıklar vergi uygulamalarının da farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu yüzden vergilendirme alanında üye ülkeler arasında henüz tam bir uyumsallaştırma sağlanamamıştır. Birlik içerisinde malları, hizmetlerin, sermayenin, iş gücünün serbest dolaşımını, serbest ticareti ve rekabeti, ortak tarım, ulaştırma ve dış ticaret politikalarının daha etkili uygulanmasını sağlayacak ölçüde vergi uyumlaşması amaçlanmaktadır.

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de devletin kamu hizmetlerini yerine getirmesi için vazgeçilmez bir araç olan vergilendirme, aynı za-

* Ankara Barosu üyesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Vergi Hukuku yüksek lisans öğrencisi.

¹ Antlaşmanın çeşitli hükümlerinde geçen Ortak Pazar, İç Pazar, Tek Pazar kavramları arasında nitelik itibarıyla fark yoktur, bkz., Tekinalp/Tekinalp/Atamer/Oder/Okutan, *Avrupa Birliği Hukuku*, İstanbul, 1997 s. 13-14.

² Yard. Uzman Sema Gençay Çapanoğlu, *Avrupa Birliği Vergi Politikası*, İktisadi Kalkınma Vakfı, s. 4.

manda tasarrufu, ekonomik büyümeyi teşvik, gelir dağılımını düzeltme gibi diğer sosyal ve ekonomik amaçlarında aracı olarak kullanılmaktadır. Vergilendirme toplumun tüm kesimlerini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemekte ve ilgilendirmektedir.

I. AVRUPA BİRLİĞİ TARİHİNE KISA BİR BAKIŞ

“Avrupa” ismi ilk kez MÖ VII. yy’de, yaşadıkları bölgenin kuzeyindeki, bilmedikleri bölge için Yunanlılar kullandı. O zamandan günümüze Roma İmparatorluğu’ndan, Napolyon’a, Hitler’e kadar birçok Avrupalı lider Avrupa’da bir birliğin sağlanması için uğraştı. Bu uğraşlara Jean Jacques Rousseau, Immanuel Kant, 4. Henry, Mazzini, Victor Hugo, Lamartine gibi düşünürler de katkıda bulundu.

Sanayi devrimi ile birlikte, ulus-devletlerin kendi iç pazarları ürünlerin satılması için yetersiz hale geldi. Bu dönemde siyasi değil, ticari engellerin olmadığı, serbest ticarete dayana ekonomik birlik düşüncesini ortaya atan Adam Smith geniş bir taraftar topladı.

XIX. yy’nin son çeyreğinde belirginleşen Fransız-Alman rekabeti, kıtasal birliğin önündeki en önemli engel oldu. Birinci Dünya Savaşı ise kıtadaki bölünmeyi daha da derinleştirdi. İki savaş arası dönemde, Avrupa’da birlik kurma girişimleri taraftar bulamadı. İtalyan Kalergi’nin 1924’deki “Pan-European Union” ve Fransız devlet adamı Briand’ın 1930’da ortaya attığı “Avrupa Federal Birliği” fikri sonuçsuz kaldı. İkinci Dünya Savaşı ise Avrupa’ya, barbar kavimlerin saldırılarından beri en büyük yıkımı getirdi.

İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra ise;

Gerek siyasi açıdan Almanya ile Fransa arasındaki sorunları kalıcı biçimde çözüme kavuşturma ihtiyacı,

Gerek güvenlik açısından Sovyet tehdidine karşı koyabilecek bir bütünleşme oluşturma ihtiyacı, (Truman Doktrini/Brüksel Antlaşması-NATO)

Gerekse ekonomik açıdan savaş sonrası yıkımı ortadan kaldırarak refahı tesis etme ve yaygınlaştırma, Marshall yardımının etkin biçimde dağıtımının ve kullanılmasının sağlanması ihtiyacı yeniden Avrupa’da bir bütünleşme girişimini gündeme getirdi.

Avrupa’yı bütünleştirme hareketinde iki şey temel alınmıştır:

1. Ekonomi
2. Hukuk

Ekonomide öyle bir bütünlük oluşturulsun ki, ortak çıkarlar maksimize edilsin ki bu devletler bir daha ulusal çıkarlar peşinde koşmasınlar düşüncesiyle bütünleştirme hareketine yön verilmiştir.

Avrupa bütünleşmesinin hukuki temelleri ise üç antlaşma üzerine kurulmuştur:

1. Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu kuran Paris Antlaşması (ECSC-1952)

2. Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu kuran Roma Antlaşması (AET-1957)

3. Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nu kuran Roma Antlaşması (EU-RATOM-1957)

Topluluk hukukunun asli kaynakları ise yukarıda saydığım bu üç antlaşmadan ibaret değildir. Ayrıca;

4. Avrupa Topluluklarında Bazı Ortak Kurumlara İlişkin Konvansiyon-1957

5. Birleşme Antlaşması-1965

6. Birinci Bütçe Antlaşması-1970

7. Katılma Antlaşmaları (Birleşik Krallık, İrlanda, Danimarka-1972)

8. İkinci Bütçe Antlaşması-1975

9. Katılma Antlaşması (Yunanistan-1979)

10. Grönland İle İlgili Olarak Toplulukları Kuran Antlaşmaları Tadil Eden Antlaşma-1985

11. Katılma Antlaşmaları (İspanya, Portekiz-1985)

12. Tek Avrupa Senedi-1986

13. Avrupa Ekonomik Alanı Antlaşması (AET-EFTA-1992)

14. Avrupa Birliği (Maastricht Antlaşması-1992)³

15. Katılım Antlaşmaları (Avusturya, Finlandiya, İsveç-1993)

16. Amsterdam Antlaşması⁴

³ Bkz., Doç. Dr. Nurettin Bilici, *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi, Mali Konular, Vergilendirme)*, Seçkin Yayıncılık, Ocak 2004, s. 37. Maastricht Zirvesi 9-10 Aralık 1991 tarihinde Hollanda'nın aynı isimli şehrinde yapılmıştır. Burada alınan kararlar, Avrupa Birliği Antlaşması (Maastricht Antlaşması) ismi altında 7 Şubat 1992 tarihinde imzalanmıştır. 53 maddeden oluşan Antlaşma'nın yürürlüğe girişi ise 1 Kasım 1993 tarihinde gerçekleşmiştir.

⁴ Bkz., Doç. Dr. Nurettin Bilici, *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi, Mali Konular, Vergilendirme)*, Seçkin Yayıncılık, Ocak 2004, s. 39; 1991 yılından Maastricht Zirvesi'nden sonra, toplulukla ilgili önemli kararların alındığı bir başka zirve, 16-17 Haziran 1997 tarihinde yapılan Amsterdam zirvesidir. Bu zirve sonuçları 2 Ekim 1997 tarihinde yapılan Amsterdam Antlaşması ile yasal hale getirilmiş ve bu Antlaşma 1 Mayıs 1999 tarihinden itibaren yürürlüğe sokulmuştur.

17. Nice Antlaşması⁵

Bu antlaşmalarda yasama yetkisi ve işlemlerinden bahsedilmemesine, ulusal yasama organlarının tepkisini çekmemek amacıyla “*terimler düzenleme yetkisi*” ifadesi kullanılmasına rağmen topluluk kurumlarının çıkarmış olduğu hukuki metinler yasam işlemi niteliğindedir. Topluluk kurumlarının çıkarmış olduğu tali kaynaklardan “*tüzükler, direktifler ve kararlar*” bağlayıcı niteliktedir. Tavsiye ve görüşler ise bağlayıcı değildir.

II. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN YAPISI

A. Asli Yapısal Kurumlar

Yasama, yürütme, yargı yetkilerini kullanan, genel düzenleyici işlem yapma, genel karar alabilme, politika belirleyebilme yetkisi olan kurumlardır. Genellikle özerk kurumlardır. AT Antlaşması'nın 7. maddesinde bu kurumlar sayılmıştır.

1. Avrupa Parlamentosu

Yetkileri, görevleri, işleyişi, yapısı, AT Antlaşması'nın 189 - 201. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Parlamento Avrupa Topluluğu halklarının temsilcisi niteliğindedir.

Avrupa Parlamentosu:

Avrupa bütünleşmesine demokratik meşruiyet ve denetim sağlamıştır.

Parlamento diğer kurumlar gibi sınırlı yetki ilkesine tabidir. Yani kurucu antlaşmalarda kendisine verilen yetkileri kullanır.

Siyasi tartışma platformu oluşturur.

Avrupa Birliği'nde hukuki etkiler doğuran kararları alma sürecine katılır.

Avrupa Parlamentosu'nun ayrıca siyasi denetim yetkileri vardır. Bunlar;

Komisyonu'nun atanması ve görevden alınması yetkisi,

Sözlü ve yazılı soru sorma yetkisi,

⁵ Hükümetler arası konferans görüşmelerinin sonuçları, 26 Şubat 2001 tarihinde imzalanan Nice Antlaşması ve ekindeki protokoller ile karara bağlanmıştır. Nis Antlaşması'nın yürürlüğe girmesi, üye ülkeler bazındaki onay sürecinin uzaması yüzünden 1 Şubat 2003 tarihinde gerçekleşebilmiştir. *İBİD*, s. 40.

Dilekçe hakkı,

Soruşturma Komisyonu kurma yetkisi,

Ombudsmanı atama yetkisi,

Avrupa Topluluğu Adalet Divanı önünde İptal ve Hareketsizlik Davası açma yetkisi.

2. Avrupa Komisyonu

Görevleri, yetkileri, yapısı, işleyişi AT Antlaşması'nın 211 - 219. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Avrupa Komisyonu üyeleri üye devlet vatandaşlarından seçilir. Ancak bu kişiler kendi ülkelerinin çıkarlarını değil, birliğin çıkarlarını gözetirler. Görev süreleri parlamentonun görev süresiyle eş zamanlıdır, beş yıldır.

Komisyon;

Yürütme organı kapasitesi içinde AB politikaları ve düzenlemelerinin uygulanmasını sağlar.

İdari denetim organıdır.

Karar alma sürecini başlatma yetkisi vardır.

Karar yetkisi vardır.

Uluslar arası antlaşmaları (AT'nin taraf olduğu antlaşmaları) müzakere etme yetkisi vardır.

Bütçe ve topluluk fonlarını yönetme yetkisi vardır.

AB faaliyetleri hakkında yıllık genel rapor hazırlama yetkisi vardır.

3. Avrupa Birliği Bakanlar Konseyi

Avrupa Topluluğu Antlaşması'nın 202-210. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bakanlar Konseyi üye devletlerin bakan düzeyindeki temsilcilerinden oluşur. Bakanlar Konseyi;

Üye devlet menfaatlerinin ifade bulmasını, korunmasını sağlayan organdır.

Nihai karar alma yetkisi vardır.

Karar organlarından biridir.

Ekonomik politikaların koordinasyonunu sağlar.

Düzenleme (tüzük, direktif, karar) yaptığı zaman, almış olduğu kararlara ilişkin olarak komisyona yetki verilebilir.

Uluslararası antlaşmaları imzalama yetkisine sahiptir.

B. Avrupa Toplulukları Adalet Divanı

AT Antlaşması'nın 220-245. maddeleri arasında görevleri, yapısı, işleyişi düzenlenmiştir. Avrupa Toplulukları Adalet Divanı ortak hukuk düzeninin gerektiği gibi işlemlerini, her yerde aynı algılanıp uygulanmasını sağlar. Avrupa Toplulukları Adalet Divanı'nın dört işlevi vardır:

- a. Hukuki Denetim İşlevi
- b. Yorum İşlevi
- c. İtilaf Çözme İşlevi
- d. Hukuk Yaratma ve Boşluk Doldurma İşlevi

C. Avrupa Sayıştayı

Avrupa Topluluğu Antlaşması'nın 246-248. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Topluluğun mali danışmanı niteliğindedir.

A. İşlevsel Kurumlar

Avrupa bütünleşmesi çerçevesinde bir takım fonksiyonları yerine getiren, asli kurumlara yardım eden kurumlardır. Genel olarak bağlayıcı karar alma yetkileri yoktur. Bunlar;

- a. Ekonomik Sosyal Komite
- b. Bölgeler Komitesi
- c. Avrupa Yatırım Bankası
- d. Ombudsman
- e. Avrupa Merkez Bankası

III. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN VERGİLENDİRME YETKİSİ KAYNAĞI

Roma Antlaşması'nın, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kurucu antlaşması denmesinin temel nedeni; Avrupa Topluluğu içinde malların, sermayenin, iş gücünün ve hizmetlerin serbestçe dolaşımını sağlamak için buna engel olan gümrüklerin, yasaklamaların ve kısıtlamaların kaldırılması-

nı öngörmesidir.⁶ Bu Antlaşma'nın 3. maddesinin (a) fıkrasında, üye ülkeler arasındaki gümrük vergi ve resimlerinin ve malların ithal ve ihracındaki miktar kısıtlamalarının ve eş etkili diğer önlemlerin kaldırılması, (b) fıkrasında, üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesinin uygulanması ve ortak bir ticaret politikasının kabulü sayılmaktadır. Aynı Antlaşma'nın 9. madde hükmüne göre; Topluluk, üye ülkeler arasındaki ithalat, ihracat vergilerini ve eş etkili diğer resim ve vergileri ortadan kaldırmayan ve üçüncü ülkeler karşısında ortak bir gümrük tarifesinin uygulanmasını gerekli görmüştür.

Avrupa Topluluğu ve Birliği'nin kurucu anlaşması olan 1957 Roma Antlaşması, 1987 Avrupa Tek Senedi ve 1992 Maastricht Antlaşması tarafından değiştirildiği şekliyle, farklı vergi sistemlerinin doğurduğu haksız rekabet ortamlarını, çifte vergilendirmeyi, vergi kaçakçılığını ve vergi uygulamasında millete bağlı ayrımcılığı önlemeye yönelik hükümler içermektedir.⁷

Maastricht Antlaşması'nda, Roma Antlaşması'nın 95, 96, 97, 98, 145 ve 220. maddelerinin metnine aynen sadık kalınırken 99 ve 100. maddeler değiştirilmiştir.

Roma Antlaşması'nın 95, 96, 99 ve 100. maddeleri (Amsterdam Antlaşması'nın 90, 91, 93 ve 94. maddeleri) sermaye hareketleri ve hisse transferleri, katma değer vergisi, doğrudan vergilendirme, dolaylı vergiler ile idari işbirliği alanlarını kapsamakta ve Avrupa Birliği'nin vergi uyumlaştırması amacına hizmet etmektedir.

Amsterdam Antlaşması'nın 90. maddesinde "*Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine yerli ürünlere uygulanandan daha yüksek, doğrudan ya da dolaylı vergi koyamaz*". Hükmü yer almaktadır. Bu madde üye devletlerin vergi yasalarının ayrımcılık yapmama prensibine uymasını sağlamayı öngörmektedir.⁸ Buna göre vergi önlemleri doğrudan ya da dolaylı olarak, yerli bir ürünün rakiplerine karşı korunmasını sağlayamaz.⁹

⁶ Turhan, Salih, "Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Muamele Vergilerinin Ahenkleştirilmesi", (yayınlanmamış Doçentlik Tezi), İstanbul, 1969, s. 1-3.

⁷ İktisadi Kalkınma Vakfı, *Avrupa Birliği Ülkeleri'nde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları*, İstanbul, Kasım 1994, s. 51.

⁸ Yrd. Uzman Sema Gençay Çapanoğlu, *Avrupa Birliği Vergi Politikası*, İktisadi Kalkınma Vakfı, s. 6.

⁹ Sermaye Tekelinin Vergi Etkeninden Bağımsızlığı İlkesi: Bu ilke, bir ülkede yapılacak yatırımın rantabilitesinin, yerli ve yabancı finans kaynakları için aynı oranda olması durumunda geçerlidir. Örneğin; İtalya'da televizyon üretmek amacıyla, bu ülkede varolan yan kuruluşlar kanalıyla yatırım yapan bir İngiliz şirketi, İtalya'da aynı yatırımı yapan bir Fransız şirketinden daha yüksek oranda vergi ödemek durumunda kalırsa, bu pazardaki rekabet gücü azalmış olur. Vergilemenin şirketlerin

Tek Pazar'ın malların serbest dolaşımını sağlayama hedefine dayanan bu prensiple, aynı nitelikte ürünler arasında farklı vergi uygulamaları yasaklanmıştır. Farklı vergi uygulaması ürünün niteliğinin farklı olmasından kaynaklanması halinde meşrudur.

IV. AVRUPA BİRLİĞİ'NİN ÜYE ÜLKELERDE VERGİ SALMA YETKİSİ

Vergi politikası, geleneksel olarak devletler açısından hassas bir konudur. Vergilendirme ulusal egemenliğin temel taşlarından birini teşkil ederken, diğer yandan ülkenin ekonomi politikalarının bir parçasıdır. Devlet sağladığı vergi geliriyle kamu harcamaları ve politikalarını finanse eder. Avrupa Birliği'nde vergilendirme esas olarak üye devletlerin yetkisindedir. Üye devletler, anayasal ve idari yapılarına bağlı olarak bu yetkinin bir bölümünü merkezden yerel veya bölgesel yönetime devredebilirler. Avrupa Birliği vergiler ve sosyal güvenlik katkılarına ilişkin olarak sadece tali bir rol oynar. Birliğin amacı zorunlu vergilerde ulusal sistemleri standart hale getirmek değil, sadece birbiriyle ve Avrupa Topluluğu'nu kuran Antlaşma ile uyumlu olmalarını sağlamaktır. Avrupa Birliği'nde vergi politikası Avrupa Birliği bütünleşmesine göre şekil alan ikincil bir politikadır.

Antlaşma'nın vergi ile ilgili hükümlerini kapsayan 90-94. maddeleri "Topluluğun Temel İlkeleri" arasında değil, "Topluluğun Politikası" başlıklı üçüncü bölümünde, rekabet kurallarından sonra ve mevzuatın yaklaştırılmasına ilişkin hükümlerden önce yer almıştır. Üye devletlerin uyguladıkları ekonomik ve sosyal politikalar kendi ulusal yetki alanları içinde kaldığından kamu maliyesi araçlarının ve dolayısıyla vergilendirmenin Avrupa Birliği düzeyinde ekonomik ve sosyal politika amaçları ile kullanılması söz konusu değildir. Birliğin vergi yaratma ve salma yetkisi yoktur.

V. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI ÇALIŞMALARININ GETİRDİĞİ ZORLUKLAR

Kurumlar vergisi başta olmak üzere Avrupa Birliği'nde farklı vergi oranlarının ve sistemlerinin varlığı özellikle şirketlerin işleyişi üzerinde olumsuz etki yaratmakta ve varolan kaynakların yeterli biçimde kullanılmasını engellemektedir. Birlik içinde yer alan sistemler uyum sağlamaya çalışan şirketler ve bu sistemlerin yarattığı kargaşada vergi kaçakçılığı

izafi rekabet gücünü etkilemediği ortamlarda geçerli olan Sermaye İthalinin Vergi Etkeninden Bağımsızlığı İlkesi, vergilemeden doğan haksız rekabet koşullarının önlenmesini güven altına alır.

tehlikesini önlemeyi amaç edinen vergi kurumları çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Bu zorlukları sırayla idari, yapısal, mali ve ekonomik zorluklar olarak adlandırabiliriz.¹⁰

1. İdari Zorluklar

Vergi sistemlerinin her üye ülkede farklı oluşu hem şirketler, hem de vergi kurumları için, pek çok idari zorluk ve kaynak israfı yaratmakta ve varolan bürokrasiyi daha da karmaşıklaştırmaktadır.¹¹ Büyük uluslararası şirketler, ülkedeki farklı vergi sistemlerinin karmaşıklığıyla baş edebilmek ve vergi yükümlülüklerini azaltabilmek için, birer vergi işleri birimine sahiptirler. Daha küçük şirketler, vergi konusunda uzmanlaşmış danışmanlık şirketleriyle çalışmaktadırlar. Diğer bir taraftan da, hükümetlerin vergi memuru ordusu vergi toplamaya ve her türlü usulsüzlüğü önlemeye çalışmaktadırlar.

2. Yapısal Zorluklar

Farklı vergi rejimleri uluslararası şirketlerin yapılanmasını da etkilemektedir. Son yıllarda çok sayıda Avrupa Birliği Ülkesi'nin, değişik alanlarda yatırım yapan şirketleri kendi ülke sınırları içine çekebilmek için, teşvik kanunları çıkardıkları görülmüştür. Bunun sonucu olarak da, pek çok uluslararası şirket, bu avantajlardan yararlanmak ve daha az vergi ödemek amacıyla yönetim, finans ve üretim birimlerini farklı ülkelere yerleştirme durumunda kalmışlardır.¹² Hatta bu ülkelerdeki vergi rejimine uyum sağlamak için yapısal değişikliğe uğramışlardır.

3. Mali Zorluklar

Birçok ülkenin vergi sistemi, borç yoluyla finansmana, sermaye artırımına giderek veya karın şirket içinde tutulması yoluyla gerçekleştirilecek finansmandan daha avantajlı olanaklar sağlar. Şirketler borçlarının nominal faiz ödemelerini vergiden düşebilirlerken, hissedarlara ödenen kar payı için aynı avantaj söz konusu değildir. Bu nedenle, iç yatırımlar için bile borçlanma yoluyla yapılacak finansman daha özendirici olmaktadır. Özellikle uluslararası yatırımlar göz önüne alındığında vergi oranlarının her ülkede farklı oluşu ve bu farklılığın özendirici avantajlar yaratması, şirketleri borç-

¹⁰ İktisadi Kalkınma Vakfı, *Avrupa Birliği Ülkeleri'nde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları*, İstanbul, Kasım1994, s. 68.

¹¹ *İBİD.*, s. 69.

¹² *İBİD.*, s. 69.

lanma yoluyla finansmana teşvik etmektedir.¹³ Uzmanlara göre bu eğilim, özellikle ekonomik kriz anlarında şirketler için çok tehlikeli olabilir. Şirketler kredi faizlerini ödeyemedikleri için bataabilirler. Oysa sermaye artırımına giderek yatırım yapan şirketler, kar payı dağıtımını durdurarak, ekonomik kriz anında dahi ayakta kalabilirler.

4. Ekonomik Zorluklar

Vergilendirmenin göz önüne alınmadığı koşullarda, şirketler kar oranının en yüksek olduğu yere yatırım yapacaklardır. Ancak, uygulanacak vergi oranı dikkate alındığında, şirketler kendilerine en yüksek vergi sonrası karı sağlayan ülkeye yatırımlarını kaydıracaklardır ve vergi öncesi ve sonrası en yüksek karın sağlandığı ülkeler birbirinden farklı olabileceklerdir.¹⁴ Şirketler yatırım yapmak için kendi ekonomik çıkarlarına en uygun ülkeyi seçecekler, fakat bu ülke büyük olasılıkla Avrupa Birliği'nin ekonomik çıkarlarına en uygun ülke olmayacaktır. Bu duruma Sermaye İhracının Vergi Etkeninden Bağımsızlığı İlkesi denilmektedir.¹⁵ Oysa vergi oranlarının uyumlaştırılması, şirketlerin kendi ekonomik çıkarlarına uygun ülkeyi seçerken, bu karın Avrupa Birliği'nin ekonomik çıkarlarına da uygun olmasını sağlayacaktır.

Bir ülkeye yapılacak yatırımın rantabilitesinin, yerli ve yabancı finans kaynakları için aynı oranda olması durumuna Sermaye İthalinin Vergi Etkeninden "*Bağımsızlığı İlkesi*" denilir. Bu ilkeyle vergilendirmeden doğan haksız rekabet koşullarının önlenmesini güven altına alır.

Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan vergi rejimlerinin birbirine uyumlaştırılmasının getireceği en büyük kazanç Sermaye İthalinin ve İhracının Vergi Etkeninden Bağımsızlığı İlkeleri'nin başarılması olacaktır. Ayrıca idari, yapısal, mali zorluklar ortadan kalkacak, işlemler basitleşecek, bunun sonucu olarak da, hem devletlerin hem de şirketlerin idari masrafları azalacaktır.

¹³ İktisadi Kalkınma Vakfı, *Avrupa Birliği Ülkeleri'nde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları*, İstanbul, Kasım 1994, s. 70.

¹⁴ *İBİD.*, s. 71.

¹⁵ Sermaye İhracının Vergi Etkeninden Bağımsızlığı İlkesi: Uluslararası yatırımların en düşük işletme, üretim, dağıtım masraflarıyla, en yüksek randımanla üretim yapılan yere yapılmasıdır.

VI. AVRUPA TOPLULUĞU HUKUKUNDA DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI

1. Dolaylı Vergilerin Uyumu

a. Katma Değer Vergisi Uyumlaştırılması

Muamele vergilerinin genel amacı, bir ülke içindeki toplam tüketimin, dolaylı olarak vergilendirilmesidir.

1960'lı yıllarda Avrupa Birliği ülkeleri, Fransa hariç, dolaylı vergilendirmede kademeli muamele vergisi¹⁶ uygulamaktaydılar. Katma Değer Vergisi, Avrupa Birliği mevzuatına üye devletler tarafından girmiştir.

KDV gelirlerinin bir bölümünün topluluk kaynaklarının bir parçası olarak topluluk bütçesinin finansmanına ayrılması kararı KDV'nin uyumlaştırılmasına yol açmıştır. 6.¹⁷ Direktif Katma Değer Vergisi'yle ilgili olarak topluluk genelinde ortak tanımlanmaların belirlenmesinin yanı sıra vergilendirmede sınırların kaldırılması hedefine yönelik bir dizi tedbirin alınmasına da öncülük etmiştir. 6. Direktif ve daha sonra bu direktife yapılan değişiklikler sonucunda üye ülkelerarası ticaret, ithalat veya ihracat olarak değerlendirilmekten kurtulmuş, üye ülkelerarası sınırlardaki gümrük formaliteleri ortadan kaldırmıştır. Bu sistem sınır ötesi alış-verişin ulusal alış-veriş kadar basit işlemlerle gerçekleşmesini sağlamıştır.

1987 yılında Komisyon KDV gelirlerinin bir ülkeden önemli ölçüde diğerine aktarmasını önleyecek bir sistem olarak, kaynak temelli¹⁸ vergilendirme sistemine geçilmesi için öneride bulunmuş ancak üzerinde uzlaşılabilmesi nedeniyle kabul edilmemiştir. 1993 yılında Tek Pazar kurulduğunda ve vergisel sınırlar kaldırıldığında dolaylı vergilerde de bir geçiş rejimi getirilmiştir. Kaynak temelli ve varış yeri temelli¹⁹ vergilendirme sisteminin karışımından meydana gelen ve sınır kontrollerini kaldıran bu sistem halen uygulanmaktadır.

Avrupa Birliği ülkesinde uygulanan KDV oranları birbirinden az çok farklılık göstermektedir. Üye ülkeler kendi standart oranlarını tespit etmekte serbest olmakla birlikte minimum eşik olan, %15'in altına inemezler.²⁰ Hali hazırda, üye devletlerin uyguladıkları standart oranlar %15 ile %25 arasında değişmektedir. Standart oran üst eşiği oluşturur. Standart oranın üzerinde bir KDV oranı belirleyemez.

¹⁶ Gerçekleşen her işlemde girdilere ödenen vergi düşülmeden alınan vergi.

¹⁷ 6. Konsey Direktifi 77/338/EEC, OJL 145, 13.06.1977.

¹⁸ Mal ve hizmetlerin üretildiği ülke tarafından vergilendirilmesi.

¹⁹ Mal ve hizmetlerin tüketildiği üye devlet tarafından vergilendirilmesi.

²⁰ Balcı, Beyazıt, "AT KDV Uygulamalarında Vergiyi Doğuran Olay", *Vergi Dünyası Dergisi*, No: 181, Eylül 1996, s. 12-15.

b. Gümrük Vergilerinin Uyumlaştırılması

Katma değer vergilerinden farklı olarak Avrupa Birliği'nde bu konuda tam bir bütünlüğe gidilmesi sağlanmıştır. Bu konuyu ilgilendiren hükümler, üye ülkelerde doğrudan yürürlüğe giren ve ulusal yasalara üstün olan, Topluluk Tüzükleri (EC Regulation) tarafından belirlenmektedir. Böylece gümrük vergileri tüm Avrupa Birliği ülkelerinde aynı ilkeler doğrultusunda uygulanmaktadır. Gümrük vergisinin yanı sıra, üçüncü ülkelerden gelen ithal ürünlere uygulanan tarım tarhu ve anti-damping resmi içinde, aynı Avrupa Birliği uyumu sağlanmıştır.

c. Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması

Günümüzde Avrupa Birliği içinde özel tüketim vergileri, genel olarak bira ve şarap gibi alkollü içeceklere ve bazı petrol ve tütün ürünlerine uygulanmaktadır. Avrupa Birliği'nin iç sınırlarında formaliteye neden olmamak şartıyla diğer ürünlere de uygulanabilir.²¹

d. Sermaye Artırımı Vergisi

Avrupa Konseyi, 1969 yılından itibaren Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan sermaye artırımı vergisinin, üye ülkeler arasında ayrımcılığa ve çifte vergilendirmeye neden olduğunu, dolayısıyla ortak pazarın tesisi ve işleyişini engellediğini savunmaktadır.²²

Bu nedenle Konsey, 17 Temmuz 1969 tarihinde bir yönerge hazırlamıştır.²³ Bu yönergeye istinaden sermaye artırımı vergisinin bir parçası olan ve hisse senetlerine uygulanan pul vergisi Avrupa Birliği içinde iptal edilmiştir. Sermaye artırımı vergisi için ise, uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır, çünkü üye ülkelerin tümü henüz bu vergiden vazgeçmeye hazırlıklı değildir.

Komisyon, 23 Mart 1990 tarihinde üye ülkelere, yatırım şirketlerini sermaye artırımı vergisinden muaf tutma yetkisinin verilmesini önermiştir. Henüz yönerge niteliğinde uygulamaya sokulmayan bu önerinin amacı, sosyal ve ekonomik nedenlerle yatırım şirketlerinin kurulmasını teşvik etmektir.

²¹ Dr. Hakan Üzeltürk, *Avrupa Birliği-Vergi Hukuku Açısından Uyum Problemi*, İstanbul, 2002, s. 263.

²² İktisadi Kalkınma Vakfı, *Avrupa Birliği Ülkeleri'nde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları*, İstanbul, Kasım 1994, s. 62.

²³ *Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi* No: L 249, 3 Ekim 1969.

e. Sigorta Primi Vergisi

22 Haziran 1988 tarihinde Bakanlar Konseyi, doğrudan sigortalar (hayat sigortası hariç) üzerine İkinci Eşgüdüm Yönergesi'ni hazırlamıştır.²⁴ Bu yönergenin temel amacı, üye devletlerde faaliyet gösteren sigorta şirketlerini denetleyici kuralların eş güdümünü sağlamaktır. 1988 yönergesi ayrıca, üye ülkelerde ödenen sigorta primleri vergilerinin uyumlaştırılmasını öngörmektedir.

f. Hisse Senedi İşlemleri Vergisi

Komisyon, 14 Nisan 1987 tarihinde Konseye hisse senedi işlemlerinin dolaylı vergilendirilmesi ile ilgili bir öneri sunmuştur.²⁵ 1976 tarihli ilgili öneriye (*Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi* No: C 133, 14 Haziran 1976) değişiklik getiren bu öneri hisse senetleri işlemleri üzerinden alınan vergilerin kaldırılması amacını gütmektedir.

g. Motorlu Taşıtlar ve Yol Vergisi

Motorlu Taşıtlar ve Yol Vergisi konusunda Komisyon'un yaptığı öneriler, sadece ticari satışlara uygulan vergileri ele almaktadır. Üye ülkelerde uygulanan taşıtlar vergisi oranları birbirinden oldukça farklıdır. Komisyon'un Aralık 1986 tarihli raporuna göre bu fark, kara taşımacılığı işletme masraflarıyla bağlantılı olarak, %5'e varmaktadır. Bu raporda Komisyon, vergi oranları arasındaki farkın kara taşımacılığını haksız rekabetle tehdit edeceği sonucunu çıkarmaktadır. 1965 yılında kara, deniz ve demir yolu taşımacılığının rekabet koşullarını etkileyen bazı kuralların uyumlaştırılması amacıyla Bakanlar Konseyi tarafından bir kararname²⁶ yürürlüğe sokulmuştur. Bu kararnameye göre vatandaşlık veya toprak ilkesine dayanan sistemlerin neden olduğu taşıtların çifte vergilendirilmesi sorununa son verilebilmesi için sistemler uyumlaştırılmalıdır.

2. Doğrudan Vergilerin Uyumu

Vergi mükellefi tarafından ödenen ve onun vasıtasıyla ortaya çıkan doğrudan vergiler, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Servet Vergisi ve çeşitli yerel vergilerden oluşur. Birlik içinde doğrudan vergilendirmenin uyumlaştırılmasında fazla ilerleme kaydedilmemiş, doğrudan vergilendir-

²⁴ *Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi*.

²⁵ *Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi* No: C 115, 30 Nisan 1987.

²⁶ *Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi* No: 88, 24 Mayıs 1965.

menin sadece çifte vergilendirme ve sınır ötesi ekonomik faaliyetler gibi bazı yönlerinde uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır. Vergilendirmede üye devletlerin, özellikle doğrudan vergilendirme politikalarını egemenlik yetkisi ve ekonomi politikalarının bir parçası olarak görmeleri sebebiyle uyumlaştırma alanında fazla ilerleme sağlanamamıştır.

VII. TÜRKİYE'NİN VERGİ UYUMU KONUSUNDA YAPTIKLARI ÇALIŞMALAR VE YAPMASI GEREKENLER

Avrupa Birliği, Türkiye konusunda da çeşitli raporlar hazırlamış ve farklı konularda neler yapılması gerektiği belirtilmiştir. Amaç sadece daha az vergi alınması, daha basit kuralların uygulanması yanında, verginin aynı zamanda verimli olarak alınması ve vergilerle ilgili konulardaki problemlerinde çözümlenmesidir. Avrupa Birliği'nin Türkiye'deki vergi sistemi ile ilgili üç yerde düzenleme görüyoruz.

a. Avrupa Birliği Komisyonu'nun Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılması yönündeki ilerlemeler konusunda hazırladığı 2000 ve 2001 yılı raporlarında yer alan vergiler ile ilgili hükümler

b. Helsinki Bildirisi

c. Ulusal Program

1. Türkiye'nin Vergi Uyumu Konusunda Yaptıkları

Türkiye Ankara Antlaşması, Katma Protokol ve 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi kararı çerçevesinde vergi mevzuatında çeşitli düzenlemeler yapmış, her iki sistemin birbirine biraz daha yaklaşması sağlamaya gayret etmiştir. Öncelikle bazı aykırı yükümlülükler ortadan kaldırılmıştır.

Eğlence Vergisi 09.12.1997 tarihinde ve 97/10349 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile %10 olmuştur.

İthal Talep Harcı 4369 sayılı Kanun ile 1999 yılından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Taşıt Alım ve Ek Taşıt Alım Vergileri'ndeki yerli ve yabancı araçlardaki farklı uygulama 11 Seri Numaralı Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Kurumlar Vergisi'ndeki ihracat istisnası uygulaması 3824 sy. Kanun ile 01.01.1993 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

01.01.1998 tarihinden itibaren sıfır oranlı Katma Değer Vergisi kaldırılmıştır.

Özel Tüketim Vergisi'nin yürürlüğe girmesiyle on altı çeşit vergi ve yükümlülük yürürlükten kaldırılmıştır.

AB Komisyonu'nun 2002 yılı İlerleme Raporu'nda doğrudan vergilendirme, idari kapasite ve karşılıklı yardım alanlarında ilerleme kaydedilmediği belirtilmiştir. Diğer yandan, 1998 yılından bu yana, KDV ve Tüketim Vergileri alanlarında, özellikle şirket birleşmeleri, ayrılmaları ve hisse değişimleri alanında ortaya çıkan maddi kazançlar konusunda önemli gelişmeler kaydedildiği belirtilmiştir. Dolaylı ve dolaysız vergilendirmede müktesebata uyum sınırlıdır.

2. Türkiye'nin Vergi Uyumunu Konusunda Yapılması Gerekenler

Avrupa Topluluğu vergi sistemi ile Türk vergi sistemi arasında mevcut farklılıkların giderilmesi çalışmaları hem uyum sürecini kısaltacak hem de Türk vergi sistemi içerisindeki olumsuz bazı unsurların ayıklanması sebebiyle sisteme işlerlik kazandıracaktır.

Yapılan bir araştırmada Gümrük Birliği çerçevesinde taranması gereken mevzuat adedi 3.277 olarak belirlenmiş, bunların 1.072'si incelenmiş, 206 adet mevzuat Avrupa Birliği mevzuatı ile uyumlu bulunmuştur. Vergilerle ilgili olarak 140 mevzuatın 130'u incelenmiş, sadece 9 tanesi Avrupa Birliği mevzuatı ile uyumlu bulunmuştur. Görüldüğü gibi uyum oranı hem genel olarak hem de vergiler açısından oldukça düşük olup %6 civarındadır.

Bu çerçevede, üzerinde çalışılması gereken bazı konular şu şekilde ortaya konulabilir:

1. Vergiler ekonomik sistemin temel taşıdır. Bu taşın yerine oturması buna bağlı ekonomik birimlerin faaliyetlerinin de daha verimli olması sonucunu doğurur. Bu nedenle yapılacak düzenlemeler iyi planlanmalı, uzun vadeli sonuçlar göz önünde bulundurulmalıdır.

2. Vergi idaresine güven duyulması sağlanmalı, bu amaçla hem vergi gelirlerinin ne şekilde kullanıldığı halka izah edilmeli hem de etkili bir denetim sağlanmalıdır. Bunun için bankalar, çeşitli finans kurumları ve idare arasında sağlıklı bilgi akışı temin edilmelidir. Böyle bir bilgi akışı ile yargı organlarının da yükü azalacak ayrıca fonksiyonları etkili hale gelecektir.

3. Ekonomik faaliyetlerin çeşitlilik kazanması ve globalleşmesi sonucu buna uygun düzenlemelerin ciddi çalışmalarla hayata geçirilmesi zorunludur.

a. Vergilendirme alanında Türkiye'ye söylenenler mevcut problemlerin çok az bir kısmını gösteren iyimser bir değerlendirmedir. Gerçekte

ise çok daha fazla değişiklik ve düzenlemelere ihtiyaç vardır. Bu nedenle yapılan ve yapılması gereken değişiklikleri ayrı başlıklar halinde ve üye devletlerin çalışmaları da göz önünde bulundurularak değerlendirmek yerinde olacaktır. Bu değerlendirmede temel olarak dolaylı ve dolaysız vergiler ayrımı yapılacak ve gelir, kurumlar, katma değer ve özel tüketim vergileri ele alınacaktır.

VIII. GENEL DEęERLENDİRME VE SONUÇ

Avrupa Birliği temellerini, siyasi, ekonomik ve hukuksal olmak üzere üç ana bütünleşme yapısı üzerine kurmuştur. Ekonomik ve Hukuksal Bütünleşme Topluluğu kuran antlaşma olan Roma Antlaşması'ndan (1957) bu yana önemli bir yol kat etmiştir. Ancak aynı mesafeyi Avrupa Birliği, siyasi bütünleşmede sağlayamamıştır. Bunun temel nedeni Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin hala ulusal devlet yapılarını koruma isteği ve egemenliklerinin devrini Birlięe devretmekten kaçınmalarıdır.

Bağımsız devletlerin egemenlik yetkilerini kullandıkları en önemli alanlardan biri de o devletin vergilendirme yetkisidir. Üye devletlerin bu yetkilerini devretmeme istekleri sonucunda da Avrupa Birliği'nde de vergilendirmenin uyumu konusunda istenilen aşamaya gelinememiştir.

Tüm dünyada ve Avrupa Birliği'nde olduğu gibi ülkemizde de devletin kamu hizmetlerini yerine getirmesi için vazgeçilmez araç olan vergilendirme, aynı zamanda tasarrufu, ekonomik büyümeyi teşvik, gelir dağılımını düzeltme gibi diğer sosyal ve ekonomik amaçların da aracı olarak kullanılmaktadır. Vergilendirme toplumun tüm kesimini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemekte ve ilgilendirmektedir. Öte yandan dört temel özgürlüğü (malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı) ve Tek Pazar'ı oluşturma çabasındaki Avrupa Birliği'nin vergi bütünlüğü konusunda yeni ve istikrarlı adımlar atması gerekmekte, Türkiye'nin ise bu istikrarlı adımların yakın takipçisi olması gerekmektedir.

EKLER

Roma ve Maastricht Anlaşmalarında Vergi ile İlgili Hükümler

Madde 95

Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin benzer ürünlerine, kendi ürünlerine uyguladığı dolaylı ve dolaysız verginin dışında, fazladan vergi uygulayamaz.

Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerini, yerli ürünleri koruma amaçlı iç vergiye tabi tutamaz.

Üye devletler en geç ikinci dönemin başında, bu antlaşmanın yürürlüğe girmesi sırasında yukarıdaki kurallarla bağdaşmayan kanun ve kararnamelerini değiştirmeli veya düzeltmelidirler.

Madde 96

Üye ülkelerden birine ihraç edilen ürünlerden alınan iç vergi iadesi, bu ürünlere dolaylı veya dolaysız biçimde uygulanmış olan vergi miktarını aşmamalıdır.

Madde 97

Muamele vergisi uygulayan üye ülkeler, ithal edilen mallara uyguladıkları vergi veya ihraç edilen mallara sağladıkları vergi iadesi göz önüne alındığında, 95 ve 96. maddelerin hükümlerine ters düşmeden, bazı mallar veya mal grupları için ortalama bir vergi oranı oluşturabilirler.

Eğer bir üye devlet tarafından oluşturulan ortalama vergi oranları bu maddelerin (95 ve 96.) hükümlerine ters düşerse, Komisyon söz konusu devlete gerekli yönerge veya kararı bildirecektir.

Madde 98

Muamele vergisi dışında uygulanan vergilere ilişkin Komisyon'un önerisiyle öngörülen tedbirler, Konsey tarafından sınırlı bir süre için vasıflı çoğunlukla onaylanmadıkça, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), diğer dolaysız vergiler, muafiyet ve ihracatta sağlanan vergi iadesi muamelesi yapılamaz ve diğer üye ülkelerden ithal edilen mallara vergi uygulanamaz.

Madde 99

Roma Antlaşması

Konsey, Komisyon'un önerisini Avrupa Parlamentosu'na danıştıktan sonra oy birliği esası ile değerlendirerek, 8/a maddesinde öngörülen süre içinde iç pazarın tesisi ve işleyişi için gerekli kabul edilen, Muamele Vergisi, ÖTV ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılması için, bazı ortak kuralları oluşturabilir.

Maastricht Antlaşması

Konsey, Komisyon'un önerisini Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komite'ye danıştıktan sonra, oy birliği esası ile değerlendirilerek, 7/a maddesinde öngörülen süre içinde iç pazarın tesisi ve işleyişi için gerekli kabul edilen muamele vergisi, ÖTV ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılması için, bazı ortak kurallar oluşturabilir.

Madde 100

Roma Antlaşması

Konsey, Komisyon'un önerisini oy birliği esası ile değerlendirerek, ortak pazarın tesisi ve işleyişine doğrudan etki eden üye devletlerin hukuki, düzenleyici ve idari hükümlerinin birbirine yakınlaştırılabilmesi için yönergeler oluşturulabilir.

Bu yönergelerin uygulanabilmesi, bir veya birkaç üye ülkede var olan hukuki hükümlerin değişikliğini gerektiriyorsa Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komite'ye danışılacaktır.

Maastricht Antlaşması

Konsey, Komisyon'un önerisini Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komite'ye danıştıktan sonra, oy birliği esası ile değerlendirerek, ortak pazarın tesisi ve işleyişine doğrudan etki eden üye devletlerin hukuki, düzenleyici ve idari hükümlerinin birbirine yakınlaştırılabilmesi için yönergeler oluşturulabilir.

Madde 145

Bu Antlaşma'nın tayin ettiği hedeflerin gerçekleştirilmesini güven altına alabilmek için, antlaşmanın koşullarına uygun olarak, Konsey:

Üye ülkelerin genel iktisat politikalarının eşgüdümünü sağlamalıdır.

Karar alma yetkisine sahip olmalıdır.

Aldığı kararlar çerçevesinde, Komisyon'a, oluşturduğu kuralları uygulama yetkisi vermelidir. Konsey, bu yetkinin uygulanmasına ilişkin bazı özel şartlar oluşturabilir.

Ayrıca bazı özel durumlarda Konsey, uygulama yetkisini kendisine tahsis edebilir. Yukarıda bahsedilen özel şartlar Konsey'in, Komisyon'un

önerisiyle ve Avrupa Parlamentosu'na danışarak, oy birliği esası ile değerlendirilerek önceden oluşturduğu ilke ve kurallara uygun olmalıdır.

Madde 220

Üye devletler, kendi vatandaşlarının çıkarlarını güven altına almak amacıyla, gerektiği ölçüde birbirleriyle görüşmelerde bulunmalıdırlar bu yönde hedeflenen hususlar şunlardır:

Kişilerin ve haklarının her ülkenin kendi vatandaşlarına sağladığı biçimde korunması ve bu haklardan eşit olarak yararlanılması,

Topluluk içinde çifte vergilemenin kaldırılması,

48. maddenin 2. paragrafı uyarınca, şirketlerin karşılıklı tanınması, bir ülkeden diğer ülkeye şirket yönetim merkezinin transferi sırasında tüzel kişiliğin korunması ve farklı ülke kanunlarının tabi şirketlerin birleşebilme imkanının sağlanması,

Mahkeme ve Tahkim Mahkemesi kararlarının karşılıklı tanınma ve icrası için gerekli işlemleri düzenleyen formalitelerin kolaylaştırılması.

KAYNAKÇA

6. Konsey Direktifi 77/ 338 / EEC, OJL 145, 13.06.1977.

Avrupa Birliği – Türkiye Vergi Hukuku Açısından Uyum Problemi, Dr. Hakan TÜZELTÜRK.

Avrupa Birliği Üzerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları, İktisadi Kalkınma Vakfı.

Avrupa Birliği El Kitabı. Dr. İrfan Kaya ÜLGER.

Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler, Doç. Dr. Billur Yaltı SOYDAN.

Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, Yrd. Uzman Sema Gencay ÇAPANOĞLU, İktisadi Kalkınma Vakfı.

Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi No: L 249, 3 Ekim 1969.

Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Kurumlar Vergisi, Yrd. Doç. Dr. Yaşar METHİBAY.

Avrupa Topluluğu Hukuku, Prof. Dr. Haluk GÜNUĞUR.

BALCI Beyazıt, "AT KDV Uygulamalarında Vergiyi Doğuran Olay", *Vergi Dünyası Dergisi*, No : 181, Eylül 1996, s. 12-15.

Doç. Dr. Nurettin BİLİCİ, *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi, Mali konular, Vergilendirme)*, Seçkin Yayıncılık. Ocak 2004.

TEKİNALP - ATAMER - ODER - OKUTAN, *Avrupa Birliği Hukuku*, İstanbul, 1997.

TURHAN, Salih, "Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Muamele Vergilerinin Ahenkleştirilmesi", (Yayınlanmamış Doçentlik Tezi), İstanbul, 1969.

SHAW, Jo, *Law of the European Union*, 2. ed., London 1996, s.17; KARAKAŞ, Işıl, *Avrupa Topluluğu Hukuk Düzeni ve Ulus Devlet Egemenliği*, İstanbul, 1993.

İNTERNET SİTELERİ

Activities of the European Union-Summaries of legislation/taxation:

<http://www.europa.eu.int/scadf/>

Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği: <http://www.deltur.cec.eu.int/>

Avrupa Birliği Konseyi: <http://ue.eu.int/>

Avrupa Parlamentosu: <http://www.europarl.eu.int>

Avrupa Toplulukları Adalet Divanı: <http://curia.eu.int/>

Ombudsman: <http://www.euro-ombudsman.eu.int>

Avrupa Birliği Türkiye Temsilciliği: <http://www.deltur.cec.eu.int>

Maliye Bakanlığı: <http://www.maliye.gov.tr>