

AVRUPA BİRLİĞİ MÜKTESEBATI BAĞLAMINDA KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE YAKINLAŞTIRMA VE UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Yalçın ALGANER*
Güneş YILMAZ**

Özet:

Ortak pazarın oluşumunda ve işleyişinde mal ve hizmet bedelleri ile doğrudan ilişkili olan dolaylı vergiler açısından uyumlaştırma ve/veya yakınlaştırma çalışmalarına öncelik verilmiş ve bu konuda, Birlik içerisinde önemli adımlar atılmıştır. Ülkelerin ulusal egemenliklerinin en önemli unsurlarından telakki edilen vergilendirme yetkisi konusunda, uyumlaştırmalara yönelik çalışmalarda fikir birliği sağlamak ve ilerlemeler kaydetmek oldukça güç olmuştur. Ancak Birlik içerisinde vergileme alanındaki farklılıklardan doğan, rekabeti bozucu etkilerin ortadan kaldırılması amacı ile, uyumlaştırma ve/veya yakınlaştırmanın önemi günden güne daha çok hissedilmiş ve artmıştır. Çalışmamızda, Avrupa Birliği (AB) mevzuatı bağlamında, dolaylı vergiler kapsamında, Katma Değer Vergisi (KDV)'nde uyumlaştırma ve yakınlaştırma çalışmaları, Birlik fikrinin doğduğu tarihten günümüze, kronolojik olarak incelenmiş, geçirdiği aşamalar ve gelinen noktalar açıklanmış ve değerlendirilmiştir.

Sonuç olarak, genelde dolaylı vergilerde, özellikle de KDV'de, dolaysız vergilere nazaran daha başarılı ve daha yaygın bir uyumlaştırma ve/veya yakınlaştırma elde edilmiş olduğu vurgulanmaya ve yorumlanmaya çalışılmıştır.

İşbu süreç, 1957 yılından itibaren oluşturulmuş olup, günümüzde de halen sorunları çözümlenmeye yönelik ve sürdürülebilir olarak işlemeye devam etmektedir.

Anahtar Kelimeler: *Avrupa Birliği'nde Vergilendirme, Uyumlaştırma, Yakınlaştırma, Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi.*

* **Dr., Marmara Üniversitesi,** İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bütçe ve Mali Planlama Ana Bilim Dalı Başkanı, yalganer@marmara.edu.tr

** **Dr., Trakya Üniversitesi,** Keşan Yusuf Çapraz Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu, Gümrük İşletme Bölümü, gunesyilmaz2004@yahoo.com

HARMONISATION AND APPROXIMATION WORKINGS ON THE EUROPEAN UNION ACQUIS COMMUNAUTAIRE IN THE CONTEXT OF VALUE ADDED TAX

Abstract:

On the creation and on the evolution of the common market, the indirect taxation is directly in correlation correlate with the goods and services. Because of that, at the first step, mostly the harmonisation and/or the approximation of the indirect taxation was taken into the consideration and a serous progress of developments was realized within the Union.

We would like to point out that, to establish the consensus concerning the tax authorization which is one of the most important components of the national sovereignty and to make a considerable progress have been very difficult.

The importance of the harmonization and/or approximation to eliminate the destructive effects on the competition occurring from the diversity of the taxation rules, was gradually increased and perceived in the Union.

In our article, we examined chronologically from the appearance up to date of the EU and the development process of the VAT in the context of indirect taxation on the EU as well as trying to express and to evaluate the stages of the relevant matter and the period.

Consequently, on the indirect taxation generally and on VAT exclusively, we emphasized on the relative success and common positive application of the harmonization and/or the approximation issues.

Mentioned process has been cultivating from 1957 on and still currently all the questions and issues are trying to be solved in a sustainable way.

Key Words: *Taxation on European Union, Harmonisation, Approximation, Value Added Taxes on European Union.*

1. Giriş

Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerde Ortak Pazar oluşturmak, işlerliğini sağlamak ve üye ülkeler arasında rekabet bozucu faktörleri ortadan kaldırmak amacıyla, üye ülke vergi sistemleri arasındaki mevzuattan ve uygulamadan doğan farklılıkların giderilmesi veya en aza indirilmesi gerektiği fikri, Birliğin henüz daha ilk kurulduğu yıllarda öne sürülmüştür. Bu bağlamda uyumlaştırma ve yakınlaştırma çalışmaları yapılmaya başlanmış, Antlaşma hükümleri düzenlenmiş, söz konusu hükümler günümüze kadar gerek yeni Antlaşmalar ile, gerekse Direktif, Karar ve Komisyon Raporları ile sürdürülmeye devam etmiştir. Bu süreçte, ülkelerin ulusal egemenliklerinin en önemli unsurlarından olan, vergi koyma yetkisine sınırlamayı düzenlemeler getirilmesi ve dolayısıyla da her tür müdahaleye açık bir alan oluşturulması nedenleriyle, beklenen ve amaçlanan ilerlemelerin sağlanması oldukça güç olmuştur. Sonuçta da, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusundaki çalışmalar ve düzenlemeler, dolaysız vergilerin yakınlaştırılması konusunda

yapılanlara göre çok daha hızlı ve kapsamlı ilerlemiştir. Hiç şüphe yoktur ki, dolaylı vergilerin ortak pazarın oluşumunda ve işleyişinde mal ve hizmet bedelleri ile doğrudan ilişkili olması, bu konuda çok önemli ve itici bir rol üstlenmiştir.

Birlik mevzuatında, vergi uyumlaştırma ve yakınlaştırmaları bağlamında gerekli çalışmalar ve düzenlemeler halen de sürdürülmektedir. Çalışmamızda AB’de Katma Değer Vergisi (KDV) sisteminde ilk dönemlerden, günümüze kadar yapılan uyumlaştırma çalışmaları, kronolojik olarak, geline noktalar da değerlendirilmek suretiyle ele alınmıştır. Bu sebeple ilk önce, AB Mevzuatında yer alan “vergi uyumlaştırması ve yakınlaştırmaları” kavramları ve bunlarla irtibatlı olan, “vergi koordinasyonu ve vergi rekabeti” kavramları arasındaki benzerlikler ve farklar açıklanmaya ve belgelerle ilişkilendirilmiştir. Daha sonra, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ve yakınlaştırılması konularının ve düzenlemelerinin, AB müktesebatında (*acquis communautaire*) hukuki temelleri, alt yapıları ve belgeleri tarihsel kronolojisi içinde verilmeye, değerlendirilmeye ve yorumlanmaya çalışılmıştır.

2. Kavramların Anlamları ve Tanımları

Ülkelerin ulusal egemenlik haklarının temel taşı mahiyetinde olan ve siyasi-ekonomik tercihlerin belirlenmesi ve yönlendirilmesinde önemli bir yere sahip olan vergilendirme alanında, sıkça karşılaşılan ve literatürde kargaşaya mahal veren kavramlar şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ Vergi koordinasyonu (tax coordination),
- ✓ Vergi rekabeti (tax competition),
- ✓ Vergi yakınlaştırmaları (tax approximation),
- ✓ Vergi uyumlaştırması (tax harmonisation).

Şimdi bu kavramları kısaca tanımlamaya ve incelemeye çalışalım:

a) Vergi Koordinasyonu (Tax Coordination):

Koordinasyon anlam olarak, “düzen sağlamak ve işbirliği halinde çalışma” ifadelerini ihtiva etmektedir. Kavram, bünyesinde “zorlama” unsurunu barındırmamaktadır. Kavramda zorlamadan ziyade, düzen sağlamak için hareket edilmesi durumu söz konusudur.

Vergi koordinasyonu ise, en geniş anlamı ve tanımıyla, üye ülkelerin, vergi uygulamaları sistemlerini etkileyecek ve düzen sağlayacak her türlü eylem, fiil ve önlemleri içermektedir. Bu bağlamda kavram, AB’ye üye ülkelerin, sınır aşırı işlemlerinde egemenlik haklarından vazgeçmeden, vergisel engelleri ortadan kaldırması durumu olarak da izah edilebilir.

b) Vergi Rekabeti (Tax Competition):

Rekabet kelimesi, “karşılıklı mücadele”yi ifade etmektedir. Vergi rekabeti ise, ülkelerin vergi politikalarını, kendi yararlarına mücadele aracı olarak kullanmaları olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle, ülkelerin düşük vergi oranları

ile, istisna, muafiyet ve indirimler gibi vergisel teşviklerle, yabancı sermaye, kurum, şirket ve/veya işletmeleri cezbetme sürecidir.

Vergi rekabeti bazı ülkelere zarar vererek, ülkeleri olumsuz etkileyebildiği gibi bazılarını bu şekilde etkilemeyebilmektedir. Vergi rekabetinin zararlı etkileri (harmful effects) daha çok, mevcut vergi sistemleri arasındaki kasıtlı olmayan uyumsuzluktan meydana gelmektedir. Söz konusu kasıtlı olmayan uyumsuzluk, bir ya da iki ülkenin de zararına olmak üzere, vergi mükellefleri tarafından kendi yararlarına olacak şekilde ortaya çıkabilmektedir. Bu uyumsuzlukların istenmeyen etkileri, tek veya iki taraflı alınan önlemlerle ilgili olabilmektedir¹. Bu alanda uygulanagelen tercihli (*preferential*) vergiler ve/veya ayırıcı (*discriminatory*) vergi uygulamaları bazen, zararlı ve adaletsiz de olabilmektedir.

c) Vergi Yakınlaştırması (Tax Approximation):

Vergi mevzuatının birbirine eşitlenmesinden ziyade, vergileme konusunda belirli alanlarda, mevzuatta belirlenmiş sınırlar dahilinde, ülkelerin hareket edebilmeleridir. Bu bağlamda, yakınlaştırma kavramında, uyumlaştırma kavramının ihtiva ettiği “birlik ve ahenk” karşılıkları yerine, “yakın ya da küçük ve önemsiz farklılıklarla birbirinden ayrılma” ifadeleri yer almaktadır. Vergi alanında uyumlaştırmaya ulaşmak, yakınlaştırmaya ulaşmaktan daha güçtür; ancak her ikisinde de belli bir amaca doğru hareket ve süreç mevcuttur. Bu sebeple, özellikle iç pazarların işleyişinde dolaylı etkiye sahip, kişi ve kurum gelirlerinden alınan dolaysız (doğrudan) vergilere ilişkin “yakınlaştırma – *approximation*” çalışmalarının ağırlık kazandığı görülmektedir.

d) Vergi Uyumlaştırması (Tax Harmonisation):

Uyum kelimesi anlam itibariyle, “birlik, ahenk, uygunluk, boyun eğme” ifadelerini bünyesinde barındırmaktadır. Dolayısıyla “uyumlaştırma” kavramı içerisinde, bir zorlama da mevcuttur. Oysaki, aynı şeyi koordinasyon için söylemek mümkün değildir. Yine uyumlaştırma, yakınlaştırmayı da bünyesinde barındırmakta, fakat daha ileri ve daha geniş bir hareketi ve süreci kapsamaktadır.

Vergi uyumlaştırması kısaca, ortak kurallar dizisine dayalı vergi sistemlerinin yakınlaştırılması suretiyle ortak bir noktada birleştirilmesi süreci olarak tanımlanabilmektedir. Uyumlaştırmaya yönelik yol haritası incelendiğinde, 3 temel aşamanın varlığından söz edildiğini görmekteyiz.

Bu bağlamda ilk aşama, uyumlaştırılacak vergilerin seçilmesidir.

İkinci önemli aşama, vergi matrahının tespitidir.

Son aşama ise, vergi oranlarının usulüne ve gereğine uygun olarak uyumlaştırılmasıdır.

Her ne kadar uyumlaştırmanın bu aşamalarını bir dizi bağlamında sıraladıysak da, uyumlaştırma sürecinin bütün bu aşamalarının mutlaka bu şekilde

¹ OECD, *Harmful Tax Competition- An Emerging Global Issue*, 1998, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf> , Paragraf 28, s.15

oluşması ve yaşanması şart değildir. Örneğin, bahse konu edilen “uyumlaştırma süreci”, vergi tarhının uyumlaştırılması aşamasında dahi tamamlanabilmektedir². Ancak, hangi aşamada uyumlaştırma sağlanırsa sağlansın, vergi uyumlaştırması ile genel olarak, ayrımcılığın, çifte vergilendirmenin ve transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanılmasının, farklı vergi sistemlerinin oluşturduğu uyum maliyetlerinin azaltılması ve uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesi amaçlanmaktadır.

Genel anlamıyla, farklı vergi sistemleri uygulayan ülkelerin, vergi sistemlerinin uyumlu hale getirilmesi olarak tanımlanabilen “uyumlaştırma”nın, AB’deki karşılığını, rekabeti önleyici vergi eşitsizliklerinin kaldırılması için, ülkelerin vergi mevzuatının uyumlu hale getirilmesi oluşturmaktadır.

AB’de uyumlaştırma, AB’nin uluslarüstü (supranational) organları tarafından ileri sürülen ve tüm üye ülkelerde ortak bir standardın, her üye ülkenin mevzuatına adapte edilmesini ifade etmekte ve amaçlamaktadır. Vergi uyumlaştırması konusunda farklı yaklaşımlar mevcuttur. Bunlardan birisi, “eşitleme yaklaşımı (equalisation approach)”dır. Bu yaklaşım, belli alanlarda standartlaştırılmış vergi oranları, vergi matrahı ve vergi düzenlemelerinde, en yüksek uyumlaştırmayı sağlamaktadır. Diğer bir ifadeyle bu yaklaşıma “tam uyumlaştırma (full harmonisation)” da denilmektedir. Diğer bir yaklaşım, “farklılaşma yaklaşımı (differentials approach)”dır. Bu yaklaşımda amaçlanan, bir üye devletin vergi sisteminin, başka bir üye devletin vergi sistemine olumsuz etkisinin en aza indirilmesidir. Literatürde bu yaklaşıma “kısmî uyumlaştırma (partial harmonisation)” ve/veya “vergi yakınlaştırması (tax approximation)” adı da verilmektedir. Bu yaklaşım prensip ve yöntem olarak her üye devletin, ekonomik refahını artırması için, ekonomisini yönetmeyi sürdürmeye yetkili olması düşüncesine dayanmaktadır. AB vergi politikasını, sözünü ettiğimiz bu iki yaklaşım içine dahil etmek pek de kolay olmamaktadır. Çünkü AB tam bir mali uyumlaştırma (complete fiscal harmonisation) kavramı ve uygulamasından gittikçe vergilerin yakınlaştırılmasına doğru eğilimlerini, yönlendirmelerini ve düzenlemelerini değiştirmektedir³.

AB’de vergi uyumlaştırmasına çok büyük bir önem verilmesine ve bu konuda yoğun çalışmalar yapılmasına rağmen, beklenen ve arzu edilen ilerlemeler, özellikle de dolaysız vergiler alanında, henüz sağlanabilmiş değildir.

AB vergi uyumlaştırması politikası, Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET)’nu Kuran Antlaşma olan Roma Antlaşması’nın temel amaçlarına ulaşmak için en önemli araçlardan biridir. Bu bağlamda, uyumlaştırma konusunda yapılan en önemli çalışma, 1960 yılında oluşturulan Neumark Komitesi ve 1962 de sunulan, “Neumark Raporu” dur. Zira bu tarihlerde, Topluluğun en önemli sorununu, malların serbest dolaşımı ve Gümrük Vergileri konuları oluşturmakta idi. Bu bağlamda da, ortak pazarın işleyişi için çok büyük bir önemi olan dolaylı vergiler üzerinde çalışmalar

² Danuse Nerudova, **Tax Harmonization in the EU**, MTBES E – Book, 2008, Mendel University Brno, Faculty of Economic and Business, Department of Accounting and Taxation, Czech Republic, s.90.

³ Alain Steichen, “*Tax Competition in Europe or the Taming of Leviathan*”, 30.05.2002, <http://www.eatlp.org/uploads/Members/GeneralReportSteichen.pdf>, s.9-10.

öncelikli olmuştur. Buna rağmen raporda, dolaysız vergiler konusunda “koordinasyon ve uyumlaştırmaya” ilişkin görüşlere de yer verilmiş olduğu görülmektedir. Ancak dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin öneriler, üye ülkelerin egemenlik yetkilerine müdahale bağlamında sorunlar yaratacağından, dolaylı vergiler alanında bir koordinasyon ile işe başlanması tercih edilmiş ve adım, adım dolaysız vergiler alanında da çalışmalara geçilmesi önerilmiştir. Teorik olarak bu şekilde bir düşünce belirse de, zamanla Topluluk içinde dolaylı vergiler konusunda adımlar atılmış olmasa rağmen, dolaysız vergilere ilişkin önerilerin dahi hayata geçirilememiş olduğu görülmektedir. Özellikle belirtmek ve vurgulamak isteriz ki, Neumark Raporu’nda, üye ülkelerin vergi sistemlerinin birleştirilip, tek bir sistem haline dönüştürülmesi önerilmemiştir. Yani diğer bir ifadeyle, AET’de ortak bir vergi politikası yerine, uyumlaştırma politikalarının önerildiğini söyleyebiliriz. Neumark Raporu uyumlaştırma konusunda üç ayrı çözüm önermektedir:

- Milli gelirdeki toplam vergi yükünde eşitlik sağlamak;
- Maliyet fiyatlarındaki vergi ve benzeri yüklerin eşit düzeye getirilmesi;
- Vergi sistemlerinin aşamalı olarak uyumlu hale getirilmesi.

AB’nin vergi ile ilgili düzenlemelerin hukuki alt yapısı, Roma Antlaşmasının 95, 96, 99 ve 100. maddeleri, Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma (Treaty Establishing The European Community)’nin ise 90, 91, 92, 93. ve 94. maddeleri ile belirlenmektedir. Vergilendirme konusu, Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın “Topluluk Politikaları (Community Policies)” başlıklı Üçüncü Kısımın (Part Three) içerisinde düzenlenmektedir. Üçüncü Kısımın “Rekabet, Vergilendirme ve Mevzuatın Yakınlaştırılmasına İlişkin Ortak Kurallar (Common Rules on Competition, Taxation and Approximation of Laws)” adını taşıyan Altıncı Başlığının (Title Six) İkinci Bölümünü (Chapter Two) “Vergi Hükümleri (Tax Provisions)”, Üçüncü Bölümünü (Chapter Three) ise “Mevzuatın Yakınlaştırılması (Approximation of Laws) oluşturmaktadır.

Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma’da vergilendirme konusunda temel düzenlemeler olarak, gümrük birliğinin sağlanması ve ortak gümrük tarifesinin kabulüne yönelik 23, 25 ve 26. maddelerini, devlet yardımlarının yasaklanmasına yönelik 87. maddesini, dolaylı vergilere yönelik 91 ve 92. maddelerini, dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik 93. maddesini, mevzuatın yakınlaştırılmasına yönelik 94. maddesini ve çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olarak da 293. maddesini gösterebiliriz⁴.

Sözü geçen madde hükümleri dikkate alındığında, AB’nin vergilendirme ilkeleri şu şekilde özetleyebiliriz.

- 1) Gümrük Birliği’nin sağlanmasına yönelik vergi düzenlemeleri (Treaty Establishing The European Community, Article 23 (ex Article 9)),

⁴ Consolidated Version of the Treaty Establishing The European Community, Official Journal of European Communities, C325/33, 24.12.2002, <http://www.ictregulationtoolkit.org/en/Publication.2364.html>.

2) Ayrımcı vergilendirme ve vergi iadesi yasağı (Treaty Establishing The European Community, Article 90 and 91 (ex Article 95 and 96)),

3) Çifte vergilendirmenin önlenmesi (Treaty Establishing The European Community, Article, 293 (ex Article 290)),

4) Devlet yardımı yasağı (Treaty Establishing The European Community, Article Rome Treaty, Article 87 and 88 (ex Article 92 and 94)).

Roma Antlaşması'nı değiştiren diğer temel antlaşmalarda ve bilhassa da "Maastricht Antlaşması (Treaty on European Union)" nda da, bu *genel yaklaşım* değiştirilmemiştir.

Bu açıklamalar ışığında, AB'de tek pazarın oluşturulması ve işleyişinin sağlanması açısından, vergilendirme alanında yapılan düzenlemelerin daha ziyade dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşmakta olduğunu söyleyebiliriz. Zira tek bir ortak pazarın oluşumunda mal ve hizmet bedelleri ile doğrudan ilişkili olan dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmanın sağlanması şüphe yoktur ki çok daha etkili olacaktır. Buna karşılık, bu oluşum ve işleyişle doğrudan ilgili olmayan dolaysız vergiler alanındaki çalışmalar ikinci plânda kalmıştır. Şunu da belirtmek isteriz ki, AB'de dolaysız vergilerle ilgili yapılan çalışmalar, daha ziyade "çifte vergilendirmenin ve haksız vergi rekabetinin önlenmesi" hususunda öne çıkmaktadır.

3. AB'de Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılmasının Hukuki Dayanağı:

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasının hukuki dayanağını, Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın 93. maddesi (eski madde 99) oluşturmaktadır. Madde hükmünde, "Konsey, Komisyon'un önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu'nun görüşünü aldıktan sonra oybirliği ile, ortak pazarın yararına, üye ülkeler arasındaki ticarete uygulanan önlemleri karşılamaya yarayan muamele vergileri (turnover tax- şu anda KDV), özel tüketim vergileri (ÖTV- excise duties) ve diğer dolaylı vergiler ile ilgili mevzuatı uyumlaştırabilir." ifadesi yer almaktadır⁵. Madde düzenlemesinde açıkça dolaylı vergiler için "uyumlaştırma" ifadesi kullanılmıştır. Yine maddede belirtildiği üzere, ortak pazarın işleyişi yararına KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilerle ilgili mevzuatın, Birlik içinde uyumlaştırılmasına karar verilebilmektedir.

Bu bağlamda, gerek KDV, gerekse ÖTV açısından, özellikle uyumlaştırmaların direktifler ile düzenlenmesi suretiyle yapıldığı görülmektedir.

⁵ **Treaty Establishing the European Community**, Consolidated version including the amendments of the Treaty of Nice of 26 February 2001, <http://www.ena.lu/>.

4. Dolaylı Vergiler Bağlamında Katma Değer Vergisi – KDV (Value Added Tax – VAT)’ nin Uyumlaştırılma Çalışmaları

1960’lı yıllarda Avrupa’da dolaylı vergilemenin iki değişik sisteminin uygulanmakta olduğu görülmektedir. Bunlardan birincisi, ilk olarak Fransa’da uygulamaya başlanan Katma Değer Vergisi (Taxe sur la Valeur Ajoutée – TVA)⁶.

İkincisi ise, “kümülatif kademeli” ya da “şelale tipi muamele vergisi” adı da verilen, yayılı muamele vergisi’dir. Bu vergi, Fransa dışındaki diğer tüm üye devletlerde uygulanmaya gelmekte idi. Bu açıdan AB’de uyumlaştırmanın ilk aşaması olarak, dolaylı vergilerin tek sistem olarak uygulanması önerilmiştir. Bu şekilde, sistemin uyumlaştırılmaması halinde, iç pazarın kurulmasının mümkün olmayacağı ve böylece farklı dolaylı vergilendirme sistemlerinin, iç pazarın piyasa rekabetini de deformasyona uğratacağı düşünülmüştür⁷. Bu gerekçelere dayalı olarak, 1962 yılında yayımlanan Neumark Raporu’nda, Ortak Pazar (*Common Market*) oluşturulabilmesi için, çeşitli muamele vergilerinin (*turnover tax*) kaldırılması ve yerine KDV’nin konulması önerilmiştir. Buna istinaden, KDV’de uyumlaştırma başarıyla yürütülmüş ve aşamalı olarak Rapor’daki önerilen hususlar gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. KDV uyumlaştırma çalışmaları 1967’de 2 direktifle resmen başlamış ve 1970’de uygulamaya geçilmesi kararlaştırılmıştır. Böylece daha evvel uygulanmakta olan muamele vergilerinin yerine KDV, sözü geçen iki direktifle birlikte uygulanmaya başlanmıştır.

11 Nisan 1967 tarih ve 67/227 sayılı Birinci Konsey Direktifi, muamele vergilerine ilişkin üye ülkelerin mevzuatlarının uyumlaştırılması üzerine çıkarılmıştır. Direktif ile, üye ülkelerin uygulamakta oldukları muamele vergilerini 1 Ocak 1970 tarihine kadar ortak bir KDV sistemi ile değiştirmeleri önerilmiştir. Böylece bu Direktif ile KDV, Birlik için ortak bir dolaylı vergi olarak açıkça kabul edilmiştir. Öyle ki, Birinci Direktif’in 2. maddesinde, ortak KDV sisteminin, vergi yüklenme aşamasından önceki üretim ve dağıtım sürecinde yer alan işlemlerin sayısı ne olursa olsun, mal ve hizmetlerin fiyatları ile tamamen orantılı bir genel tüketim vergisinin, mal ve hizmetlere uygulanmasını kapsamakta olduğu belirtilmektedir. Böylece Birinci Direktifin 2. maddesinde, ortak KDV sisteminin prensibinin tanımı yapılmıştır. Yine 2. maddenin 3. fıkrasında, ortak KDV sisteminin perakende ticaret (satış) aşaması dahil uygulanacağı da belirtilmektedir. Yine aynı maddenin ikinci fıkrasında da, KDV indirim mekanizmasından bahsedilmektedir. Söz konusu madde hükmüne göre, her bir muamelede, mal veya hizmetlerin fiyatına göre, söz konusu mal veya hizmetler için geçerli oranda hesaplanan KDV, doğrudan çeşitli maliyet bileşenlerinden doğan KDV miktarının indirilmesinden sonra yüklenecektir⁸. Aynı tarihte, yani 11 Nisan 1967’de yayımlanan İkinci Konsey Direktifi ile de “ortak KDV sisteminin yapısı ve uygulama prosedürleri” belirlenmiştir. İkinci Direktifin 1.

⁶ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yay., 11. Baskı, 2000, ss. 365-371

⁷ Danuse Nerudova, **Tax Harmonization in the EU**, s.95.

⁸ First Council Directive of 11 April 1967 on the Harmonisation of Legislation of Member States concerning turnover taxes (67/227/EEC), <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31967L0221:EN:HTML>.

maddesi ile, üye devletlerin, ortak bir sistem temelinde, adına KDV denilecek olan ve gelir bazında hesaplanan bir vergiyi uygulamaya geçirecekleri dile getirilmiştir. Söz konusu İkinci Direktifte, verginin temel öğeleri tanımlanmıştır. Buna göre, KDV'nin konusunun ülke içerisinde ücret karşılığında teslim edilen mal ve hizmetler ile mal ithalatı olduğu belirtilmiştir. Yine verginin mükellefinin verginin konusuna giren işleri yapanlar oldukları ifade edilmiştir (madde 4). KDV'yi doğuran olayın, mal teslimi (madde 5) ve hizmet ifası (madde 6) hallerinde, malların teslimi ve hizmetin ifası anında, ithalat işlemlerinde ise (madde 7), malların ülke içine girişi anında doğduğu belirlenmesi yapılmıştır. Verginin matrahı ise, mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili tüm giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır⁹. Bu açıklamalar ışığında, Birinci ve İkinci Direktiflerin, Birlik içinde ortak bir KDV sisteminin geliştirilmesi için atılan ilk adımlar oldukları kabul edildiklerinden, özellikle uygulama Direktifi niteliğindeki İkinci Direktifte üye ülkelere de, vergi oranlarını matrahın belli bir yüzdesi olarak tespit etme, vergi muafiyetleri, KOBİ'lerin vergilendirilmesinde yaşanabilecek güçlükler karşısında üye ülkelere KDV oranı belirleme gibi bazı alanlarda hareket serbestisi tanıdığı görülmektedir.

KDV ile ilgili Üçüncü Konsey Direktifi de, 9 Aralık 1969 tarihli olup, üye ülkelerde KDV'nin girişini - muamele vergileri ile, ilgili üye ülke mevzuatının uyumlaştırılmasını düzenlemektedir. Direktifin 2. maddesinde “ortalama oranlar” ifadesi tanımlanmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre, ortalama oranlar deyimi, ulusal ürünler açısından, nihai üretici tarafından satıştan alınan vergi hariç, ithalatta alınan gümrük yükümlülükleri ile ihracatta yapılan vergi iadelerini eşitlemek amacıyla üretimin çeşitli aşamalarından kaynaklanan kademeli (kümülatif) vergi yükü anlamına gelmektedir¹⁰. Bunların akabinde, Lüksemburg Antlaşması (22 Nisan 1970 imzalanmış ve 1 Ocak 1971'de yürürlüğe girmiştir) ile, Birlik “Öz Kaynaklar Sistemi (Own Resources System)”ni kabul etmiştir. Bu sistem, üye ülkelerin katkılarından bağımsız olarak, Birliğin kendi, öz kaynaklarına sahip olmasını sağlamıştır¹¹. Söz konusu antlaşmanın konumuz açısından önemini ise, Birliğe atfedilen öz kaynaklar sisteminde yer alan “KDV üzerinden alınan pay” konusu oluşturmaktadır. Burada bahse konu olan pay, üye devletlerde aynı şekilde belirlenen KDV matrahına, belli bir oranın uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır¹². Bu sebeple de KDV matrahlarının uyumlaştırılması, bir

⁹ Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the Harmonisation of Legislation of Member States concerning turnover taxes- Structure and procedures for application of the common system of the value added tax,), <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L005:EN:HTML>

¹⁰ Third Council Directive of 9 December 1969 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes- introduction of value added tax in Member States (69/463/EEC), <http://www.legalextext.ee/text/en/T70223.htm>. (Article 2).

¹¹ **Taxation in the Single Market**, Office for the Official Publications of the European Communities, Periodical 6/1990, L-2985 Luxembourg, s.13.

Lüksemburg Antlaşması'nın yürürlüğe girdiği 1971 yılına kadar Birlik bütçesi, üye devletlerin düzenli olarak her yıl yaptıkları katkılar ve kömür- çelik üretimi üzerinden alınan vergilerle finanse edilmekte idi.

¹² Öz Kaynaklar Sistemi, 1971 yılında Lüksemburg Avrupa Konseyi'nde tanımlanmış olup, 17 Mayıs 1977 tarihli Altıncı Direktif'in yürürlük tarihi olan 1979 yılında KDV'ye dayalı

gereklilik olarak Birlik içinde daha fazla kendini göstermeye başlamıştır. Bütün bunların üzerine artık Konsey, 1977 yılında yayımlanmış olduğu Altıncı Direktif ile nihayet, ortak KDV Sistemini tam bir düzen altına almıştır. Sözü geçen direktifte, mükellef, verginin uygulama alanı, vergiye tabi işlemler, vergilendirilebilir matrahın saptanması ve indirim konuları, ayrıntılı olarak ele alınmış, tüketim tipi KDV sistemi ve dış ticarete “varış ülkesinde vergileme ilkesi” benimsenmiş, standart oran, yükseltilmiş oran ve indirilmiş oran olmak üzere üç tür orana izin verilmiştir¹³. Bu bağlamda, Birlik üyesi ülkelerde uygulanacak ortak KDV Sisteminin yapısı oluşturulmuştur. Altıncı Direktif ile ortak bir KDV sistemi oluşturulmuş olsa da, bu konuda çalışmalar hızla devam etmiştir. 14 Haziran 1985 tarihinde “İç pazarın tamamlanması ile ilgili Beyaz Kitap (White Paper)” yayımlanmıştır¹⁴. Beyaz kitap fiziksel, teknik ve mali engellerin kaldırılması olmak üzere, üç başlık altında iç pazarın önündeki engellerin kaldırılmasını amaçlamıştır. Söz konusu belge ile dolaylı vergilerin uyumlaştırılması çalışmaları ivme kazanmıştır. Burada Komisyon, Konsey’e dolaylı vergilerin oranlarının yakınlştırılması (‘approximation of the rates’ ifadesi kullanılmıştır) ve yapılarının uyumlaştırılması ile ilgili yeni bir teklif sunmuştur. Komisyon, KDV oran yapısı ile ilgili “ortak oran bandı (common rate band)” uygulamasını ve buna ilişkin idari düzenlemelerin yürürlüğe konulmasını önermiştir¹⁵.

Beyaz Kitap ile yapılan yaklaşık 300 yasal düzenleme, 3 temel amaç altında gruplandırılabilir¹⁶:

1. Amaç: Fiziksel sınırların ortadan kaldırılması: iç sınırlarda malların ve kişilerin üzerindeki denetimlerin kaldırılması.

kaynak öz kaynaklar içinde yer almış ve Birlik Bütçesine aktarılmaya başlanmıştır. (Daha fazla bilgi için bkz. Council Decision of 21 April 1970 on the Replacement of Financial Contributions from Member States by the Communities’ own Resources (70/243 ECSC/EEC, Euratom, Article 4, <http://www.ena.lu/>;))

KDV’ye dayalı öz kaynak, her üye ülkenin uyumlaştırılmış vergi matrahı üzerinden aynı oranda (%0.30) yüklenilmektedir ki, bu oran 2007- 2013 dönemi için dört üye ülkede indirimli olarak uygulanmaktadır. Söz konusu ülkeler ve indirimli oranları şu şekildedir: Avusturya (% 0.225), Almanya (%0.15), Hollanda (% 0.10) ve İsveç (% 0.10) [**Overview of the Own Resources System**, http://ec.europa.eu/budget/budget_detail/overview_en.htm.]

¹³ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes- Common system of value added tax: uniform basis of assessment, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:3197710388:en:HTML>.

¹⁴ AB’nin kuruluşu esnasında birleşme yolunda kullanılan ifade “Ortak Pazar” iken, bu tarihten sonra yerini “İç Pazar”a bırakmıştır.

¹⁵ Commission of the European Communities (COM 85), 310 final, Completing the Internal Market, White Paper from Commission to the European Council, Milan 28-29 June 1985, s.48, 51 ve 52, http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf.

¹⁶ Azelio Fulmini, *The Internal Market, Principles and General Completion of The Internal Market, ‘The Launching of the Internal Market in the 1980s and the Single European Act’*, June 2006, s.2, <http://www.europarl.europa.eu/parliament/expert/displayFtu.do?language=en&id=74&ftuld=FTU3.1.html>.

2. Amaç: Teknik sınırların kaldırılması: uyumlaştırma ve karşılıklı tanıma vasıtasıyla ürünlerin ve hizmetlerin üzerindeki ulusal engellerin kaldırılması.

3. Amaç: Vergi sınırlarının ortadan kaldırılması: dolaylı vergilerdeki farklılıkların yarattığı engellerin bertaraf edilmesi.

İç Pazarın kurulması için gerekli KDV uyumlaştırmasının seviyesi konusunda, Beyaz Kitap'ta vurgulanan, her bakımdan mutlak benzerlik olarak ifade edilen bir "tam uyum" değildir. Buna rağmen yakın seviyede bir "yakınlaşma" de gerekli görülmekteydi. Bu yakınlaşmadan kastedilen ise, ticaretin bozulmasına yol açan, ticareti sapırtıcı ve rekabet üzerindeki etkilerden etkilenmeyen bir ortak Pazar işleyişi idi¹⁷. Yakınlaşmanın bu düzeyini elde etmek için sistemin 3 alanda ilerlemesi gerekiyordu. Bunlar:

- Vergi matrahı ve kapsamı,
- Vergi oranları,
- Sınır ötesi işlemlerde uygulanabilir düzenlemeler idi.

Beyaz Kitap ile getirilen öneriler üzerine pek çok tepki ve görüş ortaya atılmış, konuya ilişkin rapor ve direktifler yayımlanmaya devam etmiştir. Bu noktada belirtilmesi gereken bir husus da, Beyaz Kitap'ın kurulan KDV uyumlaştırması ve iç pazarın tamamlanmasını sağlayan veya bunlar arasında bağlantı kuran Avrupa Komisyonu'nun ilk raporu olmadığıdır. Buna karşın, Beyaz Kitap, bu amacın nasıl elde edileceğine ilişkin ayrıntılı talimatları içeren tek belgedir. Beyaz Kitap'tan önceki yıllarda, Komisyon'un, gerçek bir iç pazarın oluşturulması için, KDV'nin daha fazla uyumlaştırılmasına ve özellikle mali sınırların kaldırılmasına ihtiyaç olduğunu belirten dokümanları bulunmaktadır¹⁸.

1 Temmuz 1987 yılında yürürlüğe giren Avrupa Tek Senedi (The Single European Act), 1957'de kabul edilen Roma Antlaşmasında ilk büyük değişikliği içermektedir. Bu durum iç pazara spesifik bir anlayış katmış, iç pazarın tamamlanması için 31 Aralık 1992 tarihini belirlemiş ve ortak gümrük tarifesi, hizmetlerin serbest sağlanması, sermayenin serbest dolaşımı, ulusal yasaların yakınlaştırılması gibi konularda nitelikli çoğunlukla oylama yoluyla iç pazarda karar alma sistemini güçlendirmiştir¹⁹. Bunun akabinde 1987 yılında çıkarılan Cockfield Raporu ile amaçlanan da, sermayenin hareketliliğini tamamlamaya ve bankacılık, sigortacılık ve güvenlik işlemlerinin entegrasyonunu sağlamaya doğru ilerlemek

¹⁷ Commission of the European Communities (COM 85), 310 final, Completing The Internal Market, White Paper from Commission to the European Council, Milan 28-29 June 1985, s.46.

¹⁸ Azelio Fulmini, *The Internal Market, Principles and General Completion of The Internal Market, 'The Launching of the Internal Market in the 1980s and the Single European Act'*, s.2, dipnot 22.

¹⁹ **Europe Without Frontiers- Completing The Internal Market**, European Documentation, Periodical 2/1989, http://aei.pitt.edu/1554/01/europe_frontiers_3rd_ed_Edoc_1_1989.pdf, s.22-23.;

Azelio Fulmini, *The Internal Market, Principles and General Completion of The Internal Market, 'The Launching of the Internal Market in the 1980s and the Single European Act'*, s.2.

olmuştur. Raporda, ortak pazarın tam gelişmesinin ayrılmaz bir parçası olan uluslararası sermaye hareketliliği ve aynı zamanda bütün boyutlarıyla iç pazarın tamamlanmasına ilişkin kısıtlamaların kaldırılması belirtilmiştir. Yine raporda uyumlaştırmanın gerekliliğinin, tüm ülkelerin yasalarının tam bir ortak küme üzerinde anlaşması ile mümkün olduğu ve ancak uzlaşma ruhu ile meydana gelebileceği de açıkça ifade edilmiştir²⁰. Böylece raporda yasaların uyumlaştırılmasının ancak tüm ülkelerin ortak yasalar üzerine kurulu bir düzenden meydana gelebileceği ve bunun içinde uzlaşma ruhunun var olması gerektiği açıkça vurgulanmıştır.

Yine Cockfield Raporu'nda, eğer finansal hizmetlerde bir tek pazar 1992 yılına kadar elde edilmiş olsa idi, bir strateji değişikliğine de ihtiyaç olacağı öne sürülmüştür. Bu yüzden Rapor, ulusal düzenlemelerin ve standartların karşılıklı kabulünün bırakılması gerektiği ve neyin uyumlaştırılmak zorunda olduğu konuları arasında net bir ayırımın çizilmesi gerektiğini vurgulamıştır²¹. Yine 1987 Ağustos'unda iç pazarın tamamlanması amacıyla dolaylı vergiler için, Komisyon, kendi önerilerini özetleyen bir "*Küresel İletişim (Global Communication)*" raporu yayımlamıştır. Bu raporda Komisyon, üye ülkeler arasında üçlü oran sisteminin genel olarak uygulanmakta olduğunu ve bunun hem mükellefler hem de vergi idaresi için karışıklığa sebep olduğunu, bunun yüzünden KDV'de "indirilmiş oran ve standart oran" olmak üzere ikili bir oran sisteminin uygulanmasının daha uygun olacağını belirtmiştir²².

1987 yılındaki öneriler, Topluluk KDV sisteminde, daha sonra yürürlüğe girmek üzere, 3 temel değişiklik plânlanmıştır.

Bunlardan ilki, ithalatta ve ihracatta yüklenilen vergiyi muaf tutan (veya sıfır oranlılık) sistemin Topluluk içi ticarete kaldırılmasıdır (lağvedilmesidir).

İkincisi, sınır kontrolleri kaldırıldıktan sonra üye ülkelerin hak ettikleri geliri elde etmeyi sağlayan bir "*KDV kliring mekanizması (VAT clearing mechanism)*"nın başlatılması (ki bu mekanizma, bir üye devlette ihracat satışı üzerinden alınan çıkış vergilerinin, kaynakların nihai tüketicisi olan üye devlete yansıtılmasını sağlamaktadır²³) dir.

Üçüncü ve son değişiklik planı ise, KDV oranlarının yakınlaştırılmasıdır.

²⁰ **The European Single Market and the Common Financial Market**, <http://homepages.uel.ac.uk/K.Bain/EFCM.pdf>. s.6.

²¹ **The European Single Market and the Common Financial Market**, <http://homepages.uel.ac.uk/K.Bain/EFCM.pdf>. s.6.

²² Completing of the Internal Market: Approximation of indirect tax rates and harmonization of indirect tax structure. Global Communication from the Commission, (COM 87) final /2, 26 August 1987, Brussels, http://aei.pitt.edu/49770/1001/151_1.pdf. (Söz konusu belge, Komisyonun 5 Ağustos 1987 tarihli, COM (87) 320 final sayılı kararını iptal ederek, onun yerini almıştır.).

²³ Completing of the Internal Market: Approximation of indirect tax rates and harmonization of indirect tax structure. Global Communication from the Commission, (COM 87) final /2, 26 August 1987, s.6-7.

Söz konusu 3 değişiklik, birbirine bağlı olarak mütalaa edilmektedir. Bütün bunlara rağmen, 1987 yılında yapılan bu öneriler kabul görmemiş ve bu öneriler doğrultusunda tasarlanan “oran uyumlaştırması” na da arzulanđı boyutta ulaşılamamıştır. 1989’un sonlarında Komisyon, Konsey’in anlaşma sağlamada başarısız olduğunu fark etmiştir²⁴. Bu yüzden, varış ülkesinde vergilendirme prensibine dayalı olarak devam eden ve fakat aynı zamanda sınır kontrollerinin kaldırılmasına izin veren bir KDV sistemi üzerinde anlaşmaya zemin hazırlanmış ve uygulama da bu yönde düzenlenmiştir. 1989 ile 1991 arasındaki dönemde, 1993 sonrası Topluluk içi ticarete uygulanacak olan KDV düzenlemelerinin temel şekli ortaya çıkmış, “geçici KDV sistemi” olarak bilinen sistem de bu bağlamda oluşturulmuştur²⁵.

Bu sırada “Mali Sınırların Kaldırılması Direktifi” olarak da bilinen 16 Aralık 1991 tarihli Direktif (91/680/CEE) yayımlanmıştır²⁶. Buna göre, 1 Ocak 1993’den itibaren iç sınırlardaki mali kontroller yürürlükten kaldırılmıştır. Bu değişiklik, yeni sistem altında yapılan ilk temel değişiklik olmuştur. Bunun dışında yapılan diğer temel değişiklik ise, yeni idari yükümlülüklerin getirilmesi olmuştur. Bunlar, fiziksel kontrollerin ve ithalat sırasında sunulması gereken belgelerin kontrolünün kaldırılması ve potansiyel dolandırıcılıkla mücadele için “KDV Bilgi Değişim Sistemi (VAT Information Exchange System – the VIES)” nin kurulmasının²⁷ kararlaştırılmasıdır. Her ne kadar 1994 yılı sonuna kadar KDV sisteminin tam olarak uygulanmasına karar verilmiş olsa da, bu süreç 1999 ortalarına kadar uzamıştır. Bu arada 1996 yaz döneminde Avrupa Komisyonu, kesin bir KDV sistemi benimsemesi amacıyla bir çalışma programı sunmuştur. 1996 yaklaşımının, 1987 yaklaşımında olduğu gibi uygulanabilmesi pek mümkün olamamış ve Komisyon’un öngördüğü program bağlamında çok az bir ilerleme sağlanabilmiştir²⁸. Bu durumda da, bizatihi mevcut olan KDV sistemi, artık iyice yetersiz hale gelmiş ve 2000 yılında Komisyon yeni, çok farklı yaklaşıma dayalı bir KDV stratejisi öne sürmek zorunda kalmıştır. Bu strateji, var olan geçici sistemin eksikliklerinin aşılması için, “uygulanabilir, tutarlı bir strateji (viable strategy)” olarak kabul görmüştür. Komisyon, söz konusu strateji ile, kısa vadede iç pazarın işleyişini iyileştirmek için 1996’da önerilen programı yeniden değerlendirmeye

²⁴ Rita de la Feria, **VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation**, Oxford University Centre For Business Taxation, WP 09/29, www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working_papers/WP0929.pdf, s.7 ve 24.

²⁵ Rita de la Feria, **VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation**, s.7.

²⁶ Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers (OJ No L 376 of 31.12.1991), http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&type_doc=Directive%an_doc=1991&nu_doc=680&lg=en.

²⁷ VAT Information Exchange System (the VIES).

²⁸ Rita de la Feria, **VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation**, s.7 ve 25.

ihtiyaç olduğunu kabul etmiştir. Komisyon tarafından önerilen söz konusu strateji dört temel hedefe dayandırılmıştır. Şöyle ki²⁹:

- 1) Yürürlükteki KDV kuralların basitleştirilmesi,
- 2) Yürürlükteki KDV kuralların modernizasyonu,
- 3) Yürürlükteki kuralların daha eşit uygulanması,
- 4) Daha güçlü idari işbirliği.

Komisyon 2000 yılın Haziran ayında hazırladığı öneri raporunda, geçici KDV sistemi altında malların üye ülkeler arasında KDV ödenmeksizin dolaşımının kaçınılmaz riskler, özellikle de “*vergi kaçakçılığı çarkı (carousel fraud)*” oluşturmakta olduğunu, bunun için de, katı karşı önlemlerin alınması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca bu raporda önerdiği stratejilerden, “modernizasyon ve basitleştirme” ve “idari işbirliği ve dolandırıcılığın önlenmesi” konularının ise mutlaka tek bir paket olarak ve el ele yürütülmesi gerektiğini vurgulamıştır. Bu ifadesini yanında, 1996 programı ve “İç Pazar için Basitleştirilmiş Mevzuat (Simplier Legislation for the Internal Market-SLIM)” kapsamında, Komisyon tarafından listelenen önerilerin, Konsey tarafından mutlaka benimsenmek zorunda olduğu anlamına gelmediğini de belirtmeyi ihmal etmemiştir. Hatta, bu önerilerin özellikle, basitleştirme, modernleştirme, geliştirme ve iyileştirme gereken alanlarda mevcut bulunan KDV sisteminin tek tip uygulanmasını sağlamak için tasarlandığını açık ve seçik olarak beyan etmiştir.

Komisyon söz konusu uygun strateji olarak belirlediği ve dört temel hedefe dayalı stratejilerle ilgili olarak, “*KDV stratejisinin önceliklerini güncellemek ve yeniden gözden geçirmek*” amacıyla, 20.10.2003 tarihinde bir rapor yayımlamıştır. Burada Konsey’in 1 Ocak 2003’den itibaren kaldırılan, KDV’de vergi sorumluları hakkında yayımladığı bir Direktifte, üye ülkelerin, bir başka üye ülkede kurulan şirketlerin işlemlerini yürütmek için bir vergi temsilcisi tayin etme hakkı olduğunu kabul etmiştir. Bu durum, pek çok Topluluk mensubu şirket tarafından, çok maliyetli bulunmuş ve gene bu kurumlarca vergiye tabi işlemlerinin gelişmesine engel olan, karışık bir yükümlülük olarak nitelendirilmiştir. Bu kararda, elektronik faturalamanın kabulü ve fatura içeriğinin uyumlaştırılmasına dair düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemelerin, vergi yükümlülüklerinin modernizasyonu ve basitleştirilmesinde, “İç Pazar için Basitleştirilmiş Mevzuat (SLIM)” uygulaması bağlamında geliştirilen tavsiyelerin son aşaması olduğu belirtilmiştir³⁰.

2003 yılındaki raporda, “ortak KDV sisteminin daha düzgün uygulanması” konusunda, KDV oranları hakkında, AB’de yapısal dengesizliklere neden olan, üye

²⁹ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament- A Strategy to Improve the Operation of the VAT System within the Context of the Internal Market, Brussels, 07.06.2000 COM (2000) 348 final, <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0348:fin:en:pdf.>, s.5.

³⁰ Communication from the Commission to the Council, The European Parliament and The European Economic and Social Committee- Review and Update of VAT Strategy Priorities, COM (2003) 614 final, Brussels, 20.10.2003, <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0614:fin:en:pdf.>, s.4-5.

lkeler arasında uygulanan standart oranlar arasındaki büyüyen farklılıkları ve bazı sektörlerde rekabet bozukluklarını önlemek için, standart oranın 31 Aralık 2005 tarihine kadar %15'in altında olmaması gerektiği vurgulanmıştır. Yine Aralık 2005'te Komisyon, ye ülkeler tarafından uygulanan asgari standart KDV oranını, 2005/92/CE Direktifi ile, 2010 yılına kadar uzatmıřtır³¹. Komisyon, aynı zamanda indirimli oranların kapsamına ilişkin, bu alanda kuralların basitleştirilmesi ve verginin uygulamasında eşitliğe ulaşmak için de bir öneri sunmuştur. Söz konusu öneride, ye ülkelere belli alanlarda, indirimli oran uygulaması bakımından eşit fırsatlar sağlanmıştır. Burada amaçlananın, iç pazarın işleyişini iyileştirmek ve potansiyel rekabet bozukluklarını önlemek olduğu belirtilmiřtir³². Esasen Komisyon'un COM(87) 321 final/2 sayılı, 21 Aralık 1987 tarihli revize edilmiş raporunda, KDV oranları ile ilgili orijinal nerisi, 1987 yılında iki vergi bandı içinde "yakınlaştırma (approximation)" yı öngörmekte idi. Standart oran olan ilk bandın, %14 - %20 arasında ve ikinci bandın ise, indirimli oran olan %5 ile %9 arasında oluşturulması önerilmiş idi³³. Elbette ki bu öneri, ye ülkeler tarafından kabul edilmemiştir. Dolayısıyla KDV oranlarında yakın uyumlaştırma veya birleşme fikri, gerçek dışı kabul edilmiş; çözüm olarak da KDV oranlarının yakınlaştırılması uygun bulunmuştur. Bu bağlamda KDV'de daha fazla "yakınlaştırma", şu alanlarda odaklanmaktadır diyebiliriz³⁴:

- KDV'de ortak matrah,
- KDV oranlarının sayısı,
- KDV oranlarının seviyesi.

Bunun zerine,19 Ekim 1992 tarihli 92/77/EEC sayılı Direktif, temel hükümleri şu şekilde belirlemiřtir³⁵:

- %15 minimum standart oran, her iki yılda bir incelenmek koşuluyla, uygulanacaktır.

³¹ Directive 2005/92/ CE Du Conseil du 12 dcembre 2005 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne la dure d'application du taux normal minimum de TVA

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2005:345:0019:0020:FR:PDF>.

³² Communication from the Commission to the Council, The European Parliament and The European Economic and Social Committee- Review and Update of VAT Strategy Priorities, COM (2003) 614 final, s.5-6.

³³ Proposal for A Council Directive- Supplementing the Common System of the Value Added Tax and Amending Directive 77/388/CEE- Approximation of VAT Rates, Revised Version, Commission of the European Communities COM (87) final /2, 21 August 1987, http://aei.pitt.edu/11969/01/77424_1.pdf, s.2.

³⁴ Vladimir Tyc, "*Harmonization of indirect taxes in the European Union*", **International Journal of Law and Management**, Vol.50, No.2, 2008, [http://www.emeraldinsight.com/Insight/viewPDF.jsp?contentType=Article&Filename=html/Output/Published\(EmeraldFullTextArticle/Pdf/0100500202.pdf](http://www.emeraldinsight.com/Insight/viewPDF.jsp?contentType=Article&Filename=html/Output/Published(EmeraldFullTextArticle/Pdf/0100500202.pdf) , s.90.

³⁵ Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (Approximation of VAT Rates), <http://www.legaltext.ee/text/en/t70227.htm>.

- 6. Direktifi tadil eden Ek H'de listelenen mal ve hizmetler için, %5'in üzerinde bir ya da iki indirilmiş oran uygulama konusunda üye ülkelere seçimlik hak tanınmıştır.

- Bazı üye ülkelerde, "sıfır oran", "super-indirilmiş oran" gibi oranlar uygulamak için istisnalar tanınmıştır.

- "lüks oran" veya daha yüksek olarak nitelenen oranların kaldırılması kararlaştırılmıştır.

Haziran 1991'de her ne kadar Parlamento, %25 standart oranı desteklemişse de, daha sonra 1997 yılında, KDV standart oranı için üst sınır olarak önerilen %25 oranına karşı çıkmıştır. Fakat 1998 yılına gelindiğinde, Parlamento %15-25 standart oran bandını belirli şartlar altında onaylamıştır.

Hemen hatırlatmak isteriz ki, KDV oran yapısı ile ilgili olarak AB'ye üye ülkelerden bazılarında halen, indirilmiş oran, süper- indirilmiş oran ve standart oran olmak üzere üçlü bir bandın uygulanmakta olduğu görülmektedir. Örneğin Ocak 2010 verilerine göre, Yunanistan (%4,5), İspanya (%4), Fransa (%2,1), İrlanda (%4,8), İtalya (%4), Lüksemburg (%3) ve Polonya (%3)'da süper indirilmiş oran uygulanmaktadır. Diğer üye ülkelerde ise ikili oran bandı uygulanmaktadır. Buna göre, Ocak 2010 itibariyle, AB üyesi ülkelerde uygulanmakta olan standart oran aralığının % 15 (Lüksemburg ve Kıbrıs) ile %25 (İsveç, Macaristan ve Danimarka) arasında değiştiği görülmektedir. Yine aynı dönem verilerine göre indirilmiş oran aralığının % 5 (Kıbrıs, Litvanya, Portekiz ve İngiltere) ile %18 (Macaristan) arasında değiştiği görülmektedir. Bunlara ilave olarak, bazı üye ülkelerde de indirilmiş oran olarak iki oranın belli mal ve hizmet gruplarında uygulanmak üzere belirlenmiş olduğu tespit edilmektedir. Sözü geçen iki indirimli oran uygulayan ülkeler şunlardır: Belçika (indirilmiş oran:% 6/12), Kıbrıs (indirilmiş oran:%5/8), Litvanya (indirilmiş oran: %5/9), Lüksemburg (indirilmiş oran:%6/12), Macaristan (indirilmiş oran: %5-18), Portekiz (indirilmiş oran: %5/12), Finlandiya (indirilmiş oran: %8/12), İsveç (indirilmiş oran: %6/12)³⁶.

2003 yılında verilen COM(2003) 614 final raporu, tacirler, vergi idaresi ve farklı ulusal vergi daireleri arasında, elektronik iletişimin daha yaygın kullanımı işletmeler için KDV sistemini daha basit hale getirmek amacıyla düzenlenmiştir³⁷. Söz konusu rapor, 2000 ile 2003 yılları arasında gerçekleştirilen ilerlemeyi gösteren bir ara rapor mahiyetindedir. Bu süre içinde 2000 yılında sunulan 9 adet KDV ile ilgili öneri kabul edilmiştir. 2000 itibariyle Komisyonun yeni stratejinin başarısı hakkındaki genel değerlendirmesi olumlu olmuştur. 1977 yılından bu yana, bazı Direktiflerle 6. KDV Direktifinde değişiklikler yapılmıştır. AB KDV mevzuatının

³⁶ **VAT Rates Applied in the Member States of the European Union**, Situation at 1st January 2010, 1049 Brussels- Belgium, taxud.d.1(2010)118380-EN, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, s.2.

³⁷ Communication from the Commission to the Council, The European Parliament and The European Economic and Social Committee- Review and Update of VAT Strategy Priorities, COM (2003) 614 final, s.5-6.

en önemli son belgesi ise, 2006/112/EC KDV Direktifi'dir³⁸. Söz konusu Direktif, mevzuatın tek bir parça haline gelmesini sağlayan çeşitli hükümleri bir araya getirmek suretiyle, 6. KDV Direktifinde etkili bir değişiklik yapmıştır. Böylece bu konuda daha fazla netlik sağlandığı söylenebilir. 2000 yılında revize edilen stratejiye uygun olarak, kısa vadede Topluluk faaliyeti kapsamlı bir şekilde "basitleştirme, modernizasyon, daha eşit uygulama ve idari işbirliği" üzerinde odaklanmıştır³⁹.

KDV sisteminin uyumlaştırılması ile ilgili getirilen yeni stratejilerden olan "basitleştirme, modernizasyon" konularındaki son gelişmeleri ise, aşağıdaki gibi toparlayabiliriz. Şöyle ki⁴⁰:

➤ "Basitleştirme ve Modernizasyon" konusu ile ilgili, COM (1998) 660 final sayılı, "vergi temsilcisinin basitleştirilmesi" başlıklı Direktif, 1998 yılında yayımlanmıştır ve 2000 yılında Konsey tarafından kabul edilmiştir. Sözü geçen Direktif, KDV sistemi tarafından Avrupa yöneticilerine verilen, vergiye tabi olmayan kişiler için bir vergi temsilcisi atama yükümlülüğünü 1 Ocak 2002'de iptal etmiştir. "Faturaların ve elektronik faturalamanın içeriğinin uyumlaştırılması hakkında" COM (2000) 650 sayılı Direktif, Komisyon tarafından 2002 yılında kabul edilmiştir. Söz konusu Direktif, faturada yer alması gereken ayrıntılı bilgileri belirlemiş ve yeni fatura teknolojileri ve yöntemlerindeki açıklamaları basitleştirmiş ve modernize etmiştir.

➤ Bilgi teknolojisinin artan önemi, KDV uygulamalarının bu alanda dikkatleri üzerine toplamasını sağlamıştır. Komisyon, "Telekomünikasyon hizmetlerinde KDV düzenlemelerinin uygulanabilirliği" üzerine, 6. Direktif'in normal hükümlerinden geçici bir istisna uygulamak ve bir "karşı taraf ödemeli (reverse charge)" prosedürü (ki yürürlükte kalmaya devam etmiştir) uygulamak üzere, Konsey kararını takiben, COM (97) 0004 sayılı bir Direktif önermiştir.

➤ E-Ticaretin vergilendirilmesi konusunda eşit şartlar sağlayan, "E-Ticaret'deki KDV'de Değişiklik" isimli COM (2000) 349 sayılı Direktif 2002 yılında kabul edilmiştir. Bunun amacı, gaz ve elektrik arz yeri yönetim kurallarının uyumlaştırılması yoluyla, çifte vergilendirmenin ya da vergi dışı bırakmanın engellenmesi olmuştur.

➤ 2003, 2004 ve 2007 yıllarında Komisyon finansal hizmetler ve sigorta, posta hizmetleri gibi bazı konularda mevzuatta önemli değişiklik yapma önerisinde bulunmuş olmasına rağmen, bunlar askıda kalmıştır.

³⁸ Common Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Official Journal of European Union, L347/1, 11.12.2006, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:EN:PDF>.

³⁹ **Common Policies, Tax Policy, Value Added Tax (VAT)**, http://www.europarl.europa.eu/parliament/expert/displayFtu.do?id=74&ftuId=FTU_4.18.2.html&language=en

⁴⁰ Daha fazla bilgi için bkz. **Common Policies, Tax Policy, Value Added Tax (VAT)**, http://www.europarl.europa.eu/parliament/expert/displayFtu.do?id=74&ftuId=FTU_4.18.2.html&language=en

➤ Şubat 2008’de 2 Direktif kabul edilmiş olup, bunlardan birincisi, “hizmetlerin ifa edildiği yer (Directive 2008/8/EC)” konusunda, diğeri ise, “KDV iadesi (Directive 2008/9/EC)” konusunda düzenlenmiştir. Yeni getirilen kurallar, hizmetler üzerindeki KDV’nin, lokanta ve catering hizmetleri gibi bazı istisnalarla, tüketimin yapıldığı ülkede tahakkuk etmesini sağlamıştır. KDV iadesi Direktifi, KDV iadesi alacaklarının daha hızlı işlemlerini sağlamıştır.

KDV sisteminin uyumlaştırılması ile ilgili getirilen yeni stratejilerden diğeri ikisi olan “daha eşit uygulama ve idari işbirliği” konularında gelinen aşamaları ise aşağıdaki gibi toparlayabiliriz⁴¹:

➤ 17 Ekim 2005 tarihli Konsey Kararı, 6. Direktif kapsamında ortak AB kurallarının daha eşit uygulanmasının temellerini atmıştır. Zira ortak kuralların uygulanmasındaki farklılıklar, gerçek bir engel haline gelmiştir. Karar, KDV Kanunu’nun unsurlarından birkaç yaklaşıma kesin hükme bağlamış, hem tacirler hem de idareciler için saydamlık ve yasal kesinlik sağlamıştır.

➤ İstisnalar sağlayan belli kararların feshedilmesi ve vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya karşı yüklenilen KDV’nin basitleştirilmesi için öneri, COM (2005) 89 Raporu’nda sunulmuş ve Konsey tarafından Temmuz 2006’da kabul edilmiştir. Bu karar, bütün ülkelere, KDV’nin uygulanmasını kolaylaştırmak için özel kurallar koyma imkânı vermiştir. Oysa ki bu zamana kadar, üye ülkeler yalnızca bireysel talepler üzerine bu tür kurallar koyabilmekteydiler.

➤ KDV’de yönetim sistemi, vergi ödenmesine engel olan boşlukların varolması sebebiyle, idareler arasında geniş çapta bir işbirliğini zorunlu kılmaktadır. Bu yüzden dolandırıcılıkla mücadele Topluluk için öncelikli bir amaç haline gelmiştir. Bunun üzerine, 2003 yılında, 6. Direktifte önemli değişiklikler getiren “KDV Alanında İdari İşbirliği” ile ilgili bir karar kabul edilmiştir.

➤ “Mali Program (Fiscalis Programme)”ın ilk aşaması 2003 ile 2007 arasında tamamlanmış olup, ikinci aşaması ise 2013 yılına kadar tamamlanacaktır. Buna ilâve olarak AB’de dolaylı vergilerin işleyişini güçlendirmek anlamına gelen, KDV numaralarını doğrulama imkânı veren bilgisayarlı KDV Bilgi Değişim Sistemi (VIES) tamamlanacaktır⁴².

➤ Mart 2008’de Komisyon, vergi kaçakçılığı bağlantılı Topluluk içi işlemlerle daha etkili bir mücadele için önlemler paketini içeren bir Direktif sunmuştur⁴³. Söz konusu Direktif ile, vergi kaçakçılığının, üye devletler için dikkate

⁴¹ Daha fazla bilgi için bkz. **Common Policies, Tax Policy, Value Added Tax (VAT)**, http://www.europarl.europa.eu/parliament/expert/displayFtu.do?id=74&ftuld=FTU_4.18.2.html&language=en.

⁴² Daha fazla bilgi için bkz. Decision Adopted Jointly by the European Parliament and the Council, Decision No: 1482/2007/EC of the European Parliament and The Council of 11 December 2007- Establishing a Community Programme to Improve the Operation of Taxation Systemes in the Internal Market (Fiscalis 2013) and Repealing No: 2235/2002/EC, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2007:330:0001:0007:EN:PDF>.

⁴³ Daha fazla bilgi için bkz. Council Directive- amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra- Community transactions, COM(2008) 147 final, Brussels, 17.03.2008,

değer bir gelir kaybına sebebiyet verdiği ve iç pazarın işleyişini bozduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda önerilen tedbir, yalnızca tahsilat ve Topluluk içi bilgi değişimini hızlandırmak olarak düzenlenmiştir. Bu konuda yürürlükte olan hükümlerin, 7 Ekim 2003 tarihli ve 1798/2003 sayılı Kararın 5. Bölümünde ile 28 Kasım 2006 tarihli ve 2006/112/EC sayılı Konsey Direktifi'nin 5. ve 6. Bölümleri olduğu belirtilmiştir.

Direktif ile KDV kaçakçılığı ile daha etkili bir mücadele için, üye devletlerin Topluluk içi işlemler hakkında mümkün olduğunca hızlı tahsilat yapmak ve bilgi değişiminde bulunmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Bu ihtiyaca en uygun cevabın ise bir aylık bir dönem olduğu ifade edilmiştir. Bu doğrultuda 1798/2003 sayılı Kararda gerekli düzeltmenin yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

➤ Ağustos 2009'da, Mart 2008'de yapılması önerilen değişiklik gereğince, Komisyon tarafından Konsey ve Avrupa Parlamentosu'na "KDV Alanında İdari İşbirliği Konusunda, 1798/2003 sayılı Konsey Kararının Uygulanmasına İlişkin Soru Forumuna, Üye Ülkelerin Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi [COM (2009) 428 Final]" hakkında bir rapor sunulmuştur⁴⁴. Sözü geçen raporda üye ülkeler, kendilerine gönderilmiş olan soru formlarını cevaplandırmışlardır. Dolayısıyla 2009 yılında yayımlanan bu rapor, üye ülkeler tarafından verilen cevapların analizi ve özeti mahiyetindedir ve üye ülkelerin 1798/2003 Kararının işleyişi konusunda kendi kendilerini değerlendirdikleri bir rapor niteliğindedir. Söz konusu raporda üye ülkeler, idari işbirliği konularında iyileştirmeler ve gelişmeler kaydedebilmek için, "verilere kolay erişimin sağlanması, yasal terimlerin uyumlaştırılması, on-line iletişim olanaklarının artırılması, yasal çerçevenin oluşturulması yönünde Kararların tadil edilmesi" bağlamında bazı önerilerde bulunmuşlardır.

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/COM\(2008\)147_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/COM(2008)147_en.pdf).

⁴⁴ On Evaluating the Member States' Replies to the Questionnaire Relating the Application of Council Regulation (EC) no 1798/2003 Concerning Administrative Cooperation in the Field of Value Added Tax- Accompanying the Report from the Commission to the Council and the European Parliament [COM(2009) 428 final], 18.08.2009, SEC (2009)1121, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2009:1121:FIN:EN:PDF>.

"KDV Alanında İdari İşbirliği" hakkında 1798/2003 sayılı Konsey Kararının 45. maddesi uyarınca, Komisyon, her üç yılda bir Konsey ve Avrupa Parlamentosuna, bu kararın uygulanması ile ilgili bir rapor sunmak zorundadır. Buna göre, sözü geçen raporlardan birisi de 2009 yılının Ağustos ayında yayımlanmıştır.

5. Sonuç

Ortak Pazar hareketinin ortaya çıktığı ilk yıllardan itibaren, bu Birliğe üye olan ülkelerin vergi sistemleri bağlamında çalışmalar ve ortak pazarın işleyişinin önünde engel oluşturan mevcut farklılıkların giderilmesi bağlamında yapılan çalışmalar, gündemin ve oluşumun, ilk ve en önemli konusu olmuştur. Zira vergilendirme, üye ülkelerin ulusal egemenlik yetkilerinin temel unsuru olarak, siyasi ve ekonomik politikalarında en etkin araç olarak kullandıkları bir sistemdir. Bu bağlamda, vergilendirme alanında AB bünyesinde yapılan çalışmalar, üye ülkelerin egemenlik yetkilerine müdahale olarak algılandığından, tahmin edilenden ve arzulanandan daha yavaş ilerlemiştir. Sistem içindeki bazı vergiler açısından cebir unsuru yerine, daha yumuşak ve esnek düzenlemeler getirilmeye özen gösterilmiştir. Bu açıdan bakıldığında, AB'nin vergi ile ilgili düzenlemelerinin temelini oluşturan Roma Antlaşması ve temel kurucu antlaşmaları tadil eden antlaşma ve diğer enstrümanlarla oluşturulan yasal düzenlemelerde, vergilendirme ile ilgili kullanılan kelimelerin dahi çok büyük bir titizlikle seçilmiş olduğu gözlenmektedir.

AB'de dolaylı ve dolaysız vergiler konularında yapılan çalışmalar neticesinde oluşturulan yasal düzenlemelerde, muhtelif farklılıklar olduğunu da görmekteyiz. Örneğin, dolaylı vergiler konusunda, AB mevzuatında “uyumlaştırma (harmonisation)” terminolojisi kullanılmış iken, dolaysız vergiler konusunda, “yakınlaştırma (approximation)” kullanılmıştır. Bu sebeple, özellikle vergilendirme konularında, her iki kavramın ve bu kavramlardan türetilen ikincil kavramların, ele alınışında ve algılanışında, ülkemizde vergilendirme literatüründe ve uygulamasında bir kavram kargaşası olduğu kanısındayız. AB'nin yasal düzenlemelerde gösterdiği hassasiyeti, ciddiliği ve titizliği, mutlaka bizlerin de göstermesi gerekmektedir.

AB, özellikle KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerde uyumlaştırma çalışmaları yapılması gerektiğini belirtirken, uyumlaştırma kavramının bünyesinde barındırdığı “zorlama” unsurunu da hesaba katmıştır. Bu düşüncesinin gerekçesi olarak da, dolaylı vergilerin tek bir ortak pazarın oluşumunda ve işleyişinde, mal ve hizmet bedelleri ile doğrudan ilişkili olduğu ana temasını göstermiştir. Bu açıdan bakıldığında, Gelir ve Kurumlar Vergileri gibi dolaysız vergilerin, ortak pazarın oluşumunda ve işleyişinde etkili olan mal ve hizmet hareketleri ile doğrudan bağlantısının bulunmaması ve üye ülkelerin egemenlik yetkilerini daha fazla ve etkin ilgilendirmesi sebepleriyle, bu alanda yapılan çalışmalar ikinci planda kalmıştır. Nitekim AB, dolaysız vergiler için “uyumlaştırma” konusu yerine, “yakınlaştırma” konusunu öne çıkarmayı daha uygun bulmuştur.

Dolaylı Vergiler Bağlamında KDV'nin uyumlaştırılması seyri, AB'nin kurucu antlaşması olan “Roma Antlaşması” ile düzenleme altına alınmıştır. Zira o dönemlerde AB üyesi ülkelerde iki farklı dolaylı vergileme sistemi kullanılmakta idi. Fransa'da KDV uygulanmakta iken, Fransa dışındaki ülkelerde yayılı muamele vergisi uygulanmaktaydı. Bu şekildeki bir farklılığın da, iç pazarın kurulmasına engel olacağı ve iç pazarın piyasa rekabetini bozacağı sebebiyle, dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma çalışmaları derhal başlatılmıştır. Bu gerekçelere dayalı olarak, 1962 yılında yayımlanan Neumark Raporu'nda, Ortak Pazar (*Common Market*) oluşturulabilmesi için, çeşitli muamele vergilerinin (*turnover tax*)

kaldırılması ve yerine KDV'nin konulması önerilmiştir. Buna istinaden, KDV'de uyumlaştırma başarıyla yürütülmüş ve aşamalı olarak Rapor'da önerilen hususlar gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. KDV uyumlaştırma çalışmaları 1967'de 2 direktifle resmen başlamış ve 1970'de uygulamaya geçilmesi kararlaştırılmıştır. Böylece daha evvel uygulanmakta olan muamele vergilerinin yerine KDV, sözü geçen iki direktifle birlikte uygulanmaya başlanmıştır. KDV ile ilgili, Aralık 1969'da yayımlanan Üçüncü Konsey Direktifi de, üye ülkelerde KDV mevzuatının uyumlaştırılmasını düzenlemektedir. Bunların ardından 1971'de yürürlüğe giren Lüksemburg Antlaşması, üye ülkelerin katkılarından bağımsız olarak Birliğin kendi, öz kaynaklarına sahip olmasını sağlayan “öz kaynaklar sistemini” getirmiştir. Sitemin önemini, KDV matrahına belli bir oranın uygulanması suretiyle hesaplan pay oluşturmaktadır ki, bu sebeple de KDV matrahlarının uyumlaştırılması, bir gereklilik olarak Birlik içinde daha fazla kendini göstermeye başlamıştır.

Konsey, 1977 yılında yayımlanmış olduğu Altıncı Direktif ile, ortak KDV Sistemini tam bir düzen altına almıştır. Sözü geçen direktifte, mükellefler, verginin uygulama alanı, vergiye tabi işlemler, vergilendirilebilir matrahın saptanması ve indirimler gibi konular, çok ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Gene bu önemli direktifle, “tüketim tipi KDV sistemi” ve dış ticarete “varış ülkesinde vergileme ilkesi” benimsenmiş, standart oran, yükseltilmiş oran ve indirilmiş oran olmak üzere üç tür oran tespit edilmiştir. Düzenlemelere esas teşkil eden Altıncı Direktif ile, ortak bir KDV sistemi tesis edilmiştir. Bu konuda çalışmalar sürdürülmüş ve 1985 yılında yayımlanan “İç pazarın tamamlanması ile ilgili Beyaz Kitap (White Paper)” ile, “Ortak Pazar” artık “İç Pazar” olarak mütalaa edilmeye başlanmış ve iç pazarın önündeki fiziksel, teknik ve mali engellerin kaldırılması amaçlanmış ve bu doğrultuda düzenlemeler geliştirilmiş ve uygulanmıştır.

1987 yılında yürürlüğe giren Avrupa Tek Senedi (The Single European Act) de Roma Antlaşmasında ilk büyük değişikliği yapmış, iç pazara spesifik bir anlayış katmış, iç pazarın tamamlanması için 31 Aralık 1992 tarihi belirlenmiştir. Bunun akabinde 1987 yılında yayımlanan Cockfield Raporu'nda tam anlamda bir uyumlaştırmanın gerekliliğinden açık ve seçik olarak söz edilmiştir. Yine 1987 Ağustos'unda iç pazarın tamamlanması amacıyla dolaylı vergiler konusunda, Komisyon, kendi önerilerini özetleyen bir “Küresel İletişim (*Global Communication*)” yayımlamıştır. Bu raporda Komisyon, üye ülkeler arasında üçlü oran sisteminin genel olarak uygulanmakta olduğunu ve bunun hem mükellefler hem de vergi idaresi için karışıklığa yol açtığını belirtmiştir. Bunun üzerine KDV'de “indirilmiş oran ve standart oran” olmak üzere ikili bir oran sisteminin uygulanmasının daha uygun olacağı belirtilmiştir. 1987 yılındaki bu öneriler, Topluluk KDV sisteminde, daha sonra yürürlüğe girmek üzere, 3 temel değişiklik olarak plânlanmış ancak kabul görmemiştir.

1989 ile 1991 arasındaki dönemde, 1993 sonrası Topluluk içi ticarete uygulanacak olan KDV düzenlemelerinin temel şekli ortaya çıkmış, “geçici KDV sistemi” oluşturulmuştur. Bu sırada yayımlanan “Mali Sınırların Kaldırılması Direktifi”, 16 Aralık 1991'de yayımlanmış ve 1 Ocak 1993'den itibaren iç sınırlardaki mali kontroller yürürlükten kaldırılmıştır. Bu değişiklik, yeni sistem dahilinde yapılan ilk temel değişiklik olmuştur. Bunun dışında yapılan diğer temel değişiklik ise, yeni idari yükümlülüklerin getirilmesi olmuştur. Bu bağlamda 1994

yılı sonuna kadar KDV sisteminin tam olarak uygulanmasına karar verilmiş olsa da, sürecin 1999 ortalarına kadar uzadığı görülmektedir. Yine 1996 yaz döneminde Avrupa Komisyonu, yeniden yapılandırılmış bir KDV sistemi benimsenmesi amacıyla bir çalışma programı sunmuştur. Ancak 1996 yaklaşımının, 1987 yaklaşımında olduğu gibi uygulanabilmesi pek mümkün olamamış, bizatihi mevcut olan KDV sistemi, artık iyice yetersiz hale gelmiş ve 2000 yılında Komisyon yeni, çok farklı yaklaşıma dayalı bir KDV stratejisi öne sürmek zorunda kalmıştır. “Uygulanabilir, tutarlı bir strateji (*viable strategy*)” olarak adlandırılan strateji, “yürürlükteki KDV kurallarının *basitleştirilmesi ve modernizasyonu*, yürürlükteki kuralların daha eşit uygulanması, daha güçlü idari işbirliği” olmak üzere dört temel hedefe dayandırılmıştır. Bu dönemden itibaren günümüze kadar yapılan yasal düzenlemeler, söz konusu edilen dört hedefe ulaşmak amacıyla halen sürdürülmektedir. KDV stratejisinin önceliklerini güncellemek ve yeniden gözden geçirmek amacıyla, 20.10.2003 tarihinde bir rapor yayımlanmış ve “İç Pazar için Basitleştirilmiş Mevzuat (SLIM)” kabul edilmiştir. Günümüz düzenlemelerinin de temeli mahiyetinde olan söz konusu raporda, üye ülkeler arasındaki oran farklılıkları ve bunun sebep olduğu rekabet bozuklukları vurgulanmıştır. Bu sebeple standart oranın 31 Aralık 2005 tarihine kadar %15’in altında belirlenmemesi gerektiği belirtilmiştir. Yine Aralık 2005’te Komisyon, üye ülkeler tarafından uygulanan söz konusu asgari standart KDV oranını, 2005/92/CE Direktifi ile, 2010 yılına kadar uzatmıştır. Dolayısıyla halen içinde bulunduğumuz 2010 resmi verilerine göre, üye ülkeler arasındaki oran farklılıklarının ne derece giderildiği ve hangi oranda başarılı olduğu bu yıl belli olacaktır. Dolaylı vergiler konusunda AB üyesi ülkeler nezdinde yapılan düzenlemeler ve buna ilişkin olumlu neticelerin alınmasına başarıyla devam edildiğini de bu bağlamda belirtmek isteriz.

Kaynakça

- Commission of the European Communities (COM 85), 310 final, Completing The Internal Market, White Paper from Commission to the European Council, Milan 28-29 June 1985, http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf.
- Common Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Official Journal of European Union, L347/1, 11.12.2006, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:EN:PDF>.
- Common Policies, Tax Policy, Value Added Tax (VAT),** http://www.europarl.europa.eu/parliament/expert/displayFtu.do?id=74&ftuid=FTU_4.18.2.html&language=en
- Communication from the Commission to the Council and the European Parliament- A Strategy to Improve the Operation of the VAT System within the Context of the Internal Market, Brussels, 07.06.2000 COM (2000) 348 final, <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0348:fin:en:pdf>.
- Communication from the Commission to the Council, The European Parliament and The European Economic and Social Committee- Review and Update of VAT Strategy Priorities, COM (2003) 614 final, Brussels, 20.10.2003, <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0614:fin:en:pdf>.
- Completing of the Internal Market: Approximation of indirect tax rates and harmonization of indirect tax structure.** Global Communication from the Commission, (COM 87) final /2, 26 August 1987, Brussels, http://paei.pitt.edu/497701001151_1.pdf.
- Consolidated Version of the Treaty Establishing The European Community, ,** Official Journal of European Communities, C325/33, 24.12.2002, <http://www.ictregulationtoolkit.org/en/Publication.2364.html>.
- Council Decision of 21 April 1970 on the Replacement of Financial Contributions from Member States by the Communities' own Resources (70/243 ECSC/EEC, Euratom, Article 4, <http://www.ena.lu/>.
- Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers (OJ No L 376 of 31.12.1991), http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&type_doc=Directive%an_doc=1991&nu_doc=680&lg=en.
- Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC

- (Approximation of VAT Rates),
<http://www.legaltext.ee/text/en/t70227.htm>.
- Council Directive- amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra- Community transactions, COM(2008) 147 final, Brussels, 17.03.2008,
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/COM\(2008\)147_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/COM(2008)147_en.pdf).
- Decision Adopted Jointly by the European Parliament and the Council, Decision No: 1482/2007/EC of the European Parliament and The Council of 11 December 2007- Establishing a Community Programme to Improve the Operation of Taxation Systemes in the Internal Market (Fiscalis 2013) and Repealing No: 2235/2002/EC, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2007:330:0001:0007:EN:PDF>.
- Directive 2005/92/ CE Du Conseil du 12 Décembre 2005 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne la durée d'application du taux normal minimum de TVA
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2005:345:0019:0020:FR:PDF>.
- Europe Without Frontiers- Completing The Internal Market**, European Documentation, Periodical 2/1989,
http://aei.pitt.edu/1554/01/europe_frontiers_3rd_ed_Edoc_1_1989.pdf.
- FERIA, Rita de la. **VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation**, Oxford University Centre For Business Taxation, WP 09/29,
www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working_papers/WP0929.pdf.
- First Council Directive of 11 April 1967 on the Harmonisation of Legislation of Member States concerning turnover taxes (67/227/EEC), <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31967L0221:EN:HTML>
- FULMINI, Azelio. *“The Internal Market, Priciples and General Completion of The Internal Market, ‘The Launching of the Internal Market in the 1980s and the Single European Act’”*, June 2006,
<http://www.europarl.europa.eu/parliament/expert/displayFtu.do?language=en&id=74&ftuld=FTU3.1.html>
- NADAROĞLU, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yay., 11. Baskı, 2000.
- NERUDOVA, Danuse. **Tax Harmonization in the EU**, MTBES E – Book, 2008, Mendel University Brno, Faculty of Economic and Business, Department of Accounting and Taxation, Crech Republic.

OECD, **Harmful Tax Competition- An Emerging Global Issue**, 1998,
<http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>.

On Evaluating the Member States' Replies to the Questionnaire Relating the Application of Council Regulation (EC) no 1798/2003 Concerning Administrative Cooperation in the Field of Value Added Tax- Accompanying the Report from the Commission to the Council and the European Parliament [COM(2009) 428 final], 18.08.2009, SEC (2009)1121, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2009:1121:FIN:EN:P DF>.

Overview of the Own Resources System,

http://ec.europa.eu/budget/budget_detail/overview_en.htm.

Proposal for a Council Directive- Supplementing the Common System of the Value Added Tax and Amending Directive 77/388/CEE- Approximation of VAT Rates, Revised Version, Commission of the European Communities COM (87) final /2, 21 August 1987, http://aei.pitt.edu/11969/01/77424_1.pdf.

Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the Harmonisation of Legislation of Member States concerning turnover taxes- Structure and procedures for application of the common system of the value added tax,),
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L005:EN:HT ML>.

Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes- Common system of value added tax: uniform basis of assessment, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977l0388:en:HT ML>

STEICHEN, Alain. “*Tax Competition in Europe or the Taming of Leviathan*”, 30.05.2002,
<http://www.eatlp.org/uploads/Members/GeneralReportSteichen.pdf>.

Taxation in the Single Market, Office for the Official Publications of the European Communities, Periodical 6/1990, L-2985 Luxembourg.

The European Single Market and the Common Financial Market,

[http://homepages.uel.ac.uk\(K.Bain/EFCM.pdf](http://homepages.uel.ac.uk(K.Bain/EFCM.pdf).

Third Council Directive of 9 December 1969 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes- introduction of value added tax in Member States (69/463/EEC),
<http://www.legaltext.ee/text/en/T70223.htm>.

Treaty Establishing the European Community, Consolidated version including the amendments of the Treaty of Nice of 26 February 2001,
<http://www.ena.lu/>.

TYC, Vladimir. **“Harmonization of indirect taxes in the European Union”**,
International Journal of Law and Management, Vol.50, No.2, 2008,
[http://www.emeraldinsight.com/Insight/viewPDF.jsp?contentType=Article&
Filename=html/Output/Published/EmeraldFullTextArticle/Pdf/0100500202
.pdf](http://www.emeraldinsight.com/Insight/viewPDF.jsp?contentType=Article&Filename=html/Output/Published/EmeraldFullTextArticle/Pdf/0100500202.pdf).

VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Situation at
1st January 2010, 1049 Brussels- Belgium, taxud.d.1(2010)118380-EN,
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/ho
w_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).