



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**YUNANİSTAN DENEYİMİ İŞİĞINDA TÜRK VERGİ  
SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMU**

Ntilek ILIAZ

Doktora Tezi

Ankara, 2021



YUNANİSTAN DENEYİMİ İŞİĞİNDA TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN  
AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMU

Ntilek ILIAZ

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2021

## KABUL ONAY

[Öğrencinin Adı Soyadı] tarafından hazırlanan “[Tezin Adı]” başlıklı bu çalışma, [Savunma Sınavı Tarihi] tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından [Tezin Türü] olarak kabul edilmiştir.

[ İ m z a ]

---

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Başkan)

[ İ m z a ]

---

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Danışman)

[ İ m z a ]

---

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Üye)

[ İ m z a ]

---

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Üye)

[ İ m z a ]

---

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Üye)

Bu tez çalışmasında Sayın (Unvanı, Adı ve Soyadı) Ortak Danışman olarak görev almıştır. Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

[Unvanı, Adı ve Soyadı] Enstitü Müdürü

# YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim. Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan “*Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge*” kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. <sup>(1)</sup>
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ..... ay ertelenmiştir. <sup>(2)</sup>
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. <sup>(3)</sup>

30/06/2121

**Ntilek ILIAZ**

<sup>1</sup>“*Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge*”

- (1) *Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.*
- (2) *Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internette paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.*
- (3) *Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir \*. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.*  
*Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.*

\* *Tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.*

## ETİK BEYANI

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Doç. Dr. Hale AKBULUT** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

**Ntilek ILIAZ**

## ÖZET

ILIAZ, Ntilek. Yunanistan Deneyimi Işığında Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği'ne Uyumu, Doktora Tezi, Ankara, 2021.

Bu tezin amacı; Türkiye'nin AB üyeliği halinde, vergi uyumlaştırmasının gelecekteki yönünü analiz etmek, olası uyumsuzlukları göz önüne sermek ve söz konusu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerileri geliştirmektir. Bu amaçla, Yunanistan'ın deneyiminden faydalanarak Türkiye için uyum sürecine ilişkin çıkarımlarda bulunulmuştur. Tez, Yunanistan incelemesi ile Türkiye'nin üyelik halindeki vergi uyumunun yönünü açığa çıkaran ilk bilimsel çalışmadır. Yunanistan örneğinin seçilmesinde; her iki ülkenin vergiye bakış açısının ve vergi uyumunun benzer olması ile ilgili ülkenin sisteminin rahat incelenebilirliği dikkate alınmıştır. Yunanistan'ın ABAD önünde neredeyse verginin her alanında dava sahibi olması da söz konusu örneğin önemini arttırmaktadır. İlgili davaların Türk bilimsel literatüründe ilk defa kullanılıyor olması literatüre özgün bir katkı sağlamaktadır.

Tezde; Avrupa Komisyonu'nun özellikle ülkelerin dolaysız vergi sistemlerinin farklılığından kaynaklanan anormallikleri, vergi uyumlaştırması olmaksızın, ulusal kuralların yakınlaştırılmasıyla ele almaya çalıştığı bulgusu ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte, üye devletlerin vergi uyumu alanında tam olarak özgür bırakıldığı sonucuna varmak da yanlış olacaktır. Ayrıca tezde incelenen davalardan anlaşıldığı üzere; ABAD kararları vergi uyumunun gerçek lokomotif niteliğindedir. AB ve ABAD vergilendirme gücünden yoksun olmakla birlikte, vergilendirme üzerine önemli bir düzenleyici kontrol uygularken daha sıkı kısıtlamalar getirmektedir. Bu nedenle, Yunanistan vergi davaları, Türkiye için başta dolaysız vergiler olmak üzere tüm vergilere ilişkin uyumlaştırmanın şekillenmesinde faydalıdır.

**Anahtar Kelimeler:** Türk Vergi Hukuku, Yunan Vergi Hukuku, Avrupa Birliği, Vergi Uyumlaştırması, Vergi, Avrupa Adalet Divanı İçtihatları

## ABSTRACT

ILIAZ, Ntilek. Harmonization of Turkish Tax System to the European Union in the Light of the Greek Experience, Doctoral Thesis, Ankara, 2021.

The aim of this thesis is; to analyze the future direction of tax harmonization, to reveal possible incompatibilities and to develop solutions to eliminate these problems for Turkey in the case of accession to the EU. For this purpose, Greece was chosen and by making use of the experience of the relevant country, inferences have been made regarding the harmonization process for Turkey. The thesis is the first scientific study to reveal the direction of Turkey's tax harmonization in membership with the Greek examination. While Greece was chosen as a sample for comparison; It has been taken into account that the tax compliance of both countries are similar and the system of the relevant country can be easily examined. In addition, Greece is one of the countries that infringes the EU tax rules the most and has cases in almost every area of tax before the European Court of Justice. This increases the importance of this sample. Cases in question are used for the first time in the Turkish scientific literature and makes a unique contribution to the literature.

Another result of the thesis is; the European Commission endeavours to handle anomalies originating in the difference of national direct tax systems by the approximation of national rules, without harmonisation of the tax type. However, it would be wrong to come to the conclusion that member states have full freedom in this field. The CJEU decisions are the real engines of tax coordination. In addition; while lacking taxation power, EU and the CJEU impose stricter restrictions and exercise significant regulatory power over taxation. Therefore, Greek tax cases are beneficial for Turkey in shaping the harmonization of all taxes, especially direct taxes.

**Key Words:** Turkish Tax Law, Greek Tax Law, European Union, Tax Harmonization, Tax, Case Law of the European Court of Justice



## İÇİNDEKİLER

<b>KABUL ONAY</b> .....	<b>i</b>
<b>YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI</b> .....	<b>ii</b>
<b>ETİK BEYANI</b> .....	<b>iii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>iv</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>v</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vi</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>xi</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>xii</b>
<b>GRAFİKLER LİSTESİ</b> .....	<b>xiii</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>xiv</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. BÖLÜM: AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK VERGİ UYGULAMALARI</b> .....	<b>4</b>
<b>1.1. AVRUPA BİRLİĞİ OLUŞUMUNDA VERGİ</b> .....	<b>5</b>
1.1.1. Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumu ve Dayandığı Hukuki Çerçeve.....	7
1.1.2. Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırmasının Diğer Politika Hedefleri İle İlişkisi .....	12
1.1.3. Vergi Uyumunun Genel İlkeleri.....	17
1.1.4. Vergi Uyumunun Zorluğu.....	21
1.1.5. Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Doğrudan Vergi Alanındaki Yetkisi ve Tutumu.....	23
1.1.6. Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Vergi Ayrımcılığına Bakışı.....	26
1.1.7. Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Dolaylı Vergi Alanındaki Rolü.....	30

<b>1.2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYLI VERGİ DÜZENLEMELERİ</b> .....	<b>31</b>
1.2.1. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi.....	32
1.2.1.1. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Uygulanması.....	35
1.2.1.2. Avrupa Birliği'nde E-Ticaret ve Katma Değer Vergisi.....	40
1.2.2. Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi.....	42
1.2.2.1. Akaryakıt Ürünlerinde Özel Tüketim Vergisi.....	45
1.2.2.2. Alkol Ürünlerinde Özel Tüketim Vergisi.....	49
1.2.2.3. İşlenmiş Tütün ve Tütün Ürünlerinde Özel Tüketim Vergisi.....	51
<b>1.3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYSIZ VERGİLER ALANINDAKİ DÜZENLEMELER</b> .....	<b>57</b>
1.3.1. Kurumlar Vergisi ile İlgili Direktifler.....	58
1.3.1.1. Şirket Kuruluşu, Sermaye Artırımı Üzerinden Alınan Damga Vergisi ile İlgili Direktif.....	60
1.3.1.2. Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi.....	61
1.3.1.3. Füzyon Direktifi.....	61
1.3.1.4. Ana Şirket- Bağlı Şirket Direktifi.....	61
1.3.1.5. Tahkim Sözleşmesi.....	62
1.3.1.6. Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedelleri Direktifi (Rotalty).....	62
1.3.1.7. Avrupa Şirketi.....	63
1.3.2. Sınır Ötesi Veraset Vergisi.....	64
1.3.3. Avrupa Birliği'nde Motorlu Taşıtların Vergilendirmesi Çalışmaları.....	67
<b>2. BÖLÜM: YUNAN VERGİ HUKUKUNU TOPLULUK HUKUKUNA UYARLAMA ÇALIŞMALARI</b> .....	<b>72</b>
<b>2.1. YUNANİSTAN AVRUPA BİRLİĞİ ÜYELİK SÜRECİNİN KISA TARİHİ</b> .....	<b>72</b>
<b>2.2. YUNANİSTAN HUKUKUNUN AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKUNA UYUMU</b> .....	<b>75</b>
2.2.1. Yunan Hukukunun Topluluk Hukukuna Uyarlama Çalışmaları.....	75
<b>2.3. YUNANİSTAN VERGİ SİSTEMİNİN DAYANDIĞI HUKUKİ ÇERÇEVE</b> .....	<b>77</b>

<b>2.4. YUNAN VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMU:</b>	
<b>(ADALET DİVANİ KARARLARI IŞIĞINDA)</b> .....	<b>81</b>
2.4.1. KDV Direktifinin İç Hukuka Aktarılması.....	81
2.4.1.1 Güncel Yunan KDV Oranları ve İstisnaları.....	86
2.4.1.2. Avrupa Birliği Adalet Divanında Ele Alınan KDV Davaları.....	88
2.4.1.2.1. İçkilerde Farklılaştırılmış KDV Uygulaması (UZO) Case C-230/89.....	89
2.4.1.2.2. Nakliye Hizmetlerinin Vergilendirilmesi (Case C-331/94).....	91
2.4.1.2.3. İstisnaların Yanlış Yorumlanmasına İlişkin İhlal Davası (Case C-13/06).....	92
2.4.1.2.4. KDV Mükellefi Sorunu (Case C-78/02-C-80/02).....	93
2.4.1.2.5. BP Soupergaz Davası: KDV'de İndirim (Case C-62/93).....	95
2.4.1.3. KDV Direktifinin Yunanistan'da Uyumlaştırılmasına Yönelik Genel Değerlendirme.....	98
2.4.2. Özel Tüketim Vergisi Direktiflerinin Yunan İç Hukukuna Aktarılması.....	99
2.4.2.1. Alkol ve Alkol Ürünlerin AB Uyumlaştırması ve Güncel Vergi.....	102
2.4.2.2. İşlenmiş Tütün ve Tütün Ürünlerine İlişkin Direktifin Yunan Mevzuatına Uyarlanması ve Güncel Vergi.....	107
2.4.2.3. Enerji Ürünlerinden İlgili Direktifin Yunan Mevzuatına Uyarlanması ve Güncel Vergi.....	110
2.4.2.4. Avrupa Adalet Divanı'nda Ele Alınan ÖTV Davalar.....	114
2.4.2.4.1. Uzo Davası Case (C-475/01).....	114
2.4.2.4.2. Tütün Ürünleri İle İlgili Dava (Case C-216/98).....	118
2.4.2.4.3. Tsipouro ve Tsikoudia Davası (Case C-91/18).....	120
2.4.2.5. ÖTV Direktiflerinin İç Hukuka Aktarılmasının Genel Değerlendirilmesi.....	122
2.4.3. Yunan Kurumlar Vergisi.....	123
2.4.3.1 Kurumlar Vergisi Tarihçesi ve Güncel Kurumlar Vergisi.....	123
2.4.3.2. Kurumlar Vergisi Direktiflerinin İç Hukuka Aktarılması.....	127
2.4.3.2.1. Yardımlaşma Direktifinin İç Hukuka Aktarılması.....	128
2.4.3.2.2. Füzyon Direktifinin İç Hukukuka Aktarılması.....	128
2.4.3.2.3. Ana Şirket Bağlı Şirket Direktifinin İç Hukuka Aktarılması.....	129

2.4.3.2.4. Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesinin İç Hukuka Aktarılması	131
2.4.3.2.5. Faiz ve Telif Hakkı Direktifinin İç Hukuka Aktarılması	132
2.4.3.2.6. Avrupa Şirketi Tüzüğünün İç Hukuka Aktarılması	133
2.4.3.3. Avrupa Birliği ve Yunanistan Arasında Açılan Kurumlar Vergisi Davaları	135
2.4.3.3.1. Sermaye Artırımı Davası (Case-C426/98)	135
2.4.3.3.2. Direktifin Zamanında Aktarılmaması Davası (Case C-8/97)	137
2.4.3.3.3. Athinaiki Zythopoiia Davası (Case C-294/99)	138
2.4.3.3.4. Royal Bank of Scotland Davası (Case C-311/97)	141
2.4.4. Yunanistan'da Motorlu Taşıtlar Üzerine Uygulanan Vergiler	142
2.4.4.1. Yunanistan Hakkında Açılan Motorlu Taşıtlar Alanı İle İlgili Davalar	143
2.4.4.1.1. Binek Araçlarına Yönelik Ayrımcı Ek Vergi Uygulaması Davası (Case C-375/95)	144
2.4.4.1.2. Nakliye Araçlarının İthalı İle İlgili Dava (Case C-9/92)	146
2.4.4.1.3. Klattner Davası (Case C-389/95)	149
2.4.4.1.4. Louloudakis Davası (Case C-262/99)	152
2.4.5. Yunanistan Hakkında Diğer Dolaysız Vergiler Alanında Açılan Davalar (Ayrımcı Vergi, Miras ve Gayrimenkul Vergileri, Devlet Yardımları)	155
2.4.5.1. İthal Ürünlerin Vergilendirilmesine İlişkin Dava (Case C-228/98)	159
2.4.5.2. Gayri Menkul Alımına İlişkin İhlal Davası (Case C-155/09)	162
2.4.5.3. Veraset (Miras) Vergisinde İkamete Dayalı Ayrımcılık Davası (Case C-244/15)	165
2.4.5.4. Veraset Vergisinde Kar Amacı Taşımayan Kuruluşlara Yönelik İkamete Dayalı Ayrımcılık ve Karşılıklılık İlkesi Davası (Case C-98/16)	167
2.4.5.5. Cosco Pasific ve Devlet Yardımı Yasağı Davası (T-314/15)	169

### **3. BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNUN AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK VERGİ SİSTEMİNE UYUMU** **176**

#### **3.1. TÜRKİYE-AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİ** **182**

<b>3.2. TÜRKİYE-AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİNDE VERGİLENDİRME KONUSU</b> .....	<b>186</b>
<b>3.3. KATMA DEĞER VERGİSİNİN AB İLE UYUM ANALİZİ</b> .....	<b>189</b>
3.3.1. KDV'nin Genel Uyumu.....	189
3.3.2. Türkiye ve AB Katma Değer Vergisi Oranlarının Karşılaştırması.....	195
3.3.3. Katma Değer Vergisi Muafiyetleri: Türkiye-Avrupa Birliği Karşılaştırması .....	199
<b>3.4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN UYUM ANALİZİ</b> .....	<b>203</b>
3.4.1. Türk Özel Tüketim Vergisinin Konusu.....	205
3.4.2. Türk Özel Tüketim Vergisinin Oranları.....	207
3.4.3. Özel Tüketim Vergisi'nin Değerlendirmesi.....	210
<b>3.5. DOLAYSIZ VERGİLER</b> .....	<b>211</b>
3.5.1. Türk Kurumlar Vergisi.....	212
3.5.2. Kurumlar Vergisi Alanında Çıkarılan AB Direktiflerine Uyum.....	212
3.5.2.1. Şirket Kuruluşu, Sermaye Artırımı Üzerinden Alınan Damga Vergisi ile ilgili Direktif Açısından Uyum.....	212
3.5.2.2. Füzyon Direktifi Açısından Uyum.....	213
3.5.2.3. Ana Şirket Yavru Şirket Direktifi Açısından Uyum.....	215
3.5.2.4. Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesini Açısından Uyum.....	216
3.5.2.5. Faiz ve Telif Hakkı Direktifi Açısından Uyum.....	216
3.5.3. Türk Veraset ve İntikal Vergisi.....	217
3.5.4. Türk Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	219
3.5.5. Devlet Yardımları.....	222
<b>3.6. YUNANİSTAN ÖRNEĞİNDEN TÜRKİYE İÇİN ÇIKARILACAK DERSLER</b> .....	<b>225</b>
<b>GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ</b> .....	<b>231</b>
<b>KAYNAKÇA</b> .....	<b>245</b>
<b>EK 1. ORJİNALLİK RAPORU</b> .....	<b>270</b>
<b>EK 2. ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU</b> .....	<b>272</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1</b> Avrupa Birliği'nde Enerji Ürünlerine Uygulanan Minimum ÖTV Oranları (2020, Avro cinsinden).....	48
<b>Tablo 2:</b> AB’nde Alkol ve Alkollü Ürünler Uygulanan Minimum ÖTV oranları (€ ) (2020).....	50
<b>Tablo 3:</b> Avrupa Birliği'nde Sigara Vergileri (En Yüksek ve En Düşük Beş Ülke) 2020 (Bir Paket Sigara İçin).....	54
<b>Tablo 4:</b> Avrupa Birliği ve Yunanistan’da Alkol ve Alkol Ürünlerine Uygulanan ÖTV (2020) ( Hektolitire başına Avro).....	105
<b>Tablo 5:</b> (2012-2018) ve 2021 Yılları Arasında Yunanistan ‘da Tütün Ürünlerine uygulanan Spesifik ve Advalorem Vergiler.....	109
<b>Tablo 6:</b> Motor Yakıtı Olarak Kullanılan Ürünler için AB Minimum oranlar ve Yunanistan’da Uygulanan ÖTV 2020 Verileri (Avro) .....	112
<b>Tablo 7:</b> Isınma Amaçlı Kullanılan Yakıt ve Elektriğe Uygulanan Minimum Oranlar ve Yunanistan’da Uygulanan ÖTV 2020 veri (Avro).....	113
<b>Tablo 8:</b> Yunanistan ve Türkiye Ekonomik Verileri (2020 ve 2021 Yılları).....	177
<b>Tablo 9:</b> Seçili Ürünler Yunanistan ve Türkiye'de Uygulanan ÖTV Oranları (2021) .....	209

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> Avrupa Birliği'nde Vergi Hukukunun Kaynakları .....	11
<b>Şekil 2:</b> AB Vergi Politikasının Diğer Politikalar ile İlişkisi .....	13
<b>Şekil 3:</b> Vergi Uyumunun Genel İlkeleri.....	18
<b>Şekil 4:</b> Yunanistan ile İlgili Avrupa Adalet Divanında Açılan KDV Davaları.....	89
<b>Şekil 5:</b> Yunanistan'da Uygulanan Başlıca ÖTV Başlıkları .....	100
<b>Şekil 6:</b> Yunanistan ile İlgili Avrupa Adalet Divanında Açılan ÖTV Davaları .....	114
<b>Şekil 7:</b> Avrupa Adalet Divanı'nda Ele Alınan Kurumlar Vergisi Davaları .....	135
<b>Şekil 8:</b> Yunanistan Hakkında Açılan Motorlu Taşıtlar Alanı ile İlgili Davalar .....	144
<b>Şekil 9:</b> Avrupa Adalet Divanı'nda Yunanistan Hakkında Açılan Miras, Gayrimenkul ve Devlet Yardımları Konularındaki Davalar .....	158

## GRAFİKLER LİSTESİ

- Grafik 1:** 2020 Yılında AB Ülkelerinde Sigaralar Üzerindeki Vergi Bileşenlerinin Oranları % .....56
- Grafik 2:** Yunanistan'da Toplam ÖTV Gelirleri İçinde Seçili Başlıkların Yüzdeleri (2018) ..... 101
- Grafik 3:** Türkiye ve Yunanistan'da Vergi Gelirlerinin GSYH'ya Oranı (2000-2019 Sosyal Güvenlik Primleri Dahil) ..... 178
- Grafik 4:** Yunanistan'da Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ile Sosyal Güvenlik Primleri Payları (2018) ..... 179
- Grafik 5:** Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergiler İle Sosyal Güvenlik Primleri( %) 2018 ..... 180
- Grafik 6:** Yunanistan'da Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi gelirleri İçinde ki Payları (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç, 2018) ..... 181
- Grafik 7:** Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç 2018)..... 181



**KISALTMALAR**

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ABİDA	Avrupa Birliği İşleyişine Dair Anlaşma
AET	Avrupa Ekonomi Topluluğu
AKÇT	Avrupa Kömür Çelik Topluluğu
AT	Avrupa Topluluğu
ATAD	Avrupa Adalet Divanı
BM	Birleşmiş Milletler
B2B	Business to Business (Firmadan Firmaya)
B2C	Business to Consumer (Firmadan Tüketiciye)
CIF	Cost, Insurance Freight
DR	Drahmi
ECU	Avrupa Para Birimi
EEA	European Economic Area (Avrupa Ekonomi Alanı)

EFTA	The European Free Trade Association (Avrupa Serbest Ticaret Birliği)
ELPA	Elliniki Leschi Periigiseon kai Aftokinitou (Yunanistan Otomobil ve Turing Kulübü )
EPB	Ekonomi ve Parasal Birlik
EURATOM	The European Atomic Energy Community (Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu)
GB	Gümrük Birliği
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
İKV	İktisadi ve kalkınma Vakfı
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Türk Katma Değer Vergisi Yasası
KV	Kurumlar Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LPG	Liquefied Petroleum Gas (Sıvılaştırılmış Petrol Gazı)
MÇB	Müzakere Çerçeve Belgesi

CJEU	The Court of Justice of the European Union
NATO	The North Atlantic Treaty Organization (Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü )
OGA	Organismos Georgikon Asfaliseon (Greek Agriculture Social Security: Yunanistan Tarım Sosyal Güvenlik )
OGT	Ortak Gümrük Tarifesi
TEVE	Tameío Epangelmatión kai Viotechnón Elládos (Professionals and Craft Workers Fund of Greece: Profesyoneller ve Esnaf İşçileri Fonu)
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
RBS	Royal Bank of Scotland
SE	Societas Europaea (Avrupa Şirketi)

## GİRİŞ

Bu çalışmanın temel amacı; başta Türkiye olmak üzere AB'ye üyelik için aday olan ülkelere vergi uyumu konusunda bir yol haritası belirleyebilmektir. Ayrıca, Avrupa Adalet Divanının (ABAD) vergi konusundaki içtihatlarının üye devletlerin vergi sistemlerini şekillendirmedeki önemi ortaya konulacak ve farklı hukuk sistemlerinin AB yasalarını ne kadar iyi ve net anladıkları örnek ülke Yunanistan ışığında incelenecektir. Çalışma, özellikle dolaylı vergiler konusunda direktiflerle aynı olması öngörülen sistemlerin farklılıklarını ortaya çıkarmayı amaçlamıştır. Buna ilave olarak direktif konusunda eksik olan dolaysız vergi alanındaki düzenlemelerin mahkeme içtihatları tarafından nasıl şekillendiği incelenecektir.

Direktifler; üye ülkelerde aynı şekilde uygulanmamakta ve yorumlanmamaktadır. Direktiflerin yalnızca kelimesi kelimesine çevrilerek iç hukuka aktarılması yeterli değildir. Kuralların yorumlanması ve iç hukuk ile bütünlüğünün sağlanması gerekmektedir. Direktiflerin ayrıntılı ifade edildiği alanlarda bile farklı yorumlamalar ve uygulamalar ortaya çıkabilmektedir.

Bu çalışmada; Yunanistan ve Türkiye temel alınarak AB'ye vergi uyumu için karşılaştırmalı bir analiz gerçekleştirilmiştir. AB vergi hukuku alanında karşılaştırmalı bir çalışma yaparken, başlangıç noktası, AB hukuku (direktifler, düzenlemeler ve kararlar) ve bunun ABAD tarafından yorumlanması olmuştur. ABAD kararları bağlayıcı bir yasal zemin oluşturmaktadır. ABAD'ın içtihatları uzun yıllardır geliştiğinden ve ulusal mahkemelerin yorumlama sorularını ABAD'a gönderme hakkı olduğundan yüzlerce vergi davası bulunmaktadır. AB hukukunu tanımlamak, analiz etmek ve anlamak bu nedenle önemli ve zaman alıcı bir çalışmadır.

Çalışmada karşılaşılan bir diğer zorluk; karşılaştırma için seçilen diğer ülke hukuku hakkında bilgi edinme konusunda ortaya çıkmaktadır. Öncelikle, yasayı anlamak için sadece yasal kaynaklar ve hukuk sistemi hakkında bilgi sahibi olmak yeterli değildir. Gerçek bir anlayış; yasanın işlediği toplumun da ayrıntılı analizini gerektirir. AB üyesi

Ülkelerin kültürel zeminlerinin farklılığı vergi alanında uyumu da zorlaştırmaktadır. Tarih ve kültür farklılıkları ve toplum yasaları birçok kez ilgili alandaki AB müktesebatının yorumlanması ve uygulanması açısından farklılıkları da beraberinde getirmiştir. Ayrıca direktifler kapsamında uyulması zorunlu olmayan bazı hükümler de vardır. Direktiflerde sıralanan istisna ve muafiyetlerin seçimlerinin ülkelerin inisiyatifine bırakılması farklılıkları artırmaktadır. Katılım anlaşmaları ile bazı ülkelerin elde ettiği inisiyatifler de bu farklılıklara temel oluşturmaktadır. Yasanın tüm ye ülkelerde aynı Şekilde işlemesi beklenemez. Süreci; dilsel, kültürel, kişisel ve toplumsal faktörlerin yanı sıra yasanın hangi yasal sistemde olduğu da etkilemektedir.

Bu çalışmada; kültürel ve alışkanlıklar bakımından Türkiye ile benzer bir geçmişe sahip olması nedeniyle Yunanistan tercih edilmiştir. Ek olarak her iki toplumun vergiye bakış açısı ve vergiye uyumu benzerlik göstermektedir.

Tez kapsamında, Yunanistan hakkında açılan önemli vergi davaları incelenmiş, bu yolla ABAD içtihatlarının Türkiye açısından yol gösterici olması amaçlanmıştır. Türkiye yelik halinde söz konusu içtihatların da uygulanmasından sorumlu olacaktır. Türkiye; vergi sistemini sadece kurucu anlaşmalarda yer alan hükümler ve direktifler çerçevesinde değil, ABAD içtihatları ışığında da Őekillendirmek zorunda kalacaktır. Tez alışması ile Türkiye için Yunanistan deneyimine bakarak bir pencere açılmak istenmiştir.

Tezde yararlanılan temel yöntem; kaynak araştırması ve karşılaştırmalı analizdir. Analiz aşamasında AB vergi hukuku, ATAD içtihatları, Yunan vergi hukuku ve vergi sisteminin AB ile ilgili bölümleri ile Türk vergi sistemi karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Bu alışma sonunda, özellikle ABAD davaları da incelendiğinde ye ülkelerin AB hukuku ile mkemmek Şekilde uyum içinde olup olmadığı anlaşılmış olacaktır. Tez ile iç hukuk sisteminin AB mevzuatı ile değil aynı zamanda ABAD içtihatları ile de uyumlaştırılması gereği ispatlanmaya çalışılacaktır. Her ye ülkenin sisteminin kendine has özelliklerinin olması bu içtihat hukukunu hızla genişletmektedir.

Konunun net anlaşılabilmesi için çalışma kapsamında öncelikle vergi uyumlaştırmasına genel bir bakış sunulmuştur. Ancak konu bütünlüğünün korunması amacıyla, AB vergi

direktifleri ve Yunan vergi sistemi geniş olarak ele alınmamıştır. Bunlara ilave olarak diğer üye ülkelerin ilgili direktifleri uyarlama süreçlerine de açıklık getirilmemiştir. Yunan deneyiminde ortaya çıkan farklılıklar özellikle ikinci bölümde davalar ışığında incelenmiştir. Ayrıca ilgili davalarla uyumlaştırmanın bir üye ülkede nasıl iç hukuka aktarıldığı, nasıl anlaşılıp yorumlandığı, nasıl uygulandığı açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda; 28 ülkeli bir topluluğun 28 farklı anlama ve uygulama alanına sahip olduğu varsayılırsa bu 28 pencereden bir tanesi Türkiye için açılmış ve aday ülke olarak kendisine ışık tutulmaya çalışılmıştır.

Çalışma sürecinden hareketle; tez üç temel bölümden oluşacak şekilde kurgulanmıştır. Birinci bölüm AB vergi uyumlaştırmasını ele almaktadır. Bu bölüm içinde Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Kurumlar Vergisi öncelikli olarak ele alınmıştır. Daha sonra motorlu taşıtlar ve veraset alanındaki vergi düzenlemelerine AB'nin bakışı kısa olarak incelenmiştir. Son olarak ABAD'ın vergi uyumlaştırması alanındaki rolü değerlendirilmiştir.

İkinci bölümde Yunanistan'ın vergi uyumlaştırması süreci incelenmiş ve Yunanistan hakkında ABAD kapsamında açılan davalar incelenerek vergi sisteminin nasıl şekillendiği ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Bu bölümde ele alınan davalar ve bu davaların etkileri Türkiye için önemli veriler içermektedir. Bu davaların çevirileri tarafımızca yapılarak Türk literatürüne özgün nitelikte katkı sağlandığı için ayrıca önemlidir.

Üçüncü ve son bölümde, Yunanistan deneyimi ışığında Türk vergi sisteminin Avrupa sistemine uyumu incelenmeye çalışılmıştır. AB, Yunanistan ve Türkiye vergi sistemleri karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Ayrıca Yunanistan deneyimine bakılarak ülkelerin elde edebileceği tavizlerin neler olabileceği konusunda Türkiye için bir deneyim sunulmaya çalışılmıştır. Sonuç bölümünde genel değerlendirmeler ve öneriler yer almaktadır.

## 1. BÖLÜM

### AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK VERGİ UYGULAMALARI

Bu bölümde özellikle AB vergi uyumlaştırması ve dayandığı hukuki çerçeve ile ilkelerine bakılacak daha sonra vergi kurallarının ihlali halinde Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın (ABAD) davaları ele alış şekli incelenecektir. Bölüm, ileriki bölümlerdeki çalışmaları daha iyi anlayabilmek için, genel bilgilerin verildiği bir çerçevede oluşturulmuştur. Direktifler ana hatları ile el alınmıştır. Amaç; direktifleri geniş olarak incelemek değil, ana hatları ile AB kurumlarının vergiye bakışını ve ele alış şeklini açıklığa kavuşturmadır.

Vergi uyumlaştırması; malların, kişilerin, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımı şeklinde belirlenen dört serbesti için önemlidir. Ancak AB dolayı vergiler alanında çalışmalar yaparken, dolaysız vergi alanında daha az çalışma yapmıştır. AB'nin ekonomik ve parasal bir birlik olarak başarılı olması için dolaylı vergiler kadar dolaysız vergilerin de önemi ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan bu yeni gereklilik ile AB için yeni bir süreç başlamıştır. AB Kurumları sadece dolaylı vergilerle sistemi tek pazarı düzgün işletemeyeceklerin anlamış ve dolaysız vergileri içeren çalışmalara başlamıştır. Ancak ulusal devletlerin isteksizliği AB için bu yolu yavaşlatmıştır. Bu bölümde AB üst otoritesinin bu yolu nasıl açmaya çalıştığına da açıklık getirilecektir.

Özetle, bu bölüm AB vergi politikasının ve ABAD'ın vergi alanına bakış açısının incelendiği bir bölüm olacaktır. Amaç; tek tek vergi direktiflerini incelemekten ziyade, vergi uyumlaştırmasının anlam ve gerekliliğini ve vergi uyumlaştırması açısından çıkan sorunların çözüm yollarını aydınlatmak olacaktır. O nedenle tez içerisinde özellikle direktifler ile ilgili detaylı bilgiler yerine, ana hatlar ile ilgili direktifler üzerinde durulacaktır.

## 1.1. AVRUPA BİRLİĞİ OLUŞUMUNDA VERGİ

Avrupa ülkeleri arasında bütünleşmenin sağlanması görüşü; Orta Çağ'dan itibaren birçok Avrupalı devlet adamı tarafından gündeme getirilmiştir. II. Dünya Savaşı bitiminde ise, Robert Shuman'ın kalıcı bir Avrupa barışı için, ilgili dönemde değerli bir savaş girdisi olarak kabul edilen kömür ve çelik üretiminin tek bir çatı altında toplanarak ortak bir yönetimle idare edilmesi gerekliliğine yönelik konuşması neticesinde hayata geçirilmiştir. (McClever, 2011: 3). Avrupa ülkelerinin bütünleşme isteklerinin ardındaki tek fikrin kalıcı Avrupa barışı olduğunu düşünmek yanıltıcı olacaktır. II. Dünya Savaşı ile yıkılan ve ekonomileri sarsılan Avrupa'nın Dünya siyasi sahnesinden düşmesi, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve dönemin Sovyetler Birliği'nin iki güç olarak yükselmesi Avrupa için bir talihsizlik olmuştur. Bunun neticesinde, tekrar siyasi sahnede yer almak için bütünleşme kaçınılmaz hale gelmiştir.

İlgili dönemde vukuu bulan savaş ile siyasi ve ekonomik faktörler güçsüzleşen Avrupa ulusal devletlerinin egemenliklerinin bir kısmından feragat ederek üst bir organa devretmelerini ve bir çatı altında güç birliği içine girmelerini adeta zorunlu kılmıştır (Fişne, 2003: 58-59). 25 Temmuz 1952 tarihinde yürürlüğe giren ve Avrupa Kömür Çelik Topluluğu'nu (AKÇT) kuran Paris Anlaşması, akabinde 25 Mart 1957 tarihinde imzalanan ve Avrupa Ekonomi Topluluğu (AET) ve Avrupa Atom Enerjisi Kurumu kurulmasına vesile olan Roma Anlaşması bu zorunluluk doğrultusunda oluşturulmuştur. Roma Anlaşması'nın en önemli etkisi, anlaşmayı oluşturan taraf ülkeler arasında mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı konusunda engelleri bertaraf eden bir Gümrük Birliği'nin (GB) oluşturulması ile ortaya çıkmıştır. Ek olarak, üçüncü ülkelere yönelik ortak bir gümrük tarifesinin (OGT) kabul edilmesi anlaşmanın bir diğer önemli etkisidir. Tüm bu çalışmaların asıl önemi, anlaşmaya taraf ülkeler arasında ortak pazar için kayda değer bir adımın atılmasıdır. Söz konusu amaca hizmet etmek üzere malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımı önündeki mali, fiziki ve teknik engellerin kaldırılmasını öngören 1985 tarihli Beyaz Kitap yayınlanmıştır. Bahsi geçen engeller arasında üye ülkelerin ulusal sınırlarında kişilere uyguladıkları pasaport, bagaj ve polis kontrolleri, yolcu beraberindeki mallar için uygulanan miktar kısıtlamaları, Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) alanındaki farkların giderilmesi yer almıştır.



(Fişne, 2003: 61). Beyaz Kitabın yayınlanmasından iki yıl sonra Avrupa Tek Senedi yürürlüğe girmiştir. Avrupa Tek Senedi ile Topluluk sadece malların sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımını kolaylaştırmakla kalmamış, Ekonomik ve Parasal Birliğin sağlanması, Avrupa Parlamentosu'nun yetkilerinin genişletilmesi ve çevrenin korunmasına ilişkin adımlar da atılmıştır. Tek Senet ile hedeflenen Tek Pazar uygulaması 1993 yılı başından itibaren gerçekleştirilmiştir (Bilici, 2004: 34).

Topluluk kuruluşundan itibaren ekonomik bütünleşmeden siyasi bütünleşmeye doğru ilerleyen adımlar atmıştır. 1992 tarihinde imzalanan Maastricht Anlaşması bu adımların başında gelmektedir. Maastricht'te imzalanan Avrupa Birliği Antlaşması AB tarihindeki en önemli anlaşmalardan biridir. Antlaşma yalnızca bir siyasi birliğin kurulması yoluyla Avrupa Topluluğu'nun yapısını reform etmek ve Ekonomik ve Parasal Birliğin oluşturulmasıyla ekonomik bütünleşmeyi güçlendirmekle kalmamış, aynı zamanda Avrupa içinde soğuk savaş sonrası oluşan siyasi gerilimlerin istikrara kavuşmasını da sağlamıştır. Antlaşma ile Avrupa Topluluğu Avrupa Birliği ismini almıştır (Griveaud, 2011, paragraf: 1). Anlaşma kapsamında parasal birlik konusunda izlenecek politikalar da dahil olmak üzere yapılacak düzenlemeler ve kurumsal değişiklikler ele alınmıştır. EPB'nin son aşamasına geçiş öncesinde, üye ülke ekonomileri arasındaki farklılıkların giderilebilmesi adına bazı makro büyüklükler açısından yaklaşma kriterleri tespit edilmiştir. Bu kriterlere uyulmaması durumunda uygulanacak yaptırımlar belirlenmiştir. Maastricht Kriterleri olarak isimlendirilen bu adım ile enflasyon, devlet borçları, ülke bütçe açıkları ve faiz oranları alanlarında düzenlemeler ve zorunluluklar getiren kararlar alınmıştır. Bu kararlar ile Topluluk üyesi olan ve en düşük enflasyona sahip üç ülkenin enflasyon ortalaması alınarak ilgili diğer ülkenin enflasyon oranının bu ortalama ile farkı en fazla 1,5 olacaktır. Ülkelerin devlet borçlarının Gayri Safi Yurt İçi Hasıla'ya (GSYİH) oranının %60'ı; bütçe açıklarının GSYH'ye oranının da %3'ü aşmayacak şekilde tutulması karara bağlanmıştır. Aynı anlaşma ile uzun dönem faiz oranları da ele alınmıştır. Buna göre; ilgili herhangi bir üye ülke, fiyat istikrarı açısından en iyi performans gösteren üç üye devletin faiz oranlarını en fazla 2 puan aşabilecektir. Son olarak; son 2 yıl içinde üye ülke parasının diğer bir üye ülke parası karşısında devalüe edilmemiş olması gerekmektedir ("Convergence Criteria", 2021).

Maastricht Antlaşması ile EPB hedefi belirlenmiş ancak Birliğin nasıl gerçekleşeceği konusunda bir bilgi verilmemiştir. Bu amaçla oluşturulan Teknik Komite'nin Raporu, 15-16 Aralık 1995 Madrid Zirvesi'nde onaylanarak uygulamaya konulmuştur ve tek para biriminin Euro olarak belirlenmesi de karara bağlanmıştır (Karluk ve Tosun, 1998: 277).

Avrupa ortak para birimi olan Euro, 1 Ocak 2002 tarihinde resmen tedavüle girerek, 12 ülkede kullanılmaya başlanmıştır. Euro'ya geçen hemen hemen her ülkede bu süreç biraz sancılı olmuştur. Yeni para biriminin yürürlüğe girmesinden sonra tüketici fiyatlarında hissedilir fiyat artışları görülmüştür. Euro'ya geçiş zamanında ekonomisi en kötü AB ülkelerinden biri olan Yunanistan'da ise, Euro'ya geçmenin acı reçetesi, 2008'den itibaren süregelen ekonomik buhranın kontrol edilmesinin daha zor bir hale bürünmesiyle ortaya çıkmıştır.

Avrupa Birliği'nin derinleşme sürecindeki son önemli aşama, 2007 yılında imzalanan ve koyduğu hedefler arasında Birliğin daha etkin ve demokratik bir yapıda işlemesini sağlayan Lizbon Antlaşması olmuştur. Antlaşma AB'nin geleceği için güçlü bir temel oluşturmayı sağlamış ve bu doğrultuda üç ana hedef belirlemiştir. Bunlar; karar alma sürecinde daha fazla verimlilik; AB'nin dışsal tutarlılığını artırmak; Avrupa Parlamentosu ve ulusal parlamentoların rollerini güçlendirerek AB sınırları içinde daha fazla demokrasiyi sağlamak, şeklindedir. Lizbon Antlaşması ulusal parlamentoları AB karar alma sürecine dahil ederek yetki ikamesi ilkesini önemli ölçüde güçlendirmiştir. Lizbon Antlaşması ile Avrupa Topluluğu'nu kuran Antlaşmanın adı "Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma" (ABİDA) olarak değiştirilmiştir ("The Treaty of Lisbon", 2020).

### **1.1.1. Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumunu ve Dayandığı Hukuki Çerçeve**

1957 yılında Avrupa Ekonomi Topluluğu (AET) olarak kurulan ve gelişen süreç içerisinde Avrupa Birliği (AB) adını alan Birlik, günümüzün en gelişmiş entegrasyon birliğidir. Birliğin günümüzdeki ajandasının en önemli konusu; üye ülkelerin ekonomik, siyasi ve parasal birliğinin oluşturulması ve zaman içerisinde etkin bir biçimde güçlendirilmesidir. AB entegrasyonu; ülkelerin siyasi, ekonomik, kültürel ve diğer birçok

alanı üzerinde etkili olmaktadır. Vergi alanı da bunlardan biridir. Bilindiği üzere vergiler sadece devlet bütçesinin önemli bir kalemini oluşturmakla kalmaz aynı zamanda piyasa ekonomisi üzerinde önemli etkilerde bulunur. Bu nedenle, vergilendirme ile ilgili etkili bir sistem oluşturulması ülkelerin en önemli sorunlarından biri haline gelmiştir. Vergiler devlet tarafından kamu gereksinimlerinin tazmini için özel ve tüzel kişilere yüklenen ödemelerdir. Vergiler finansal birimin temel kavramlarından biri olarak ortaya çıkar. Vergi doğasını anlamamanın zorluğu, vergilerin aynı zamanda gerçek hayatın ekonomik, ticari ve yasal olgusundan kaynaklanır (Margarita, Dmitry, Marina ve Alan, 2016: 154).

AB için; bölgesel ticaret blokları veya uluslararası ekonomik kuruluşları gibi uluslararası hukuk kurallarına dayanan devletlerarası bir oluşumdur veya birliktir demek mümkün değildir. Avrupa entegrasyonu ulus üstü olma ilkesine dayanmaktadır. Bu ilke doğrultusunda, ulus devletlerin birçok alandaki egemenlikleri ulus üstü kurum ve kuruluşlara devredilmektedir. AB; birçok anlamda ortak hukuk, ortak kurumlar ve ortak politikalar içermektedir. Modern dünyada AB'nin yeri ve rolünü herhangi bir ticaret bloğunun veya uluslararası organizasyonun yeri ve rolü ile kıyaslamak olası değildir (Mikhalkina, 2015: 336). Bu durum; entegrasyonun vergi sistemi üzerindeki rolünü de etkilemektedir.

1957 tarihli AET Antlaşması vergi ile ilgili özel bir bölüm içermiştir. Bununla birlikte vergi konusundaki hükümler ticaret üzerine doğrudan etkisi olabilen dolaylı vergilere yönelik olmuştur. Gerek ilk kurucu anlaşma, gerekse revize edilen diğer anlaşmalarda Komisyon'a dolaylı vergilerin ortak Pazar çıkarları doğrultusunda uyumlaştırılması için teklif hazırlama yetkisi verilmiştir (Margarita, Dmitry, Marina ve Alan, 2016: 154).

Vergi konusu 1957 Roma Antlaşması ile kurulan AB içerisinde, kuruluşundan bu yana en çok tartışılan konulardan biri olmuştur. Başlangıçtan beri vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasının önemi anlaşılrsa da, ancak daha sonraki tarihlerde, tek pazarın oluşturulması yönünde önemli bir adım olduğu kabul edilmiştir (Lénártová, 2011: 1-8).

Açıkça ifade edilmelidir ki, Kurucu Anlaşmalarda, "Vergi Uyumlaştırması" teriminin net bir tanımı yapılmamıştır. AB kuruluş sürecinde, batı ekonomistleri bu terime karşı farklı

yaklaşımlar sergilemişlerdir. Bir grup ekonomist uyumlaştırmayı sadece vergi politikası koordinasyonu olarak görmüştür. Başka bir ifade ile ayrı vergi oranlarında üye ülkeler arasında karşılıklı istişareler, gayri resmi düzenlemeler olarak algılanmıştır. Diğer bir grup ekonomist ise; uyumlaştırmayı tek tip vergi sistemine geçilmesi, vergi tabanının ve ana vergi oranlarının tanımlanması yapılarak tüm güçlerin Topluluk organlarına aktarılması olarak ele almışlardır. Uygulamada vergi engellerinin ortadan kaldırılmasının temel yöntemi, üye ülkelerin vergi sistemlerinin kademeli olarak birbirlerine yakınlaştırılmasını sağlamak şeklinde olmuştur (Margarita, Dmitry, Marina ve Alan, 2016: 154). Buradan ortaya çıkan sonuç; rekabet şartlarının negatif yönde etkilemediği ve ortak pazarın etkin ve düzgün işleyişini engellemediği sürece vergi farklılıklarına izin verilebileceği yönündedir.

Topluluk tek pazarın potansiyel bozucusu olarak gördüğü dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına öncelik vermiştir. Günümüzde de; dolaylı vergiler kapsamında olan KDV (Katma Değer Vergisi) ve ÖTV (Özel Tüketim Vergisi) alanındaki uyumlaştırma doğrudan vergilerle kıyaslandığında çok daha ileri seviyededir. Tek Pazar kavramına verilen önem, tek pazarın etkin ve düzgün işlemesi için önündeki engellerin kaldırılması zorunluluğunu getirirken, bu engeller arasında yer alan dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasının ele alınması olağan karşılanmalıdır.

AB kurucu anlaşmalarına bakıldığında, anlaşma kapsamında vergi hükümlerinin yanı sıra, genel uygulamaya ilişkin hükümler ve ilkelerin de varlığı dikkat çekmektedir. ABİDA'nın 110, 111, 112 ve 113'üncü maddeleri AB'nin vergi alanındaki düzenlemelerine ilişkindir. İlgili maddelere bakıldığında iç pazarın işleyişinin ve rekabet şartlarının bozulmasının önlenmesi için satış vergileri, ÖTV ve diğer dolaylı vergilerin biçimleri ile ilgili mevzuatın uyumlaştırılmasının gerekliliği vurgulanmıştır.

Antlaşma hükümlerine bakıldığında, Roma Anlaşması'ndan günümüze kadar gelen süreçte, AB'nin vergi konusundaki rolünün dolaylı vergiler ve vergiyle ilişkili devlet yardımlarına yönelik olduğu görülmektedir. ABİDA'nın 107'inci maddesi rekabeti bozucu devlet yardımlarını yasaklamaktadır. Antlaşmanın içerdiği maddeler genel olarak, sermaye hareketleri ve hisse transferleri, KDV, doğrudan vergilendirme, dolaylı vergiler

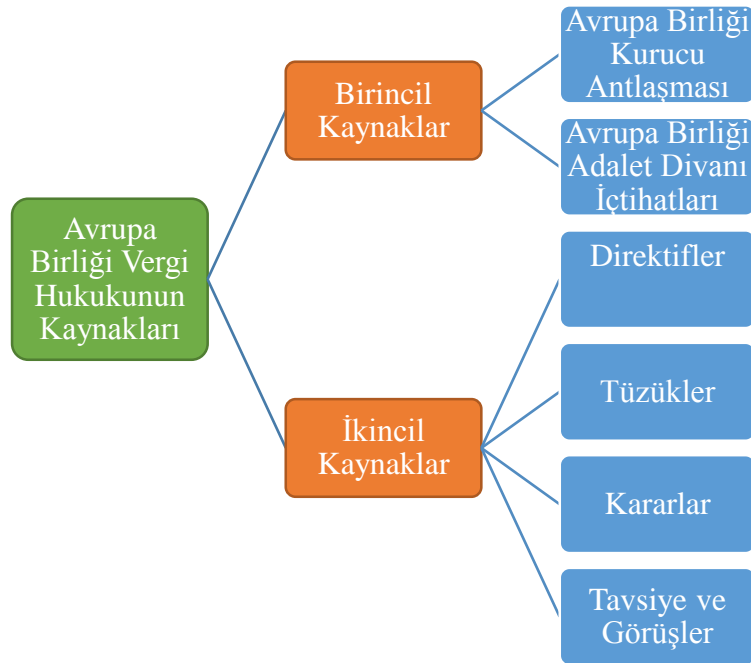
ve idari işbirliği alanlarını kapsamaktadır. Bu maddeler AB'nin vergi uyumlaştırmasına hizmet etmektedir (Oral, 2005: 267). ABİDA'nın 110'uncu maddesi, yerli ve diğer üye devlet mallarına farklı vergilendirmeyi ve vergi ayrımcılığını yasaklamıştır. Bu madde vergi adaletini sağlamak açısından önemlidir. Bu madde çerçevesinde, ülke içi üretimi korumak için dolaylı veya dolaysız olarak benzer ithal ürünlerin üzerine daha ağır vergilerin konulması yasaktır. ABİDA'nın 111'inci maddesi "Üye devletlerden birine ihraç edilen ürünler, doğrudan veya dolaylı olarak tabi tutuldukları iç vergiden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamaz" diyerek bu konuda bir yasak getirmiştir. ABİDA'nın 112'inci maddesi ise, ÖTV ve diğer dolaylı vergiler dışında kalan vergilerle ilgili olarak, diğer üye devletlere yapılacak ihracatta vergi istisna ve iadelerini ve üye devletlerden yapılan ithalata telafi edici vergi konulmasını Konsey'in iznine bağlamıştır (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği [TOBB], 2001: 92). Anlaşmanın 114-118'inci Maddeleri iç pazarın kuruluşu ve işleyişi üzerinde dolaylı bir etkisi olan mevzuatın uyumlaştırılmasına yöneliktir. Anlaşmanın 115'inci Maddesi ile Komisyon'a ilgili mevzuatın yakınlaştırılmasını sağlamak için direktifler çıkarma yetkisi vermiştir.

Kurucu Anlaşmalardaki vergi hükümleri ekonomik ve siyasi amaçlara ulaşmada kullanılan birer araç konumundadır. İç pazarda malların ve hizmetlerin serbest dolaşımının önündeki engellerin kaldırılması ve rekabet ortamının zarar görmesinin engellenmesi için özellikle dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmaya gidilmesine önem verildiği görülmektedir.

Kurucu ayrıca; doğrudan vergi alanına yönelik maddeler olmasa da sermayenin, kişilerin, malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını düzenleyen, iş kurma özgürlüğünü belirleyen, devlet yardımları yasağını tanımlayan, işçilerin Topluluk içinde haklarını düzenleyen ve yıkıcı rekabeti engelleyen birçok madde vardır. Bunların tamamı dolaylı yoldan olsa da vergi alanını da etkilemektedir. İkinci bölümde Yunanistan hakkında açılan vergi davalarına bakıldığında birçoğunun bu alanların ihlaline yönelik olduğu açıkça görülecektir. Antlaşma üye ülkeler arasında derinleştirilmiş bir işbirliğine de ayrıca önem vermiştir. Bunların haricinde; üye devletler her ne kadar kendi vergi sistemlerinin uygulamaları oluşturma konusunda serbest bırakılmış olsa da, bu özgürlük sınırsız

değildir. Üye ülkelerin özgürlük sınırları Tek pazarın sınırları ile çerçevelenmiştir. Hiçbir üye ülke kendi vergi hukuku ile tek pazarı zedeleyecek bir adım atamaz.

**Şekil 1** Avrupa Birliği'nde Vergi Hukukunun Kaynakları



*Not:* Şekil <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114534> sayfasından faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

AB vergi politikasının iki temel kaynağından bahsetmek mümkündür. Yukarıda bahsedilen ABİDA hükümleri ve Adalet Divanı kararları birincil mevzuatı; tüzük direktifler, karar, tavsiye ve görüş gibi düzenlemeler ikincil mevzuatı oluşturmaktadır. Özellikle direktifler, üye ülkelerce uyulması zorunlu olan ve yürürlüğe girmeleri, doğrudan yürürlüğe giren tüzüklerin aksine, üye ülkelerin çıkaracağı yasalarla mümkün olan düzenlemelerdir (Bilici, 2004: 146). Buradan anlaşıldığı üzere; direktiflerin özellikle

vergi uyumlaştırması açısından önemi oldukça fazladır. Kurucu Antlaşmada öngörülmeven durumlarda vergi uyumlaştırması yetki ikamesi kuralı çerçevesinde yapılmaktadır. Bu ilke, Maastricht Anlaşması ile Kurucu Antlaşmaya eklenen 5'inci maddede açıklanmıştır. Bu ilkeye göre, "Topluluk kendisine doğrudan yetki verilmeyen konularda eğer amaç üye devletlerin kendi çabalarıyla yeterli şekilde gerçekleştirilemeyecek ve dolayısıyla hedeflenen tasarrufun boyutları veya etkilerinden dolayı Topluluk düzeyinde uygulamaya konulması daha etkin olacaksa yetki ikamesine (subsidiarity) uygun olarak girişimde bulunulabilir" (Bilici, 2007: 174).

Bunların dışında; Avrupa Birliği kendi iç işleyişini düzenlerken, küreselleşmenin oldukça yaygın olduğu bir dünyada, ekonomik, politik ve sosyal ilişkilerini düzenleyen birçok uluslararası antlaşmaya da imza atmıştır. Topluluk, üye olmayan ülkeler ve diğer uluslararası kuruluşlarla uluslararası hukuk antlaşmaları yapmıştır. Bu antlaşmalar ticaret, teknik ve sosyal alanların birçoğunu kapsayan geniş bir yelpazeye sahiptir (Steiner ve Woods, 2000: 48).

İçtihat hukuku ise; bunların dışında kalan ve her politika alanında olduğu gibi vergi politikası alanında da anlaşmazlıkların çıktığı ve diğer kaynaklar nezdinde çözüme ulaşılamayan durumlarda, çok önemli bir yer tutmaktadır. Örnek ülke olarak baz alınan Yunanistan davaları incelenirken bu alanın önemi daha iyi anlaşılacaktır. En az Kurucu Antlaşma ve ikincil kaynaklar kadar etkin şekilde varlığını sürdürmektedir. Metinlerin açık olduğu hallerde bile uygulamada çıkan sorunlar içtihat hukuku ile çözüme ulaştırılmaktadır.

### **1.1.2. Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırmasının Diğer Politika Hedefleri İle İlişkisi**

Vergilendirme konusu; birçok politika ile iç içe geçmiş durumdadır. AB'nin Kurucu Antlaşmalarında, Topluluk içinde rekabetin etkin ve adil şekilde oluşturulması ve kıt olan kaynakların daha verimli kullanılması hedefler arasında sıralanmıştır. AB Kurucu Antlaşmalarında vergi uyumu ikincil bir politika olarak algılansa da önemi gün geçtikçe artmaktadır. AB politikaları birbirini tamamlayan, destekleyen ve birbirleri ile ilişkili olan

politikalar görünümündedir. O nedenle, ikincil bir politika olan vergi konusu da bazı politika hedefleri ile ilişkilidir.

**Şekil 2** AB Vergi Politikasının Diğer Politikalar ile İlişkisi



*Not:* Şekil yazar tarafından oluşturulmuştur.

### *Tek Pazar Politikası*

Vergilendirmenin etki ettiği en önemli politika alanı Tek pazarın oluşturulması politikasıdır. AB gümrük kısıtlamalarının olmadığı, malların, kişilerin, sermayenin hizmetlerin serbest şekilde hareketinin sağlandığı bir Tek Pazar oluşturmayı ilk oluşum yıllarından beri gerçekleştirilecek önemli bir hedef olarak belirlemiştir. Bu çerçevede; vergi uyumu, Tek Pazarın düzgün işleyişini sağlamak için ulusal maliye politikalarının gerekli şekilde ayarlanmasıdır.

Tek Pazar fikri liberal ekonomik doktrinin temsilcileri tarafından ortaya atılan bir ilkedir. Buna göre, ülkeler arasındaki ticarete yönelik engelleri kaldırmak firmalar arasında rekabeti artıracaktır. Rekabet ortamının oluşması maliyetlerin düşmesini ve



verimsiz ticari uygulamaların bertaraf edilmesini de beraberinde getirecektir. Asıl sorun Tek Pazarın Topluluk için faydalı olup olamayacağı konusunun gündeme gelmesi olmuştur. Bu konuyu açığa çıkarmak için, Tek Pazarın Topluluğa ekonomik etkisini, avantaj ve dezavantajlarını Avrupa Topluluğu (AT) ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD) piyasalarını inceleyerek belirlemeye çalışan 1988 tarihli ve “*Avrupasızlığın Maliyeti*” isimli Cecchini Raporu yayınlanmıştır. İlgili rapor var olan teknik, mali ve fiziksel engellerin Topluluk ticareti açısından ortalama maliyetini belirlemiştir. Rapora göre; ilgili sınırlamaların kaldırılması tüketici fiyatlarını ortalama %6 oranında azaltmıştır. Raporda; 1992 yılı sonuna kadar yaklaşık 2 milyon yeni iş imkânının yaratılmasıyla ortalama 200 milyar Avrupa Para Birimi (ECU) tasarruf sağlanmasının mümkün olabileceği ifade edilmiştir (Ussher, 2000: 9-10). Tek pazarın kurulması fikri AT'nin ilk kuruluşundan beri telaffuz edilen bir kavram olduğu için, ilgili pazarın etkin ve sağlıklı işleyişinin sağlanması adına özellikle dolaylı vergilerde bazı uyumlaştırmaların da yapılması gerekmiştir.

#### *Rekabet Politikası*

AB vergi uyumlaştırmasının etkilediği diğer önemli alan rekabet politikasıdır. Devletler arasındaki vergi rekabetine mali şeffaflığın azalması, vergi makamları arasındaki bilgi alışverişinde eksiklik ve yerleşik olmayanlar için avantajlı bir vergi rejimi eşlik ederse, zararlı vergi rekabetinden bahsetmek gerekir. Çok düşük vergi bölgelerinin varlığı, ulus ötesi şirketleri transfer fiyatlaması mekanizması; grup içi krediler; örtülü sermaye; yurtdışında önemli bir ekonomik faaliyeti olmayan organizasyonel yapıların kullanımı gibi vergiden kaçınma stratejilerini kullanmaya teşvik etmektedir. Bu stratejileri kullanabilen şirketler hem rakipleri hem de yeni başlayan şirketler karşısında daha avantajlı hale gelmektedir. AB bünyesinde zararlı vergi rekabeti tartışmaları 1999 tarihinde Primarolo Grubu raporunun yayınlanmasından sonra başlamıştır. Rapor 66 adet “Zararlı Vergi Uygulaması ” tespit etmiştir (Matei ve Pirvu, 2011: 71). Rapor sağlıklı bir sonuç için, mali çevrede şeffaflığın eksikliği; gerçek ekonomik faaliyetlerin yokluğunda dahi vergi muafiyetlerinin sunulması; yerel ekonomiden izole edilmiş faaliyetler için vergi teşviklerinin kullanılması gibi kriterleri göz önünde tutmuştur (Matei ve Pirvu, 2011: 72).

### *Gelir Politikası*

Vergilendirmenin etki ettiği üçüncü politika devlet ve bireysel gelir politikalarıdır. Rekabetin, hükümetlerin yeterli vergi geliri elde etmelerini engelleyebileceği korkusu vergi uyumlaştırmasının en büyük teşviklerinden biridir. Ülkeler yatırımları komşularından çalmak için vergi oranlarını neredeyse sıfıra kadar indirecek savaşın içine girebilirler. Bu durum devlet kasasına giren gelirlerde azalmaya neden olacağı gibi, uzun dönemde hem işsizlik yaratacak hem de kamu hizmetlerini tehdit edecektir. Ülkeler özel sektör yatırımlarını çekmek için vergiyi rekabet aracı olarak kullanıp kurumlar vergisini düşürmeyi tercih ederken vergi gelirlerinde oluşacak açığı gelir vergisi veya ulusal sigorta vergilerini artırarak telafi etmeye gideceklerdir. Şirketler daha fazla sermaye yoğun yöntemler lehine maliyeti yüksek personeli tercih etmediklerinde istihdam düşecektir ve bireysel gelirlerde azalma olacaktır (Ussher, 2000: 18).

Ayrıca, farklı vergi bölgelerinin yıkıcı rekabete sebebiyet verecek biçimde birey ve şirketlere vergi avantajları sağlama yoluna gitmeleri karşı taraf için vergi gelir erozyonuna sebebiyet vermektedir. Ulusal pazarların entegrasyonu ile kolaylaştırılan Avrupa Birliği'ndeki vergi rekabeti AB genişlemesi ile birlikte dikkat edilir bir konu haline gelmeye başlamıştır. AB üyeliği bağlamında yeni Üye Devletler ekonomik faaliyeti teşvik etmek için etkin bir araç olan verginin avantajlarını kullanmayı bırakarak yabancı ve yerel yatırımcılar için eşit muamele uygulamalarına geçmek yükümlülüğü altına girmişlerdir. AB'de vergi rekabeti kavramı özellikle sermayenin vergi açısından daha iyi koşullar aramak için bir ülkeden diğerine göç etme ihtimali dahilinde analiz edilmiştir. Dolayısıyla, vergi rekabeti "kazanan" grubun mobil faktörlerin sahipleri "kaybeden" grubun ise; hareket etmeyen faktörlerin sahibi oldukları bir "oyun" olarak görülebilir çünkü sabit faktör sahiplerinin göç etmeye çalıştıklarında yasal, sosyal veya psikolojik engellerle karşılaşmaları olasıdır. Vergiler kurumsal gelirlerden kişisel gelire, sermayeden emek faktörüne ve gelir ve refah vergilendirilmesinden tüketim vergisine kadar gidebilir. Böylece vergi rekabeti vergi yapısında önemli bir değişime neden olabilir. Bu durumda gelir kategorilerinin erozyona uğraması durumu ortaya çıkabilir (Matei ve Pirvu, 2011: 67-71).

### *Kaynakların Dağılımı*

Vergilendirmenin etki ettiği diğer politika alanı kaynakların etkin tahsisinin sağlanmasına yönelik olmaktadır. Hükümetlerin, sermayeyi çekmek veya kendi sermayelerinin daha avantajlı vergi bölgelerine göç etmesini önlemek için vergi oranlarını düşürmesi; vergi indirimi; aşırı istisna ve muafiyetleri sağlaması halinde oluşacak vergi rekabeti dünya kaynaklarının yanlış tahsisine sebep olabilmektedir. Bunun sonucunda üretim faaliyetleri girdi maliyetinin yüksek olduğu, vergilendirmenin ise azaldığı ülkelere kayabilmektedir (Matei ve Pirvu, 2011: 73). Avrupa Birliği'nde de vergi uyumlaştırması yoluyla üretilen tarafsız bir vergi sistemi, ekonomik kararlardaki çarpıklıkların ortadan kaldırılması avantajını sağlayarak kaynakların tek pazar içinde doğru bir şekilde tahsis edilmesine izin verir. Herhangi bir Üye Devlet'te üretilen malların aynı vergilendirilmesi durumunda, üreticiler girdi maliyetlerinin daha düşük olduğu yerlerde bu malların imal edilmesine yönelir.

### *Çevre Politikası*

AB'nin temel değerlerinden biri çevreyi korumaktır. AB, enerji ve iklim değişikliği alanlarında net politika hedefleri belirlemiş; enerji tasarrufu, sera gazı emisyonlarının azaltılması ve yenilenebilir enerji kaynaklarının konuşlandırılması ile ilgili iddialı hedeflere ulaşmayı taahhüt etmiştir. Avrupa'da 1990'ların başından itibaren, çevre vergileri yaygın olarak kullanılan çevre politikası araçlarından biri haline gelmiştir

Bazı Avrupa ülkeleri de çevresel vergilendirmenin ekonomik performans üzerinde olumlu bir etkisi olduğunu kaydetmiştir. Özellikle, Danimarka, Hollanda, Norveç ve İsveç gibi eko-liderler çevresel ilerlemeye katkıda bulunmakla kalmayıp, aynı zamanda çevresel vergilendirmeden elde edilen gelirleri ekonomiye geri dönüştürmeyi başarmıştır. Böylece, gelir vergilerini düşürerek ve yatırımları artırarak iyi bir ekonomik performans elde etmişlerdir (Scrimgeour, Oxley, Fatai, 2005: 1441).

Çevre ile ilgili vergiler genel olarak; enerji, ulaşım, kirlilik ve kaynaklar olmak üzere dört kategori ile ilgilidir.

Enerji üretimi ve enerjinin vergilendirilmesi, hem benzin, dizel gibi ulaşım için kullanılan enerjiler; hem de akaryakıtlar, doğal gaz, kömür ve elektrik gibi sabit amaçlı kullanılan enerjiler üzerinden olmaktadır. Biyoyakıtlar ve yenilenebilir kaynaklardan elde edilen her türlü enerji üzerindeki vergiler de dahildir. Karbondioksit (CO<sub>2</sub>) vergileri de kirlilik vergileri yerine enerji vergileri kapsamına dahildir. Bunun nedeni; bu vergileri diğer enerji vergileri ile entegre oldukları için, vergi istatistiklerinde ayrı ayrı tanımlanmanın zor olmasıdır. Ayrıca, bu vergiler kısmen diğer enerji vergilerinin ikamesi olarak düşünülmektedir ve bu vergilerden elde edilen gelir, kirlilik vergilerinden elde edilen gelire karşılaştırıldığında çok büyük olabileceği için enerji vergileri bünyesinde sınıflandırılmıştır.

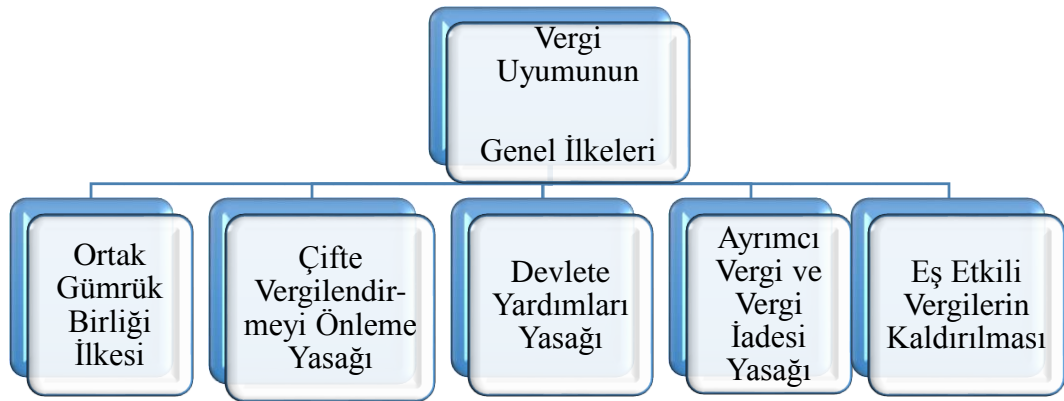
Ulaşım ile ilgili vergiler; esas olarak motorlu taşıtların mülkiyeti ve kullanımına ilişkin vergileri içerir. Diğer bir kategori olan kirlilik vergileri; hava ve su için ölçülen veya tahmin edilen emisyonlara ilişkin vergileri, katı atık ve gürültünün yönetimini içerir. Kaynak kullanımı vergileri ise; su, ormanlar, yabani bitki ve hayvanlar gibi doğal kaynakların çıkarılmasıyla veya kullanımıyla bağlantılı vergileri içerir. Çünkü bu faaliyetler doğal kaynakları tüketmektedir (Eurostat, 2013: 13-14).

### **1.1.3. Vergi Uyumunun Genel İlkeleri**

Vergi uyumlaştırması üretim hareketlerinin serbestleşmesi temelinde, üye ülkeler arasında ticaret saptırıcı ve rekabeti bozucu vergi oranları ve vergi yapısı farklılıklarının ortadan kaldırılarak, birlik içinde rekabete ve etkinliğe dayalı ticari ilişkinin kurulmasını amaçlamaktadır (Kopits 1992: 3). Başka bir ifade ile AB vergi uyumlaştırması, üye ülkeler arasında rekabet alanında eşitliği sağlayarak, bütünleşmeyi hızlandıracak ve bütün malların serbest dolaşımını gerçekleştirecek şekilde tek bir pazar oluşturmayı amaçlamaktadır (Hitiris, 1994: 112).

Vergi rejimleri, sosyal refah sistemleri ve yapıları arasındaki farklılıklar iş ve yatırım kararlarının verilmesinde ve yerlerinin seçilmesinde önemli rollere sahiptir. Yatırımların yerlerinin seçilmesinde vergi baskılarının az olduğu, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerin seçimi, kar amacı güden iktisadi birimler için önemlidir. AB sınırları içinde böyle bir rekabet düşünüldüğünde, eğer gerekli ve etkili düzenlemeler yapılmamışsa, yıkıcı vergi rekabetlerinin ortaya çıkması olası bir durumdur. Kuruluş amacı üye ülkeler arasında haksız rekabeti önlemek ve iç pazarın düzgün işlemlerini sağlamak olan AB için bu durum kabul edilemez. Bu bağlamda, vergi politikasının genel ilkeleri olan Ortak Gümrük Tarifesine uyum (OGT), eş etkili vergilerin kaldırılması, ayrımcı vergi ve aşırı vergi iadesi yasağının etkinleştirilmesi, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve devlet yardımları yasağına uyum ayrı önem taşımaktadır. Vergi uyumlaştırmasının bütünüyle sağlanamadığı alanlarda bu ilkeler değer kazanmaktadır.

**Şekil 3** Vergi Uyumunun Genel İlkeleri



*Not:* Şekil; (Bilici, 2018: 47-48) kaynağından faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

*Ortak Gümrük Birliği İlkesi*

GB; üye ülkelerin kendi aralarında ticarete konu olan tüm mallarda her türlü tarife, kota ve benzeri engelleri kaldırarak, Birlik dışındaki ülkelere karşı ortak dış tarife ve kota uygulanmasını temel alır (Appleyard ve Field, 1998: 355). GB ile sadece tarife ve miktar kısıtlamalarının kaldırılmış olması, ancak üretim faktörlerinin önündeki engellerin ve tarife dışı teknik engellerin devam etmesi AB üyesi ülkeleri tek pazar oluşturmaya yöneltmiştir (Palanki, 2003: 175). Tek pazar bütün sınırların ortadan kaldırıldığı, malların, kişilerin, sermayenin ve hizmetlerin hareketleri önündeki iç sınırların ve engellerin bertaraf edildiği bir alan olarak tanımlanabilir (Patterson ve Serrano, 2001: 1). Bu engeller, sınır kontrollerinde ortaya çıkan fiziki engeller; farklı ülkelerdeki farklı ürün piyasalarının düzenlenmesi gibi teknik engeller ve KDV, ÖTV gibi vergi rejimlerinin uygulanmasına yönelik mali engeller şeklinde sıralanmıştır (Neal ve Barbezat, 1998: 10-11).

#### *Eş Etkili Vergilerin Kaldırılması*

Gümrük vergilerinin kaldırılması kadar önemli olan diğer konu ise, eş etkili vergilerin de kaldırılması zorunluluğudur. Adalet Divanı kararına göre; üye devletlerce tek yanlı olarak ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleştirildikten sonra, benzer yerli mallara uygulanmayıp, sadece üye devletlerden ithal edilen malların serbest dolaşımı üzerinde gümrük vergisi etkisi yapan vergiler eş etkili vergiler olarak tanımlanmıştır (Bilici, 2004: 111).

#### *Ayrımcı Vergi ve Vergi İadesi Yasağı*

Ayrımcı vergileme ve vergi iadesi yasağı konusu da Topluluk tarafından dikkate alınan diğer önemli bir konu olmuştur. Bu amaçla üye devletlerin kendi aralarında ithalatı caydırıcı ve ihracatı özendirici kararlar almalarının önlenmesi amaçlanırken, üye devletlerin diğer üye devlet mallarına benzer yerli mallardan daha yüksek oranda vergilendirmeleri yasaklanmıştır (Ulutürk, 2003: 122). Ayrımcı vergilendirme kuralları birbirinin aynı olan ürünler kadar birbirlerinin ikamesi olan ürünler için de geçerli olmaktadır.

### *Çifte Vergilendirme*

Çifte vergilendirme ve devlet yardımları konusu da benzer şekilde AB nezdinde önem arz etmektedir. Çifte vergilendirme denildiğinde bir mükellef üzerinden veya aynı vergi konusu üzerinden aynı dönemde birden fazla devlet tarafından vergi alınması veya birden fazla kişinin aynı vergi konusu üzerinden ayrı ayrı vergilendirilmesi anlaşılmaktadır. Bunlardan birincisi hukuki, ikincisi ekonomik anlamda çifte vergilendirme oluşturmaktadır (Bilici, 2007: 66). Özellikle küreselleşme ile birlikte ülkeler arasında mal, kişi ve sermaye konusunda sınırların tamamen ortadan kalkmış olması veya esneme göstererek kolaylaşmış olması vergi konusunun hangi devlet tarafından uygulanacağı alanında karışıklığa sebep olmaya başlamıştır. Bunun sonucunda çifte vergilendirme sorunları ortaya çıkmıştır (İktisadi ve Kalkınma Vakfı (İKV), 2011: 39). Bu konuda ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmaya başlanmış ve bu anlaşmalar yoluyla gelirin ikamet ve kaynak ülke arasında ne şekilde vergilendirileceği açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

### *Devlet Yardımları Yasağı*

Devlet yardımları konusuna bakıldığında ise, ilgili konunun AB nezdinde serbest ticaretin ve etkin rekabetin korunmasında Rekabet Politikasının esas unsurlarından biri olduğu görülmektedir. ABİDA 107'inci Maddesi "*Bir üye devlet tarafından veya hangi şekil altında olursa olsun devlet kaynakları aracılığıyla yapılan ve belirli işletmeleri veya ürünleri kayıracak rekabet bozan veya bozulmasını tehdit eden*" yardımların devlet yardımı kapsamında olduğunu varsayarak yasaklamıştır. Bununla beraber, Birlik menfaatine olması durumunda devlet yardımları yasağından muafiyetlere izin verilmiştir. Yasak kapsamında olan devlet yardımlarının varlığından bahsedebilmek için bu yardımların kullanıcıya belli avantajlar sağlaması, sağlanan bu avantajların belli işletmeler veya belli malların üretimine yönelik olması, rekabetin etkinliğini ve üye devletlerin arasındaki serbest ticareti zedeleyici etkiler taşıyor olması gerekmektedir

Bu bağlamda, bazı sektör veya ürünlerin vergi iadesi, muafiyet, istisna veya indirim şeklinde kolaylıklar sağlanarak desteklenmesi devlet yardımları konusunun vergi ile kesiştiği noktayı oluşturmaktadır (Saracoğlu, 2006: 7-8).

#### **1.1.4. Vergi Uyumunun Zorluğu**

AB'nin vergi uyumlaştırması istenilen seviyede olamamıştır. Dolaylı vergiler alanında en geniş uyumlaştırma Katma Değer Vergisinde (KDV) olmuştur. Dolaysız vergiler alanında ise Kurumlar Vergisi (KV) sadece birkaç direktif ile uyumlaştırmadan öte gidememiştir. Verginin en önemli kamu geliri olarak kamu harcamalarının finansmanında kullanılması ve gelirin yeniden dağılımını sağlayan, ekonomi politikaları için önemli bir araç olması nedeniyle AB bu alanda ortak politika oluşturamamıştır. Vergi politikaları ulusal egemenliğin bir sembolü olarak görülmüş ve üye ülkelerin sorumluluğuna bırakılmıştır. Üye ülkeler arasındaki ekonomik farklılıklar ve AB vergi politikasının oy birliği kuralına tabi olması vergi uyumunu zorlayan en önemli iki faktördür.

Akdeniz ve Doğu Bloku ülkeleri, Kuzey Avrupa Ülkelerine kıyasla düşük refaha sahip oldukları için vergi uyumlaştırması konusuna istekli yaklaşmamışlardır. Bu ülkeler, özellikle Kurumlar Vergisini (KV) rekabet etmek, kalkınmayı desteklemek ve uluslararası sermayeyi ülkelerine çekmek için kullanmak istemişlerdir. Vergi alanındaki bir uyumlaştırmanın bu ülkeler için zengin ülkelere kıyasla daha az fayda sağlayacağı inancı oluşmuştur. Benzer vergi oranları ve düzenlemelerinin olduğu bir toplulukta, sermaye teknolojik olarak gelişmiş ve kalifiye işgücünün olduğu, ekonomik istikrarın hüküm sürdüğü ve altyapının uygun olduğu zengin ülkeleri tercih etmektedir. Bu durum, yoksul ülkeleri daha yoksul, zengin ülkeleri daha zengin yaparak Topluluk içi ülkeler arası ekonomik farkların oluşturduğu uçurumu genişletir. Ayrıca, vergi oranlarındaki uyumlaştırma ülkelerin kamu açıklarını veya kamu harcamalarını finanse etmek için kullanacakları oyun alanını daraltmaktadır; çünkü dünya ülkeleri çoğu kez ekonomik darboğazdan çıkmak ve harcamaları finanse etmek ve tüketimi kısırarak ülkenin tasarruflarının artmasına katkı sağlamak için vergi aracını kullanmaktadır. Tam uyumlaştırmada bu imkân devletlerin elinden alınmış olacaktır.



AB içinde, gümrük vergileri hariç, vergi alanında oy birliği mekanizmasının varlığı vergi uyumunu zorlaştıran diğer faktördür. Son yıllarda AB Komisyonu vergi alanında oy birliğinden oy çokluğu sistemine geçmeyi hedeflediğini sık sık ifade etmiş ve bunun önemini belirtmiştir. Komisyona göre, günümüzün daha geniş, modern ve daha fazla bütünleşmiş bir AB içinde vergilendirme alanında tamamen ulusal bir yaklaşım artık işe yaramamaktadır. Komisyon oy birliği sisteminin pratik ve etkili bir karar verme yöntemi olmadığını savunmaktadır. ABD vergi reformu gibi dış rekabet baskıları, üye devletler için, AB vergi sisteminin rekabet edebilirliğini güçlendirerek Birliğin çıkarlarını korumak adına birlikte hareket etmeleri gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Günümüzde hızla değişen küresel ekonomi ortamına ayak uydurabilmek için, AB vergi politikasının hızlı bir şekilde tepki verebilmesi ve uyum sağlayabilmesi gerekmektedir. Ancak, oybirliği kuralı varken bu mümkün değildir. Vergilendirme, karar vermenin sadece oybirliğine dayandığı son AB politika alanıdır.

Oy birliği sisteminin negatif etkisini görmek için, Komisyonun 2018 yılında hazırladığı KDV kayıplarını azaltmak yönelik önerisine bakmak gerekir. KDV kayıpları AB sınırları içinde ortalama 140 milyar Avrodur. Komisyon, hazırladığı öneride vergi kayıplarını ve vergi sahtekârlığını önlemek için vergi bürokrasisinin yeniden etkili şekilde düzenlenmesi gerektiğini vurgulamıştır. Ayrıca yıllardır geçmek istedikleri “*Clearing Sistem*” denilen KDV’nin çıkış ülkesinde alınması ve daha sonra tüketim ülkesine gönderilmesi sisteminin benzeri bir sistemi de önerileri arasında sunmuştur. Bilindiği üzere “*Clearing Sistem*” kapsamında KDV’nin çıkış ülkesinde ve çıkış ülkesinde uygulanan oran üzerinden hesaplanması planlanmıştır. Ancak AB ülkeleri arasında KDV oranlarında uyumlaştırma olmadığı için bu sistem üye ülkelerce kabul edilmemiştir. Oran farklılığı yüzünden bazı ülkelerin vergi kayıplarının ortaya çıkacağı tespit edilmiştir. Komisyon çıkış ülkesinde vergilendirmeyi vergi kayıpları için yıllardır savunmuştur. Son önerisinde de yine çıkış ülkesinde vergilendirmeyi sunmuş ve uygulanacak vergi oranının tüketim ülkesi vergi oranı olmasını teklif etmiştir. Komisyon yıllardır bu konuda çalışma yapmıştır ancak oy birliği sistemi nedeniyle çalışmalar istenildiği yönde olmamıştır (European Commission, 4 October 2017).

Diğer politika alanlarında modernleşmenin getirdiği bazı zorluklara etkin bir şekilde yanıt verebilmek, Tek Pazarın, Ekonomik ve Parasal Birliğin faydalarını daha geniş bir şekilde ortaya çıkarmak için oy çokluğu kuralına geçilmiştir. Çünkü bu politika alanlarında etkili karar verme araçlarına ihtiyaç duyulmuş, bu ihtiyaç üye ülkelerce de tespit edilmiştir. Vergilendirme; şirketleri ve yatırımcıları destekleyen, küresel pazarda rekabet edebilen güçlü ve dinamik bir Tek Pazar oluşturmak için çok önemlidir. Verginin şirketlerin büyüme, yatırım yapma ve istihdam sağlama konusundaki kararları üzerindeki etkisi göz önüne alındığında; büyüme için kritik öneme sahip olduğu anlaşılmaktadır.

### **1.1.5. Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Doğrudan Vergi Alanındaki Yetkisi ve Tutumu**

AB Kurucu Anlaşmalarında dolaylı vergiler alanında açık hükümlerin olması bu alandaki vergi uyumlaştırmasının derinleştirip geliştirmiş ve Topluluk içi ticarete dolaylı vergi alanında ortaya çıkacak sorunların bertaraf olmasını sağlamıştır. Aynı şekilde kurucu anlaşmalar açık olarak üye ülke ürünlerine dolaylı vergilerle ilgili ayrımcılığın yapılmasını yasaklamıştır.

AB geliştikçe Kurucu Anlaşmalar da günün şartlarına göre şekillenmeye başlamış, ancak vergileme alanında yapılacak değişiklikler için oybirliğinin gerekliliği dolaysız vergiler alanında gerekli düzenlemelerin oluşturulmasını engellemiştir. Üye ülkeler gelir vergisi alanını kendi kontrollerinde kalan birkaç konudan biri olarak görmüş ve bu alanı kırmızı çizgileri olarak belirlemiştir. Son yıllarda AB anayasası çalışmaları esnasında veya yasalardaki reformlar oluşturulurken her ne kadar oy birliği ilkesinden vazgeçilip oy çokluğu ilkesi benimsenmek istenmişse de, başarılı olunamamıştır.

Özetle, AB Kurucu anlaşmaları ve son olarak ABİDA, AB'ye özel olarak doğrudan vergilendirme alanı ile ilgili açık bir şekilde yetki vermemiştir. ABİDA'nın AB'ye dolaysız vergilerle ilgili yasa çıkarma yetkisini açık bir şekilde vermemiş olması, üye ülkelerin kendi iç yasalarında, doğrudan vergileme alanında istedikleri gibi yasa çıkarma hakkına sahip olduğu anlamına gelmemektedir. Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD); *“Doğrudan vergilendirme kendi yetki alanlarına girse de, Üye Devletler bu yetkiyi*

*Topluluk hukuku ile tutarlı bir şekilde kullanılmalıdır*” kararını benimsemiştir (European Parliament, April 2011: 7). AB yasalarıyla iç Pazar içinde emeğin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını, yerleşme hakkı özgürlüğünü öngören temel serbestilerin kullanılmasında vatandaşlığa dayalı ayrımcı muamele yasaktır.

Dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma çalışmaların azlığı nedeniyle üye ülkelerin gerçek ve tüzel kişilere uyguladığı vergiler nedeniyle bazı çatışmalar ortaya çıkmıştır. Avrupa kurucu anlaşmalarının özellikle dolaysız vergilerin uyumlaştırılması veya yakınlaştırılması konusundaki yetersizliği nedeniyle vergilendirme konusunda ortaya çıkan itilafların giderilmesi konusunda ABAD önemli rol oynamaya başlamıştır.

AB'nin ilk Kurucu Antlaşması vergi hükümlerini içermektedir ancak bu hükümler dolaylı vergilendirme alanında uyumlaştırmanın yasal dayanağını oluşturur. Diğer taraftan, doğrudan vergilendirme alanında benzer hükümler içermemektedir. Bununla birlikte Antlaşma, "milliyet temelinde her türlü ayrımcılığın yasaklanacağına" yönelik genel bir kural (Madde 18) içermektedir. Buna dayanarak, Avrupa Adalet Divanı'nın yerel doğrudan vergi önlemlerinin Kurucu Antlaşma'da bulunan temel özgürlükleri ayrımcılık yapmama ilkesini ihlal edip etmediğine karar verdiği bir yargı yaklaşımı geliştirdiğini söylemek mümkündür. İlgili Temel özgürlükler, malların serbest dolaşımı, işçilerin serbest dolaşımı, yerleşme özgürlüğü, hizmetlerin serbest dolaşımı ve sermayenin serbest dolaşımıdır (Garbarino, 2020: 1).

Zaman içinde Adalet Divanı, topluluk içinde ayrımcılığa dayanan sorunlara yönelik içtihatları ile ilgili alana yön veren en önemli kurum haline gelmiştir. Adalet Divanı'nın ayrımcılığa yönelik içtihatları sadece vatandaşlığa yönelik ayrımcılık ile sınırlı kalmamış, aynı zamanda dolaylı yoldan yapılan ayrımcılıkları da hukuk adına kabul edilemez saymıştır. Bu bağlamda, özellikle Kurucu Anlaşmalarda geniş düzenleme alanı bulamayan dolaysız vergilere yönelik sorunlar yasalardan çok ABAD'ın ayrımcılık kriteri çerçevesinde çözümlenmeye çalışılmıştır.

ABAD'ın doğrudan vergilendirmeye yönelik içtihat hukuku giderek genişlemiştir. Doğrudan vergilendirme prensip olarak üye devletlerin ulusal egemenliği gibi düşünülse

de, bu egemenlik devlet yardımları ve serbest dolaşıma ilişkin AB yasaları ile sınırlandırılmıştır. Karşılaştırılabilirlik analizi ABAD'ın temel özgürlükler kapsamında aldığı kararlarda belirleyici özellik olmuştur. ABAD'ın karşılaştırılabilirlik ilkesi Aristo'nun "*karşılaştırılabilir durumlara farklı muamele yapılmamalı, farklı durumlara haklı neden yoksa aynı muamele yapılmamalı*" eşitlik ilkesi ile adeta bağdaşmaktadır. ABAD geçerli sebep olmadıkça, bir üye devlette ikamet edenle etmeyenin karşılaştırılabilir olmadığı varsayımından hareket etmektedir. Karşılaştırılabilir olması için geçerli nedenlerin varlığına bakılır. İki durum karşılaştırılabilir nitelikte ise ayrımcı yasağı ilkesi gereğince eşit muamele yapılır (Niels, 2012: 524)

ABİDA'nın 18'nci Maddesine göre, uyrukluktan kaynaklanan nedenlerle yapılan her türlü ayrımcılık yasaklamıştır. Vatandaşlık kriterinin kullanılması ile farklı muameleye neden olan her türlü kural doğrudan veya açık ayrımcılık olarak tanımlanır. Diğer ayrımcılık türü ise dolaylı yollardan gerçekleştirilen gizli ayrımcılıktır. Gizli ayrımcılıkta vatandaşlık kriteri kullanılmamakta, ayrımcı etkiye sahip ve ayrıma uğrayan grup için dezavantajlı bir durum yaratan ve görünürde tarafsızmış gibi yansıyan kriterler kullanılmaktadır (Dahlberg ve Mattias, t.y. : 3).

AB hukunda sadece uyuşma dayalı doğrudan ayrımcılık değil, doğrudan ayrımcı kuralı ile aynı sonucu yaratacak diğer farklılaştırılmış kuralların uygulanması da yasaktır. Aynı şey, ikamet temelinde ayrımların yapıldığı doğrudan vergilendirme konularında da geçerlidir. İkamet edenlerin ve yerleşik olmayanların durumları normal olarak karşılaştırılabilir olmasa da, her iki grup arasında herhangi bir farkın olmaması da olası bir durumdur. Böyle bir durumda; farklı muamele ayrımcılık anlamına gelebilir. İkamete dayalı farklılık gösteren bir vergi kuralı; esas olarak diğer üye ülke uyruklularının üzerine yük bindiği ölçüde ayrımcılığa sebep olacaktır. Netice olarak ABAD içtihatları zaman içinde gelişirken, yalnızca vatandaşlığa dayalı doğrudan ayrımcılığa değil, dolaylı ayrımcılık şekillerine de izin verilmemiştir (Niels, 2012: 528).

ABAD'ın bir dizi kriter oluşturduğu bir başka alan da doğrudan vergi meselelerinde yorumla ilgilidir. En önemli kriter, topluluk hukuku hükümlerinin tek tip yorumlanması gerektiğidir. Mahkeme, bu bağlamda, gelecekteki yorum farklılıklarını önlemek için AB

hukukundan alınan hükümlerin veya kavramların, uygulandıkları koşullara bakılmaksızın tek tip olarak yorumlanmasının açıkça AB çıkarına olduğunu belirtmiştir. Bu tek tip yorum yaklaşımı, özellikle ulusal vergi mevzuatı tarafından hangi hareket özgürlüğünün ihlal edildiğinin iddia edildiğinin belirlenmesini etkiler. Burada ABAD içtihat hukukundan türetilen ilke, ulusal yasalar tarafından sağlanan teknik ayrıntılar, nitelikler ve sınıflandırmalar yerine, söz konusu mevzuatın amacının dikkate alınması gerektiğidir (Garbarino, 2020:5).

### **1.1.6. Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Vergi Ayrımcılığına Bakışı**

Vergi ayrımcılığına karar vermek sanıldığı aksine zor bir olgudur. İkamet eden ve etmeyen kişiler aynı ülke sınırları içinde aynı oranda gelir elde ettiğinde, aynı şekilde vergilendirilmesi gerektiği varsayılsa da, kamu hizmetlerinden faydalanma açısından bakıldığında ikamet eden ile ikamet etmeyen kişinin vergilendirilmesindeki farklılıklar haklı çıkabilir. Buna göre bu tür mükelleflerin farklı muameleye tabi tutulmasının ayrımcı olup olmadığına karar vermeden önce, ayırım gözetmeyen ilkenin hangi değerleri desteklediğinin iyi anlaşılması gerekir. Vergi ayrımcılığı kavramı kötü tanımlanmış veya tam olarak anlaşılmamış olsa da etkisi sürekli olarak genişlemiştir. Vergi davalarının ABAD'ın yükünü %10 oranında artırdığı göz önüne alınırsa ayrımcılık konusunun özellikle AB'nde önem kazandığı görülmektedir (Mason ve Knoll, 2012: 1017-1020).

AB üyesi ülkeler arasındaki ekonomik entegrasyon pozitif ve negatif entegrasyon ile sağlanmaktadır. Olumlu entegrasyon AB seviyesindeki düzenlemeler veya direktiflere uygun olarak üye devlet politikalarının yasal uyumlaştırılması anlamına gelirken, olumsuz entegrasyon ise AB yasalarını ihlal eden ve Tek Pazar entegrasyonunu engelleyen üye devlet politikaları ve uygulamalarının ABAD tarafından ortadan kaldırılması anlamına gelir. Kurucu anlaşma mal, hizmet, sermaye ve kişilerin serbest dolaşımını dört temel özgürlük olarak ele alır. “*Kuruluş Özgürlüğü*” ile birlikte bu özgürlükler AB iç pazarının temel taşlarını oluşturur ve vergi ayrımcılığına maruz kalmamak ilkesi de bunlardan kaynaklanır. Kuruluş anlaşmasında serbest dolaşım özgürlüğünü tanımlayan 45'inci Madde istihdam, ücret ve diğer çalışma koşulları açısından üye devletlerde uyruğa dayalı ayrımcılığı yasaklamakta ancak açık bir şekilde

vergilendirmeden bahsetmemektedir. ABAD direkt vergilendirme ile ilgili olmayan bu maddeyi vergi davalarında milliyete dayalı vergi ayrımcılığını önlemek için yorumlamıştır. Buna göre bir üye devlet topraklarında çalışan diğer üye devlet vatandaşlarına vergi sistemini kullanarak ayrımcılık yapılmasına sebebiyet veremez. Ayrıca bir üye devlet kendi vergi sistemini, diğer üye ülkelerde kazanç elde eden vatandaşlarına karşı da ayrımcılık yapmak için kullanamaz (Mason ve Knoll, 2012: 1020-1026).

Vergi hukuku açısından ele alındığında vatandaşlık kavramından çok mali ikametgâhının bir ülkede bulunup bulunmadığına bağlı olan mukimlik kavramı ön plana çıkmaktadır. Dar yükümlülerin sadece yurt içi gelirlerinden vergilendirilmesi ve tam yükümlülerin ise tüm dünyadan elde ettikleri gelirler üzerinden vergiye tabi olması nedeniyle bu iki gruba farklı muamelede bulunulması, ayrımcılık olarak değerlendirilmemektedir. Çünkü vatandaşlık üzerine kurulmayan bu grupların benzer veya karşılaştırılabilir koşullar altında olmadıkları kabul olunur. Buna rağmen, mukim olmayanların daha çok yabancılar olması nedeniyle, bir üye devletin mukimlerine tanınan vergi olanakları vatandaşlığa dayalı açık ayrımcılık oluşturabilir (Soydan, Mayıs 2002(a) : 153-154).

Vergi oranlarındaki farklılıklar iş kurma, yatırım yapma veya çalışma kararlarını etkilemekte, sermaye ve iş gücü dağılımını bozabilmektedir. Avrupa yasaları vergi oranı ve vergi matrahı konusunda tam bir uyumlaştırmaya gerek görmemiştir. Bu nedenle ABAD oran farklılıklarından kaynaklanan vergi dezavantajlarının davalı üye devletin sınır ötesi vergi mükellefi ve sınır ötesi gelirleri yüksek oranda vergilendirmek için ayrıca tanımlama yapmadığı sürece ayrımcılık teşkil etmediğini kabul etmektedir (Mason ve Knoll, 2012: 1029).

ABAD ayrımcılıkla ilgili üye devlet vergi kanunlarını değerlendirmek için bazı yaklaşımlar benimsemiştir. ABAD yerleşik olmayan ancak davalı üye ülkede gelir elde eden veya yerleşik olup diğer üye ülkeden gelir elde eden davacı vergi mükelleflerini yerli kaynaklardan gelir elde eden benzer konumdaki yerleşik olan vergi mükellefleri ile karşılaştırabilir. Yerleşik olmayan veya yerleşik olup ta yabancı kaynaktan gelir elde edenlerin yalnızca yerli gelirleri ile benzer konumda olan mükelleflerden daha kötü vergi

muamelesi görmesi halinde ABAD üye devletin ayrımcılık uyguladığına karar verebilir. Mahkemenin ilgili davranışı ayrımcılık olarak kabul etmemesi için, ilgili üye devletin vergi dolandırıcılığını önleme ihtiyacı gibi bazı kamu politikaları nedeni ile bu farklılığın yapıldığını sağlam bir temele oturtması gerekmektedir. Ancak buradaki sorun ABAD'ın yerleşik olan ve olmayan mükelleflerin ne zaman benzer konumda kabul edilip edilmeyeceği konusunda açık bir rehber sunmamasıdır. Bu nedenle ABAD'ın içtihatları son derece tartışmalı bir konu olmuştur (Mason ve Knoll, 2012: 1031).

ABAD normal şartlarda, yerleşik olan ve olmayan mükelleflerin karşılaştırılabilir olmadığını kabul eder. Divan'a göre; "Aralarında hem gelirin kaynağı hem de vergi ödeme kabiliyetleri veya kişisel ve ailevi koşullar açısından nesnel farklılıklar vardır" bu nedenle karşılaştırılabilir değildirler (European Parliament, April 2011: 7). İkamet eden ve etmeyen karşılaştırılabilir olması için benzer koşulları yaşıyor olmaları ve ikamet etmeyen gelirin en az %90'nını ikamet etmediği ülkeden elde ediyor olması gerekir.

Schumacker davası bu konuyu anlamada önemli kilit davalardandır. Schumacker Almanya'da çalışan Alman yasalarına göre dar mükellef kabul edilen bir Belçika vatandaşıdır. Dar mükellef olduğu ülkede kişisel ve ailevi vergi indirimlerinden faydalanamadığı gibi aynı zamanda elde ettiği gelir için ödediği vergi çifte vergilendirmeyi önleme adına Belçika'da da istisna kapsamında olduğu için ilgili birey ikamet ülkesinde de gerekli vergi olanaklarından faydalanamamıştır. Konu ABAD'a taşınca Alman mali idaresi ilgili kişiye vergi indirimleri sağladıklarında kişinin kendi ülkesinden de aynı imkânları alabileceği göz önünde tutulduğu için böyle bir uygulama yaptıklarını iddia etmiştir. Normal şartlarda ABAD ikamet eden ve etmeyen durumlarının karşılaştırılabilir olmadığını kabul etmiş ancak ilgili davada durumun farklı olduğunu, ilgili kişinin gelirin büyük çoğunluğunu dar mükellef olduğu ülkede elde ettiği için, benzer işte çalışan tam yükümlü ile aynı olduğunu savunmuştur. Dolayısıyla kişisel ve ailevi koşullarının da dikkate alınmasıyla kişinin ikamet edenlerle karşılaştırılabilir olabileceğine kanaat getirmiştir (Mason ve Knoll, 2012: 1030-1031).

ABAD ülkelerin kendi vatandaşlarının diğer AB üyesi ülkelerde çalışma şevklerini kırarak şekilde vergi sistemlerini kullanmalarını ayrımcılık olarak kabul etmiştir. De

Groot Davası bu konuya örnek teşkil etmektedir. Bu kişi bir Hollanda vatandaşı olarak birçok AB ülkesinde (Hollanda, Almanya, Fransa, İngiltere) gelir elde eden bir mükelleftir. Çifte vergilendirme anlaşmaları gereği Hollanda ilgili kişiyi diğer ülkelerden elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesinden muaf tutmuş aynı zamanda muaf tuttuğu ile doğru orantılı olarak kişisel vergi avantajlarından da mahrum bırakmıştır. İlgili kişinin gelir elde ettiği diğer ülkeler orantılılık yöntemini kullanmadığı için, De Groot'a kendi bölgelerinde ikamet etmediği gerekçesiyle kişisel harcamalar ve herhangi bir kişisel ödenek indirimini tamamen reddetmişlerdir. Mahkemeye taşınan davada De Groot Hollanda orantılılık yönteminden kaynaklanan vergi zararının diğer Üye Devletlerde çalışma özgürlüğünü kısıtladığını ve kendisinin yurtdışında çalışma cesaretini kırdığını savunmuştur. Hollanda hükümeti, De Groot'un maruz kaldığı vergi dezavantajının, ayrımcılıktan değil " Üye "Devletlerin vergi sistemleri arasındaki farklardan" kaynaklandığını ancak AB müktesebatına karşıt bir durum oluşturmadığını ifade etmiştir. Hollanda ayrıca, ilgili kişiye yönelik vergisel faydaların kısıtlanmasının kişinin yurtdışı gelirlerinin vergiden muaf tutulmasının bir neticesi olduğunu savunmuştur. Kişinin gelirinin tamamından vergi alınmadığı için kişiye tam vergisel faydanın sağlanmasının olanaklı olmadığını belirtmiştir. Ayrıca ilgili kişinin hangi ülkelerde gelir elde ettiyse o ülkelerden bu faydaları sağlaması gerektiğini de savunmasına eklemiştir (Mason, 2007). Mahkeme Hollanda'nın orantılılık yöntemini reddetmiştir.

Spesifik vergi davalarının çözümüne ilişkin net kurallar olmasa da, ABAD vergi ayrımcılığı davalarında ortak pazarın işleyişine, hareket özgürlüğünün teşvikine önem vermekte ve bu konularla ilgili endişelerini sürekli göstermektedir. Davalarda sıklıkla sınırlar arası ekonomik faaliyetlerin vergi politikaları ayrımcılığı ile engellenmesinin veya sınırlar arası faaliyetlere yönelik cesaretin kırılmasının kabul edilemez olduğuna vurgu yapmaktadır. Aslında, AB kuruluş amacının da ekonomik birlik oluşturulurken sınırlar arası ekonomik faaliyetlerin önündeki fiziki, mali ve ekonomik tüm engelleri kaldırmak ve devletlerin vergi mükelleflerini engelleyecek yeni bariyerler oluşturmasını önlemek olduğu varsayılırsa, ABAD'ın bu vurgusu mantıklı kabul edilir.



### 1.1.7. Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaylı Vergi Alanındaki Rolü

Avrupa Birliği'nin en önemli hedeflerinden biri Tek Pazarı oluşturmak olduğu için vergi uyumlaştırması konusundaki ilk çalışmalar dolaylı vergiler alanında yapılmaya başlanmıştır. Bunun için üye ülkelerde farklı dolaylı vergi uygulamalarının yol açtığı mal ve hizmet ticaretinin önündeki engellerin kaldırılması gerekmiştir. Bu nedenle Avrupa Birliği'nin vergileme alanında yapmış olduğu çalışmalar ile yayınladığı direktiflerin çoğu dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmayı sağlamaya yönelik olmuştur.

Tıpkı KDV gibi, tek pazarın uygulamaya açılması ile özel tüketim ürünleri ve özel tüketim vergisi için de, bu malların tek pazarda sekteye uğramadan serbest dolaşımını sağlayabilmek amacıyla uyumlaştırmaya ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaca yönelik olarak, 1992'de özel tüketim vergilerinin yapısının uyumlaştırılması, özel tüketime konu olan malların işletilmesi, saklanması ve ulaştırılmasına dair ve aynı zamanda Avrupa Birliği içindeki oranları yakınlaştıran bir dizi direktif kabul edilmiştir. Bilhassa özel tüketim vergilerinin uygulama alanını uyumlaştırmak için sigara, sigara hariç işlenmiş tütün ürünleri, petrol ürünleri, alkol ve alkollü içkiler hakkında dört direktif kabul edilmiştir. Bu direktifler sayesinde, üye devletlerin hangi ürünlere özel tüketim vergisi uygulayacakları tespit edilmiştir. Ayrıca, bu vergilerin uygulama yöntemleri belirlenmiş ve böylece bu ürünlerin serbest dolaşımının üye devletlerce uyumlaştırılmamış vergi sistemleri tarafından sekteye uğratılması engellenmeye çalışılmıştır. Bunların dışında, özel tüketime konu olan ürünler için minimum vergilendirme seviyeleri tespit edilerek, özel tüketim vergilerinin oranlarının yakınlaştırılması için başka direktifler de kabul edilmiştir (Üzeltürk, 2008: 20).

Bilindiği üzere, ABİDA'nın 267'inci maddesi gereği, Antlaşmaların yorumu ve Birlik kurum, organ, ofis veya ajanslarının tasarruflarının geçerliliği ve yorumu konularında, üye devletin ilgili mahkemesinin kendi kararını verebilmek için konuya ilişkin bir karara ihtiyaç duyması halinde, Adalet Divanı'na başvurarak bu sorun hakkında karar vermesini talep etmesi söz konusudur. Bu durumda Adalet Divanı ilgili konuya ilişkin ön karar verme yetkisine sahiptir. Ancak ABİDA'nın yukarıdaki maddesine dayanarak, Adalet Divanı'nın üye ülkelerin ulusal yasalarının Avrupa hukuku hükümlerine uyarlanması için

karar verdiğini söylemek mümkün değildir. Mahkeme sadece Topluluk hukukunun yorumlanması ile ilgili karar vermekte yetkili olup, bu kararlarıyla ulusal mahkemelere ulusal yasaların topluluk hukuku hükümleri ile uyumluluğunu değerlendirmesi konusunda yardımcı olmaktadır (García Antón, 2013: 40-41).

Avrupa Adalet Divanı'nda dolaylı vergiler alanında bakılan davaların çoğunun direktiflerin ve ilgili AB hukuku hükümlerinin yorumlanmasına yönelik olduğu söylenebilir. Bununla birlikte direktiflerin ihlali veya iç hukuka geç aktarılması davaları da seyrek olmakla birlikte Adalet Divanı önüne taşınmaktadır.

## **1.2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYLI VERĐİ DÜZENLEMELERİ**

AET 6 üye ile yola çıktığında en önemli sorunu, gümrük vergileri ve malların serbest dolaşımı önündeki engeller olmuştur. Ortak pazarın düzgün işleminin önemi beraberinde dolaylı vergilerdeki uyumlaştırmanın gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Uyumlaştırma konusunda önemli olan ilk çalışma 1962 tarihli Neumark Raporu olsa da, raporun dolaysız vergilere de değindiği ve bu alanda da uyumlaştırma önerileri getirdiği, ancak bu alandaki çalışmaların üye ülkelerin egemenlik yetkilerini zedeleyeceği inancı nedeniyle, dolaylı vergiler alanında bir koordinasyonla işe başlandığı bilinmektedir. Neumark Raporu üye ülkeler arasında ortak vergi politikasının oluşturulmasını değil vergi alanında uyumlaştırmayı ve yakınlaşmayı önermiştir (Alganer ve Yılmaz, 2010: 139-140).

AB düzeyinde dolaylı vergilerle ilgili ilk düzenleme KDV konusunda çıkarılan 1967 tarihli 1. Direktif ve KDV sisteminin yapısı ve uygulama prosedürünü belirleyen 2. Direktiftir. Daha sonra ilgili alanda, 1977 tarihli 6. Direktif, 1991 tarihli Konsey Direktifi ve 28 Kasım 2006 tarihli 2006/112/EC sayılı Direktif çıkartılmıştır. Ortak KDV Direktifi olarak ta bilinen 2006/112/EC sayılı Direktif, 6. KDV Direktifinin ve bu Direktifi değiştiren çok sayıda Direktifin yerini alarak Avrupa Birliği ortak KDV sisteminin yeni yasal dayanağını oluşturmuştur.

AB'nin KDV düzenlemeleri, verginin ihracattan alınmayarak, daha önce alınan vergilerin de ihracatçıya geri ödenmesi sebebiyle ihracatı teşvik edici bir özellik taşır. İthalattan ise vergi alınmakta, ancak ithal edilen mala ayırmacı vergi uygulanması yasaklanmakta ve aynı cins yerli mala uygulanan oran ithal ürüne de uygulanmaktadır. AB KDV düzenlemesinin ihracatı teşvik ettiği gibi, yatırım mali alımlarında ödenen KDV'nin düşürülmesine imkân tanıyarak yatırımları da teşvik ettiğini söylemek mümkündür (Bilici, 2007: 188).

Topluluk, üretim zincirinin bir aşamasında alınan vergilerin varlığı durumunda matrahı düşük göstererek vergi kaçakçılığına kolay imkân tanınıyor olmasından dolayı diğer toplu muamele vergileri yerine, zincirin her aşamasında alınan KDV'yi tercih etmiştir. İlgili verginin; üretim, toptancı, perakendeci aşamalarını kendi içinde toplayabilen firmalar için rekabet üstünlüğü sağladığı için sakıncalı olan ciro tipi vergi yerine ortak pazarın işleyişine en iyi imkânı sağlayacağı varsayılmıştır. KDV ayrıca, indirimlere imkân vermesi ve yatırımları teşvik etmesi nedeniyle Topluluk içinde özel ilgi görmüştür (Bilici, 2018: 69-70).

İzleyen bölümde KDV ve ÖTV alanlarında yapılan düzenlemeler ele alınmıştır.

### **1.2.1. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi**

Avrupa Birliği KDV 2006/112/EC sayılı Direktif mükellefi özel veya tüzel kişiler olmak üzere; *“herhangi bir yerde bağımsız bir şekilde, sonucuna bakılmaksızın herhangi bir ekonomik faaliyette bulunan herhangi bir kişi”* olarak tanımlanmıştır. KDV Direktifi mükellefi olmayan kamu kurum ve kuruluşları da haksız rekabete yol açacakları durumda, mükellef kapsamına alınmıştır (Council Directive 2006/112/EC, 28 November 2006, Madde 13)<sup>1</sup>. Tanımda yer alan *“bağımsız olarak faaliyette bulunan”* ibaresi ise; işçi-işveren ilişkisinin varlığı veya bir yasal sözleşme ile bir işverene bağlı olduğunu

<sup>1</sup>“telekomünikasyon hizmetleri, su, gaz, elektrik ve termal enerji tedariki, mal ve yolcu taşımacılığı, liman ve havalimanı hizmetleri, satılmak üzere üretilen yeni mal teslimi, ticari fuarlar ve organizasyonların düzenlenmesi, depolama, seyahat acenteleri faaliyetleri, kooperatif ve kantin gibi benzeri kurumların işletilmesi tarzı faaliyetler pazarda etki yapmayacak kadar küçük olmadıkça KDV mükellefi “sayılırlar

ifade eden yasal yolların olması halinde, istihdam edilenler ve diğer kişilerin kapsam dışında bırakılmasını gerektirir (Council Directive 2006/112/EC, 28 November 2006, Madde 9).

AB KDV sistemi kapsamında, KDV'ye tabi olan dört ana işlem türü vardır: 1) yerel mal tedariki, 2) Topluluk içi mal tedariki, 3) hizmet tedariki ve 4) mal ithalatı. Ayrıca 2. Madde, işlemin bir bedel karşılığı gerçekleşmesini ve tedarikçinin vergiye tabi bir kişi olmasını gerektirir. (Council Directive 2006/112/EC, 28 November 2006, Madde 2). İlgili direktifte mal teslimi *“bir maddi varlık üzerindeki tüm hakların ilgili varlığın sahibi tarafından devredilmesi”* olarak tanımlanırken; hizmet ifası, *“mal teslimi oluşturmayan diğer işlemler”* olarak ifade edilmiştir. Ayrıca, bir vergi mükellefinin kendi adına, ancak başkasının yararına yaptığı hizmet, hizmeti gerçekleştiren mükellefin kendi adına yaptığı kabul edilmiştir (Council Directive 2006/112/EC, 28 November 2006, Madde 14-24).

Aynı direktifin 3'üncü ve 32'nci maddelerinde mal teslim yeri *“malların alıcı, satıcı veya üçüncü kişilerce naklinin yapılması halinde naklin yapıldığı; ancak malların montajının veya kurulumunun gerekli olduğu hallerde montajın veya kurulumunun yapıldığı yer”* olarak tanımlanmıştır. Malın kurulumu satıcının ülkesi dışında başka bir ülkede yapılıyorsa çifte vergilendirmeyi önleme konusunda gerekli önlemlerin alınmasının önemi de direktifte belirtilmiştir (Council Directive 2006/112/EC, 28 November 2006, Madde 31-32).

Hizmetin gerçekleştirildiği yer olarak ise; *“hizmeti ifa edenin işyeri, iş merkezi veya böyle bir yer yoksa daimi ikametgâhının olduğu yer olarak kabul edilmekle birlikte, gayrimenkullerle ilgili hizmetlerde gayrimenkulün bulunduğu yer, nakliye işlerinde taşıma işinin vukuu bulunduğu yer, sportif, kültürel, artistik, bilimsel ve benzeri faaliyetlerin icra edildiği yer”* kabul edilmiştir (Council Directive 2006/112/EC, 28 November 2006, Madde 43).

Direktifte KDV matrah *“satıcının mal teslimi veya hizmet ifası durumunda bunların karşılığı olarak sübvansiyonalar da dâhil olmak üzere alıcıdan elde ettiği bedeller”* olarak ifade edilmiştir. Ayrıca, *“malların ya da benzer malların satın alma fiyatı, satın alma*

*fiyatı yok ise teslim anında belirlenen maliyet bedeli; ifa edilen hizmetin mükellefe toplam bedeli veya açık piyasa bedeli” de matrah olarak kararlaştırılmıştır. Direktifte; “KDV’nin kendisi hariç diğer vergi, harç, resim ve aynı özellikteki ödemeler ile satıcı tarafından müşteriye yüklenen komisyon, taşıma ve sigorta gibi arızı veya tali gider ve masraflar” vergi matrahına dâhil edilmiştir. İlgili Direktifin 79. Maddesi gereği: Erken ödemeden doğabilecek fiyat indirimleri veya iskontolar; tedarik esnasında müşteriye verilen iskontolar, indirimler veya iadeler ile müşterinin adına ya da yararına yapılan harcamalara karşılık mükellef tarafından müşteriden alınan ve geçisi hesaplarda bulunan tutarlar matraha dâhil edilmemiştir (Council Directive 2006/112/EC, 28 November 2006, Madde 72-82).*

AB’nin en önemli amacı malların, sermayenin, kişilerin ve hizmetlerin serbest hareket ettiği, yıkıcı rekabetin olmadığı ve düzgün işleyen bir ortak Pazar oluşturmaktır. Bu bağlamda, sağlıklı rekabet koşullarının oluşabilmesi için üye ülkelerde uygulanan farklı KDV oranlarının uyumlaştırılması gerekli görülmüştür. 2006/112/EC sayılı Direktifin sekizinci bölümünde KDV oranına ilişkin ortak hükümler belirlenmiştir. Bu oranlar Birliği oluşturan ülkeler tarafından dikkate alınmak mecburiyetindedir (Burak ve Aykar, 2011).

Ortak Pazar içinde, tüketicilerin sınır ötesi ticaretle ilgilenmeleri durumunda, eğer ulusal vergi oranları büyük ölçüde farklılık teşkil ediyorsa ticaretin sapması ve vergi rekabetinin ortaya çıkması kaçınılmaz bir hal alacaktır (Sorensa, 2001: 14). KDV oranları konusunda ilke olarak, standart oran, indirgenmiş oran ve sıfır oran gibi üç tür oran uygulanır. İndirilmiş oran genellikle kamu yararına yönelik sosyal nedenlerle veya özel ekonomik faaliyetleri teşvik etmek için ekonomik nedenlerle uygulanmaktadır. Sıfır oran, çoğunlukla, ihracat istisnası olarak ortaya çıkar.

2006/112/EC sayılı KDV Direktifi AB KDV sisteminin bir başlık altında toparlanmasına yardımcı olsa da birçok alanda eski sistemin uzatılmasından başka fazla bir yenilik getirmemiştir. Nitekim daha önceki direktiflerde var olan oran konusu aynı şekilde devam ettirilmiştir. İlgili Direktifin 97 ve 99’uncu Maddelerine göre KDV oran yapısı;

- % 15'ten az olmayacak şekilde standart oran,
- %5'ten az olmayacak şekilde indirilmiş oran şeklinde gruplandırılmıştır. Direktif kapsamında oranlar hakkında bir üst sınır belirlemesi olmamıştır.

İlgili Direktif kapsamındaki indirilmiş oranların daha çok sportif faaliyetler, sağlık, eğitim ve kültürel odaklı olduğu görülmektedir. Direktifin girişinde 33'üncü paragrafta indirilmiş oran uygulamasının özellikle düşük gelirli bireyler üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi için önemli olduğu ifade edilmiş ve işsizlik ile mücadele edilmesi adına üye ülkelere emek yoğun hizmetlere indirilmiş oran uygulamasına izin verilmesinin gerekliliği belirtilmiştir. Bu şekilde ilgili işletmelerin kayıt dışına çıkmasının da önüne geçileceği savunulmuştur.

AB Direktifi istisnalar ve indirimler konusuna da geniş yer almıştır. Vergi indirimi hakkı bir vergi mükellefinin, vergi makamlarından, satın aldığı mal ve hizmetler için ödediği KDV'yi geri alma hakkıdır. İndirilebilir vergi alacağı var olduğu anda, indirim hakkı ortaya çıkar. Söz konusu unsurların genişliği; ülkeler arasında KDV uygulaması konusunda farklılıklara neden olmakta; aynı zamanda Bilici'ye (2018: 87) göre KDV'yi görünüm olarak genel tüketim vergisi yapısından uzaklaştırmaktadır. AB Direktifinde istisnalar yoğun olarak, eğitim ve kültürel faaliyetler, okul ve üniversite eğitimi ile ilişkili özel dersler, çocuk ve gençlere yönelik mesleki eğitimler, sosyal içerikli hizmetler, spor faaliyetleri, üzerinedir. Ayrıca ithalat istisnaları<sup>2</sup> ve ihracat istisnaları da bulunmaktadır (Bilici, 2018: 88-89). Bununla birlikte; ilgili konunun detaylandırılması tezin kapsamı dışındadır.

#### 1.2.1.1. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Uygulanması

Avrupa Birliği düzeyinde KDV konusu incelenirken en önemli hususlardan biri de vergiye konu işlemler gerçekleştirildiğinde vergilendirmenin nerede yapılacağına ilişkindir. AB'nin kuruluşunun ilk yıllarında KDV'nin ortak tüketim vergisi olarak kabul

<sup>2</sup> “Geçici ithalat istisnası: geçici olarak ithal edilen ve değiştirilmeden tekrar ihraç edilen veya ülkede oturmayan birine ait olan, ülkeden transit geçeceği bildirilen ithal mallar, OGT kapsamında muafiyet tanınan mallar, diplomatik veya konsolosluklar ile ilişkili yapılan ithalat, merkez bankalarının altın alması.”

edilmesiyle vergilendirmenin çıkış ülkesinde mi yoksa varış ülkesinde mi yapılacağı konusunda tartışmalar yaşanmıştır. Her ne kadar raporlarda verginin çıkış ülkesinde alınması gerektiği vurgulansa da uygulamada varış ülkesinde vergilendirme kabul edilmiş ve çıkış ülkesinde vergilendirme gelecek hedefleri arasında belirlenmiştir.

Bu başlık altında AB ülkelerinin vergiye konu işlemleri gerçekleştirildiğinde vergilendirmenin nasıl yapıldığı incelenecektir. Bu konunun sağlıklı incelenmesi için öncelikle direktifte belirtilen ticari işlem türlerinin irdelenmesi gerekir. Direktif kapsamında mal teslimi, hizmet ifası, Topluluk içi mal alımı ve malların ithali olmak üzere dört işlem ele alınmıştır. KDV konusunda vergilendirmenin nerede olacağı konusu bu işlemler çerçevesinde incelenecektir. Ayrıca malların kişisel tüketim veya ticari amaçlı satılması da verginin yerinin belirlenmesinde etkin rol oynamaktadır.

AB sınırları içindeki ticari maksatlı mal hareketlerinin vergilendirilmesine bakıldığında, bir üye ülkenin vergi mükellefi firması tarafından diğer üye ülkenin vergi mükellefine mal satışları gerçekleştiğinde (Topluluk içi mal hareketi), satış yapan firma kendi ülkesinde ihracat istisnasından yararlanmaktadır. Vergi, alıcı firmanın ülkesinde o ülkenin vergisi üzerinden alıcı firma tarafından ödenmektedir. Daha sonra bilgi akışı sistemi vasıtasıyla ihracatçı firma girdilerdeki vergilerin iadelerini kendi ülkesinden almaktadır. AB dışına ticari mal satışlarında veya üçüncü ülkelere ticari mal alımlarında işlemler gümrüklerde gerçekleşmektedir. Satıcı firma gümrükte yapılan işlemlerden sonra KDV iadesi almaktadır. Üçüncü ülkeden mal alan firma için işlemler yine gümrüklerde gerçekleşmekte ve vergi tahsilatı gümrüklerde yapılmaktadır. (Bilici, 2018: 75-81).

AB içinde kişisel tüketim için yapılan alışverişlerde vergi; alışverişin yapıldığı ülkede ödenmektedir. Buradaki istisnalar yeni araçların alımı ve posta ile yapılan satışlarla ilgilidir. Şöyle ki, yeni araç alımında vergi; aracın alındığı ülkede değil kaydının yapıldığı ülkede ödenir. Aynı şekilde, postayla yapılan satışlarda da vergi alıcının bulunduğu ülkede ödenir. Yeni araçlar; 6000 km'den daha az kullanılmış veya trafikte 6 aydan daha az kalmış olan araçları da kapsamaktadır (Bilici, 2018: 80). Özel tüketim amaçlı olmasına rağmen bu iki durumda da varış ülkesinde vergilendirme ilkesi geçerlidir.

Üçüncü ülkelerden AB sınırlarına yapılan yolculuklarda, yolcu belirli bir eşiğin altındaki miktar için KDV muafiyeti hakkından faydalanır. İlgili yolcu bu eşiğin üzerindeki miktar için vergi ödemekle yükümlüdür. Üye ülkelerde ikamet etmeyen kişilerin faturalarını ibraz etmeleri durumunda, alışveriş ettikleri ülkenin karşılıklılık şartını uygulayıp uygulamadığı; miktar kısıtlamasının olup olmadığı veya yapılan harcamanın vergi iade kapsamında bulunup bulunmadığı göz önünde tutularak, vergilerini iade almaları mümkündür (Bilici, 2018: 81-82).

Hizmetlerin vergilendirilmesi konusu incelenirken hizmetin vergi mükellefi tarafından diğer vergi mükellefine verilmesi veya vergi mükellefi tarafından vergi mükellefi olmayan diğer bir kişiye verilmesi halinde vergilendirmenin nasıl olacağı önemlidir. KDV direktifinin 43'üncü Maddesi gereği, hizmet ifa eden kişinin işyerinin bulunduğu, işyerinin olmadığı hallerde daimi adresinin veya ikametgâhının olduğu yer hizmet ifa yeri olarak kabul edilmiştir. Vergi mükellefleri arasındaki hizmet ifaları prensip olarak müşterinin kuruluş yerinin olduğu ülkede vergilendirilirken, vergi mükellefi tarafından vergi mükellefi olmayanlara sunulan hizmetler, hizmeti sunanın kuruluş yerinin olduğu ülkede vergilendirilmektedir. İkinci durum söz konusu olduğunda; vergi mükellefi olmayan kişi hizmet bedeli ile birlikte kendi ülkesindeki vergi oranı miktarını hizmetin sunucusuna ödemekte ve daha sonra bu vergi hizmetin tüketildiği ülkeye iade edilmektedir.

KDV direktifi 53 ve 54'üncü Maddelerine göre, spor, kültür, sanat, bilim, eğitim, eğlence ve benzeri faaliyetler ister bir işletmeden bir işletmeye ister bir işletmeden bir tüketiciye yapılsın hizmet fiziki olarak yürütüldüğü yerde vergilendirilir. İlgili direktifin 45'inci maddesi gereği taşınmaz mallarla ilgili hizmetler taşınmazın bulunduğu yerde vergilendirilir (Council Directive 2006/112/EC, 28 November 2006. Madde 53-54 ).

KDV Direktifinin 38'inci Maddesine göre doğalgaz dağıtım sistemi üzerinden elektrik veya doğalgaz alırken vergilendirilebilir bayinin bulunduğu yer verginin alındığı yerdir. Örneğin bir Alman santrali tarafından dağıtım için bir Fransız enerji şirketine tedarik edilen elektrik Fransa'da vergilendirilir. KDV Direktifinin 39'uncu Maddesine göre ise, doğalgaz veya elektrik dağıtım sistemi aracılığı ile sağlanan elektrik veya gazın özel



müşteri tarafından etkin olarak kullanıldığı veya tüketildiği yer vergilendirildiği yerdir. Örneğin, Roma’da yaşayan bir özel müşteri veya tüketiciye doğalgaz dağıtım sistemiyle Fransız enerji şirketi tarafından gaz tedarik edildiğinde KDV müşterinin olduğu yerde yani Roma’da tahsil edilecektir (Council Directive 2006/112/EC, 28 November 2006. Madde 38).

KDV Direktifinin 36’ncı Maddesi gereği, bir makinenin tedarikçi tarafından monte edilip edilmediği de vergilendirme yeri açısından önem arz etmektedir. Örneğin, Yunanistan’daki Yunan müşterisi için bir Alman tedarikçinin bir makineyi Yunanistan sınırları içinde monte etmesi halinde vergi Yunan KDV’si olarak ödenirken, makine bunun yerine müşterinin kendisi tarafından kurulursa, tedarik Almanya’da vergilendirilecektir. Müşteri vergilendirilebilir bir kişi ise, Almanya’da Topluluk içi bir muafiyet ve ardından Yunanistan’da Topluluk içi bir satın alım gerçekleşecektir.

KDV Direktifi 46’ncı Maddesi gereği, bir aracı tarafından bir tüketici için sağlanan hizmetin vergilendirilmesi de, esas işlemin olduğu yerdedir. Örneğin, bir Yunanlı İspanya’daki evinden bazı eşyaları Yunanistan’a taşımak istemekte ve bunun için bir aracı firmadan taşıma için şirket ayarlamasını talep etmektedir. Aracı firmanın nerede kurulduğunun bir önemi yoktur. Topluluk içi mal taşımacılığında vergilendirme malın çıkış yerinde gerçekleştiği için komisyon ücreti üzerinden vergi vukuu bulur.

Buraya kadar günümüzde AB ülkelerinde mal ve hizmet hareketlerinde, ithalat ve ihracatta KDV’nin nerede alınacağı konusu incelenmiştir. Ancak, AB raporlarında, özellikle KDV kaçakçılığının önüne geçmek için “varış ülkesi” ilkesi yerine “çıkış ülkesi” ilkesinin önemle ifade edildiği ve gelecekte mutlaka geçilmesi gereken sistem olarak yıllardır üzerinde durulduğu görülmektedir.

Küreselleşmenin hızla ilerlemesi, Çin faktörünün Dünya ekonomi tarihinde güçlü bir şekilde yer edinmeye başlaması ve teknolojik gelişmelere paralel olarak pazara yeni ürünlerin sunulması birçok alanda olduğu gibi KDV alanında da güncelleme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. İlk kez 2016 tarihinde Komisyon bu zorunluluğu belirtmiştir. Komisyon; bu konuda daha az merkezi olan iki seçenek üzerinde yoğunlaşmıştır.

Bunlardan ilki standart oran olan %15'in korunması ve indirilmiş oran listesinin genişletilerek belli aralıklarla gözden geçirilmesidir. İkinci seçenek ise listelerin kaldırılmasıdır.

Komisyon KDV kurallarının menşe prensibine dayanan kesin bir KDV sistemine ulaşmak amacıyla tasarlandığını ifade etmiştir. Komisyon'a göre, KDV oranlarındaki farklılıklar, tüketicilerin mal ve hizmet satın almak için sınırı aştığı bir sistemde tek pazarın işleyişini etkileyebilir. Ancak, menşe sistemi altında olanların aksine, tedarikçi şirketler düşük oranlı bir Üye Devlette kurulmaktan önemli bir fayda elde etmezler. O nedenle, KDV oran farklılıklarının tek pazarın işleyişini bozma potansiyeli azdır. Komisyon ayrıca, tüm kararların oybirliğiyle alınmasından dolayı, kararların yavaş alındığını ifade etmiştir. Bu nedenle KDV direktifi; teknolojik ilerlemeye maruz kalan ürünlerle ilgili olarak güncelliğini yitirmiş durumdadır (European Commission, 2016: 11-12).

Sunulan ikinci seçenekte amaç; indirilmiş oran listeleri ile minimum standart oranın kaldırılması olarak belirlenmiştir. Sınır ötesi alışverişlerde haksız rekabeti önlemek için özellikle taşınabilir ama maddi anlamda pahalı olan ürünler ile hizmetlerin indirilmiş oranlarda vergilendirilmesine sınırlama getirilebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca indirilmiş oran sayısında sınırlandırma yapılması önerilmiştir (European Commission, 2016: 12-13).

Komisyonun böyle köklü bir reform isteğinin altında yatan temel gerekçeler; vergi sisteminin teknolojik gelişmelere uyum sağlamasına yönelik istek ve üye ülkelerde bulunan bazı çevrelerin vergi alanındaki özgürlüklerinden ödün vermek hususundaki isteksizlikleri olarak sıralanabilir. Bretix sürecinde de en çok tartışılan konulardan biri olan ülkelerin vergi yasalarındaki özgürlüklerinin kısıtlanması AB için risk oluşturma potansiyeli taşımaktadır. Komisyon ülkelere vergi konusunda özgürlük tanımakla AB bütünlüğünü de garanti altına almayı amaçlamaktadır.

Komisyon 2016 yılında başlattığı çalışma için 2018 yılında raporunu hazırlamıştır ve bu rapor doğrultusunda KDV oranları konusunda izlenmek istenen yol haritası şekillenmiştir. Buna göre, %15 standart oranın silah, alkollü içecekler, tütün, kumar gibi

konularda korunması öngörülmüştür. Üye ülkelerin bazı ürünlere sıfır ile %5 arasında KDV oranları belirleyebilecekleri ifade edilmiştir. Aslında bu öneride indirilmiş oran listelerini kaldırmak ve bunun yerine %15 minimum standart oranın uygulanacağı ürünler listesi oluşturmak istenmektedir. Yeni rejim, şu anda standart fiyattan farklı oranlara sahip olan tüm malların da böyle devam edebileceği anlamına gelmektedir (European Commission, 18 January 2018). Tüm bu konuların istişare edilmesi ve kararın oy birliği ile alınması gerektiği düşünülürse AB Komisyonu önünde uzun bir yol olduğu açıktır.

#### 1.2.1.2. Avrupa Birliği'nde E-Ticaret ve Katma Değer Vergisi

E-ticaret denilince ilk akla gelen hep dijital ürünlerin satışı olsa da internet üzerinde maddi ürünlerin satışı da yapılmaktadır. O nedenle bu konu altında internet üzerinden satılan maddi ve maddi olmayan ürünlerin AB düzeyinde vergilendirilmesi işlenecektir.

AB'nin GSYİH içindeki E-ticaret payı yıllar içinde devamlı bir artış sergilemiştir. Bu pay 2009 yılında %1,27 olarak gerçekleşirken, 2014 yılında %2,45 olmuştur. 2020 yılında ise bu payın hızla artarak %6 civarında olması beklenmektedir. Küreselleşmenin hızla artması ve teknolojinin aşırı gelişmesi – ki internet satışları da bir çeşit küresel olgu olarak algılanmalıdır- vatandaşların sadece kendi sınırları içinden değil dünya genelinden de internet vasıtasıyla mal ve hizmet alımının önünü açmıştır. İnternet satışlarının vergi dışında kalması veya etkin şekilde vergilendirilmemiş olması ülkelerin vergi gelirlerinde düşüslere sebep olur. Aynı zamanda özellikle internet üzerinden satışı yapılan maddi ürünlerin vergi dışı kalması ve benzeri ürünlerin satışını internet haricinde yapan firmalar adına rekabeti bozucu etki de yaratmaktadır. İnternet satışlarının kayıt altına alınması ve vergilendirilmesi ülke ekonomileri için ayrı bir önem arz etmektedir. AB sadece AB sınırları içinde yer alan ve internet üzerinden mal ve hizmet sağlayıcı firmaları değil, aynı zamanda AB dışından olup AB sınırları içindeki müşterilere internet üzerinden maddi veya maddi olmayan mal ve hizmet sağlayıcılarını da vergi kapsamına almıştır. Bunun altında yatan başlıca neden; AB içinde yerleşik olan firmalar için oluşacak yıkıcı rekabeti önleme isteğidir. Çünkü teknolojinin aşırı gelişmesi ve internetin yaygınlaşması müşteriler ile mal ve hizmet sağlayıcılarını kolayca buluşturmakta ve müşteriye ucuz hatta vergisiz ürüne yönlendirmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, internet üzerinden maddi veya maddi olmayan varlıklar satışı yapılabilmektedir. Maddi olmayan varlıklar dijital ürün adı altında yer almaktadır. O nedenle dijital ürün tanımına bakmakta fayda vardır.

Dijital bir ürün, elektronik biçimde saklanan, teslim edilen ve kullanılan herhangi bir üründür. Bunlar, müşterinin e-posta yoluyla aldığı, internet'ten indirerek veya bir web sitesine giriş yaparak sahip olduğu ürünlerdir. AB bir şeyin dijital ürün olup olmadığını, fiziksel veya taşınabilir olup olmadığı ile tespit etmeye çalışır. Aynı zamanda ürünün internet veya bir ağ üzerinden satışının yapıp yapılmadığını, bilgi teknolojilerine dayanıyor olup olmadığını da irdeler. E-kitap, resimler, filmler, videolar, uzaktan eğitim gibi malzemelerin satışı dijital grupta yer alır (Quaderno Library, t.y.).

İnternet üzerinden satışları yapılan maddi ve dijital ürünlerin vergilendirilmesi farklılık gösterir. Bu farklılıklar alıcının mükellef olup olmadığı, sağlayıcının AB sınırları içinde olup olmadığı ile ilişkilidir. Bu safhada firmadan firmaya (Business to Business: B2B) ve firmadan tüketiciye (Business to Consumer: B2C) kavramları devreye girmektedir. B2B firmadan firmaya, B2C ise firmadan direk nihai müşteriye internet üzerinden yapılan satışları ifade etmektedir. Önceki yıllarda B2C kavramı internet üzerinden yapılan satışlarda çok fazla kullanılsa da artık son yıllarda B2B de yaygınlaşmaya başlamıştır. Bunun başlıca nedeni ise; e-ticaret olgusunun hızla genişlemesi sonucu kendilerine yeni pazarlar yaratmak isteyen firmaların toptancılara, perakendecilere veya diğer şirketlere ulaşmak için artık teknolojiyi yaygın olarak kullanmalarındadır.

Vergilendirmeye bakılacak olunursa, öncelikle satış yapan firmanın AB sınırları içinde mi yoksa üçüncü ülkelerden mi olduğuna göre inceleme yapılacaktır. Bir AB firması kendi ülke sınırları içinde e-ticaret yapıyorsa diğer ticari işlemler gibi KDV ödeyecektir. Eğer AB firması diğer AB ülkesindeki bir firmaya satış yapıyorsa (B2B) alıcı firma vergi sorumluluğunu taşımaktadır. Satıcı firma ihracat yapar pozisyonundadır. Eğer internet satışları firmadan vergi mükellefi olmayan bir alıcıya yapılıyorsa (B2C), satıcı alıcıdan satış fiyatı üzerinden alıcının ülkesindeki vergi oranını göz önüne alarak vergiyi alacak ve kendi vergi dairesine yatıracak daha sonra bu vergi ürünü tüketildiği yani tüketicinin olduğu ülkeye “*reserve charge*” yöntemiyle iade edilecektir. AB firmasının üçüncü

ülkelere internet üzerinden yaptığı satışlar ise hizmet ihracatı kapsamındadır ve vergi dışında tutulmaktadır (Bilici, 2018: 85).

Üçüncü ülkelerden bir firmanın AB sınırlarındaki alıcılara internet üzerinden satış gerçekleştirmesi AB kurumlarının dikkatle izlediği bir durumdur. Çünkü bu durumun altında, hem kendi firmalarının iç pazardaki rekabet güçlerini kaybetmelerini engellemek hem de alış yapan firma veya nihai tüketici şeklindeki alıcıların vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlama isteği yatmaktadır.

AB dışından olan bir firmanın AB içindeki müşteriye internet üzerinden satış yapabilmesi için ya büro açmak ya da çevrimiçi mükellefiyet sistemi ile herhangi bir AB ülkesinde mükellefiyetini oluşturması gerekir. Mükellefiyetini oluşturan firma B2B kapsamında bir AB vergi mükellefine internet üzerinden satış gerçekleştirdiğinde vergi sorumlusu alıcı firma olmaktadır. Satıcı firmanın vergi tahsil etme zorunluluğu yoktur. Eğer satış B2C şeklinde vergi mükellefi olmayan birine yapılıyorsa, satıcı firma, KDV oranı alıcının ülkesindeki oran olmak şartıyla satış fiyatına KDV'yi de ekleyecek ve tüketiciden bunu tahsil ettikten sonra kayıtlı olduğu ülkenin vergi idaresine tahsil ettiği vergiyi yatıracaktır. Buraya yatan vergi daha sonra alıcının ülkesinin vergi idaresine iletilecektir (Bilici, 2018: 86).

### **1.2.2. Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi**

Özel tüketim vergileri, ekonomide mümkün olan en az bozulma ile gelirin yeniden dağıtılmasına veya kamu gelirlerinin toplanmasına yönelik diğer vergi türlerinden farklı özelliklere ve odağa sahiptir. Negatif dışsallıklarla ilişkili ürünlere özel tüketim vergisi uygulanması, talebi daha az zararlı ikamelere yönlendirirken; aynı zamanda elektrikli arabalar ve yenilenebilir enerji teknolojileri gibi olumsuz dışsallıkları azaltan ürünleri geliştirmek için yenilikleri teşvik edebilir.

Sağlıklı planlanan ÖTV uygulamasından bahsedilmesi için; ilgili verginin belirli bir ürüne konulduktan sonra, tüketiciler arasında eşitsizlik yaratmaması gerekir. Eşitsizlik;

düşük gelirli tüketiciler orantılı olarak yüksek gelirli tüketicilere göre daha fazla vergilendirildiğinde ortaya çıkabilir. Kamu gelirini artırırken refah kaybını en aza indirmek için, politika yapıcıların esnek olmayan talebe sahip ürünlere daha yüksek vergiler koyması da bu yönde bir sonuca sebep olacaktır (Vettas, Maniatis ve Valaskas, 2020: 17-18).

ÖTV'nin tek pazarın etkin çalışması için en az KDV kadar önemli olduğu her ne kadar ilk yıllarda farkedilmese de zaman içinde anlaşılmıştır. ÖTV sadece tek pazarın işlemesi için değil aynı zamanda ortak politikaların işleyişi için de önem arz eder. (Mavral, 2002: 119). ÖTV'ye konu olan bazı malların sanayide hammadde olarak kullanışması, farklı ÖTV oranlarını uygulayan ülkeler arasında rekabeti bozucu etki yaratabilmektedir. Bu nedenle ÖTV'de aynı KDV gibi üye ülkeler arasında ticareti negatif şekilde etkileyebilecek güce sahiptir. Buna rağmen AB sadece KDV alanında uyumlaştırma yapmak yeterli değildir (Aydın, 2002: 31-33). ÖTV toplu gider ergisi şeklinde olduğu için hammadde veya yarı mamul üzerindeki yükünü belirlemek imkansızdır (Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), 1995: 16). ÖTV konusundaki farklılıklar, özellikle sınırlara yakın sakinlerin komşu ülkeye geçerek petrol ürünleri, tütün ürünleri veya alkollü ürünleri oradan almaya yöneltebilir. Bu durumda bazı üye ülkeler rekabet üstünlüğü elde edebilir. (Bilici, 2004: 190). Buna örnek olarak Yunanistan gösterilebilir. Ekonomik kriz sonrası Yunanistan'ın özellikle akaryakıt ve şarap gibi bazı alkollü içkilere uyguladığı ÖTV ve diğer vergi artışları nedeniyle, Bulgaristan sınırına yakın yerleşim yerlerinde oturan Yunan vatandaşları bu ürünleri yolcu muafiyeti kapsamında Bulgaristan'dan sağlamaya başlamışlardır. Bu durum Yunanistan'ı özellikle şaraba uyguladığı vergiti kaldırmaya yöneltmiştir.

Diğer taraftan, AB'nin kurucu antlaşmalarında gümrük vergilerinin benzeri eş etkili vergiler yasaklanmıştır. GB ile gümrük vergileri ortadan kalkınca, ÖTV konusunda bir uyumun olmaması, üye ülkeleri ilgili vergiyi eş etkili vergi şeklinde kullanmaya yöneltebilir (DPT, 1995: 19).

Üye ülkelerdeki tüketici eğilimlerinin farklılığı, hangi malın lüks sayılacağı, hangi malın sağlık harcamalarını kısmak için kullanılabilmesi veya tüketicileri daha ucuz mallara

yönlendirip yönlendiremeyeceği konusunda oluşturulacak politikalarda önemlidir. Diğer taraftan ÖTV gelir sağlama açısından önemli olduğundan ülkeler arasındaki oran farklılıkları da o ölçüde büyük olabilmektedir (Mavral, 2002: 117).

Ay'a (2004:165) göre, AB üyesi her ülkenin vatandaşı farklı tüketim alışkanlığına sahiptir. Tüketim alışkanlığının farklılığı hem ÖTV konusunun hem de istisna ve muafiyetlerin çeşitlenmesine neden olur. Üye ülkelerin ekonomik yapılarının farklılığı ve vergi gelirlerine duydukları ihtiyaç ÖTV'yi hükümetler için bir politika aracı haline getirir. Tüm bu faktörler AB'yi ÖTV alanında yavaşlatmıştır.

AB müktesebatında ÖTV; KDV'nin tahsilinde olduğu gibi ihracatta varış ülkesinde, kişisel kullanımlar için alınan ÖTV konusu mallarda ise çıkış ülkesinde vergilendirilmektedir. İhraç edilen ürün ihracatçı ülkenin antreposundan vergisi ertelenmiş olarak çıkmakta, ithalatçı ülkenin denetim altındaki antreposunda vergisi ertelenmiş olarak bekletilmektedir. İthalatçının malı satması halinde vergi ödenmektedir. Üye ülkeler arasındaki yolcu beraberindeki mallarda ise kişiler kendi tüketimleri için aldıkları malların ÖTV'sini aldıkları ülkede ödemektedirler. Kişilerin şahsi kullanımlarının üzerinde ürün aldığı tespit edilirse ithalatçı ülke fazla kısmın vergisini talep edebilmektedir (Bilici, 2012: 250).

AB'de ÖTV üç ana mal grubu üzerinden alınmaktadır. Bunlar aşağıda sıralanmıştır:

- Enerji ürünleri: madeni yağlar (benzin, motorin ve gazyağı gibi petrol ürünleri), elektrik, doğalgaz, taş kömürü ve kok kömürü.
- Alkol ve alkollü içecekler: saf alkol, bira, şarap, bira ve şarap dışındaki mayalı (fermente) içkiler (elma ve armut şarabı gibi), ara ürünler (Porto şarabı, yüksek alkollü İspanyol şarabı gibi), etil alkol
- İşlenmiş tütün mamulleri: sigara, sigarillo ve purolar, sarmalık ince tütün, diğer içmelik tütünler.

### 1.2.2.1.Akaryakıt Ürünlerinde Özel Tüketim Vergisi

AB siyasi gündemindeki hedeflerin bir kısmını gerçekleştirmek için uluslar üstü bir enerji politikasını geliştirme konusunda isteklidir. 1951 AKÇT ve onu takip eden ortak nükleer enerji politikasının kaynağı Euratom Antlaşması bu isteğin AB'nin ilk kuruluş yıllarından beri var olduğunu açıkça göstermektedir. Bu bağlamda 1992 yılında mineral yağların vergilendirilmesine yönelik 92/81/EEC ve 92/82/EEC sayılı Direktifler kabul edilmiştir. 92/81/EEC sayılı direktif mineral yağlara uygulanacak ÖTV yapısının uyumlaştırılmasını, 92/82/EEC sayılı direktif ise mineral yağlara uygulanan ÖTV oranlarının yakınlaştırılmasını öngörmüştür.

Madeni yağlardan alınan ÖTV oranlarının yakınlaştırılmasına yönelik olan 92/82/EEC sayılı direktif madeni yağlar için minimum oranları belirlemiştir. Direktif, Portekiz ve Yunanistan'a bazı istisnalar tanımıştır. Maddeye göre Yunanistan; Midilli, Kos, Sisam, 12 adalar, Kiklad adaları, Taşoz, Kuzey Sporades ve Semadirek'te petrol ve itici güç olarak kullanılan gaz yağı için, direktifte belirtilen oranın altında indirilmiş oran uygulama hakkına sahip olmuştur. Aynı maddede Portekiz için de bir istisna tanınmıştır. Azorlar Özerk Bölgesinin ayrı adalardan oluşması sebebiyle nakliye masraflarının ortaya çıkacağı varsayılmış ve bu masrafları karşılamak için direktifte belirtilen minimum oranlardan daha düşük oranlar uygulaması için ilgili ülkeye izin verilmiştir. (Council Directive 92/82/EEC, 19 October 1992, Madde 9(2)).

Günümüzde AB, iklim değişikliği ile mücadele, enerji güvenliğinin güçlendirilmesi ve AB'nin rekabet gücünü artırmak ve sürdürmek için temel araçlardan biri olan vergiye önem vermiştir. Nitekim birçok ekonomik sektörde düzenleyici araç olarak vergi politikalarının kullanımı oldukça yaygındır. AB de, enerji sektörünün düzenlenmesinde bu geleneksel yolu seçmiştir (Spasova ve Garello, 2010: 3).

27 Ekim 2003 tarihinde AB Bakanlar Konseyi, 2003/96/EC sayılı direktifi kabul etmiştir. Direktif enerji ürünleri ve elektriğin vergilendirilmesinde Topluluk çerçevesinin yeniden yapılandırılmasını öngörmektedir. Direktif daha önce kapsamda olan madeni yağlarla



birlikte kömür, doğalgaz ve elektrik için minimum vergi oranları belirlemiştir. Direktif ile planlanan şunlardır:

- Enerji ürünlerine, özellikle de elektriğe uygulanan farklı vergi oranlarının bir sonucu olarak üye ülkeler arasında ortaya çıkan zararlı ve yıkıcı rekabeti azaltmak,
- İthal enerji bağımlılığını ve karbondioksit emisyonlarını azaltmak için enerjiyi daha verimli kullanmak ve teşvikleri artırmak,
- Üye devletleri şirketlerin emisyonlarını azaltmak karşılığında vergi teşvikleri sunmak için serbest bırakmak (Council Directive 2003/96/EC, 27 October 2003).

Direktif ile AB sınırları içinde hava ve çevre kirliliğine sebep olan enerji üretim ve tüketimleri ağır vergilerle engellenmeye çalışılmıştır. AB sınırları içinde, petrolde dünya rezervlerinin %1'inden daha azına, doğalgazın %1,5 ve kömürün sadece %4'üne sahip olduğu kıt kaynaklar nedeni ile vergilerle büyük endüstrileri alternatif enerjilere yatırım yapmaya teşvik etmek istemiştir. Kıt olan enerji kaynaklarını daha verimli kullanarak dışa bağımlılığı azaltmak, iç pazarın işleyişini düzenlemek ile Avrupa Topluluk hedefleri ve Kyoto Protokolü doğrultusunda enerji kullanımını etkinliğini geliştirmek hedeflenmiştir. Direktifin 15'inci Maddesi ile üye ülkelerin belli alanlardaki enerji kullanımları üzerinden alınan vergilerde, kısmi veya tam muafiyet ile indirim yapabilmeleri sağlanmıştır. Buna göre, AB üyesi ülkeler çevre dostu ürünlerin geliştirilmesi için yapılan pilot projeler alanında kullanılan enerji ürünleri veya yenilenebilir enerji kaynakları olan yakıtlarla ilgili olarak uygulanacak vergide kısmi ya da tam muafiyet veya indirim hakkına sahiptir. Rüzgâr, güneş, gelgit, hidro, biokütler, dalga ve jeotermal enerjiler yenilenebilir enerji kaynakları grubundadır. Ayrıca terkedilmiş maddelerden yayılan metan veya yakıt pillerinden elde edilen enerjiler de muafiyet veya indirim konusu olabilmektedir. Muafiyetler eşya ve yolcuların tren, metro ve trolleybüslerle taşınmasında kullanılan enerji ürünlerine ve elektriğe, evlerde ve yardımsever kuruluşlarda kullanılan doğalgaz, kömür ve katı yakıtlara da uygulanabilir (Spasova ve Garello, 2010: 4-8).

AB minimum oranları belirlemiş ama üst sınır koymamıştır. Ülkeler minimum oranın üstündeki oranları ekonomik ve sosyolojik yapılarına göre kendileri belirlemektedir. Örneğin, küresel krizin en çok etkilediği Yunanistan'da son yıllarda özel tüketim vergileri kamu, halk veya çevre sağlığını korumak ve negatif dışsallıkları azaltmaktan ziyade, oluşan kamu açıklarını kapatmak için kullanılan yüksek oranlı vergilere dönüşmüştür. AB minimum oranları belirlerken rekabet şartlarının yıkıcı hale gelmesini engellemeyi amaçlamıştır. Yüksek oranlar uygulamak ülkeler için kendi rekabet güçlerine bakış açılarıyla ilgilidir. Başka bir ifade ile AB kuralları ülkeleri diğer üye ülkelerin rekabetini olumsuz etkilemekten alıkoyarken kendi rekabetlerinden kendilerinin sorumlu olduğunu açıkça göstermiştir.

**Tablo 1** Avrupa Birliği'nde Enerji Ürünlerine Uygulanan Minimum ÖTV Oranları (2020, Avro cinsinden)

Kurşunlu Petrol (1000 Litre )	421
Kurşunsuz Petrol(1000 Litre )	359
Gazyağı (1000 Litre Endüstriyel, Ticari ve ısınma amaçlı)	21
Gazyağı( İtici Güç) (1000 Litre )	330
Kerosen (1000 Litre, Endüstriyel ve Ticari, Tarım sektörü Hariç)	0
Kerosen (1000 Litre, Isınma)	0
Kerosen ( 1000 Litre, İtici)	330
Ağır Fuel Oil ( 1000 kg )	15
LPG (1000 kg Endüstriyel ve Ticari)	21
LPG (1000 kg, İtici)	125
LPG (1000 kg, Isınma)	0
Doğal gaz ( Gigajul, İtici )	2,6
Doğal gaz( Gigajul, Endüstriyel ve Ticari)	0,3
Doğal gaz (Gigajul, Isınma İş İçin)	0,15
Doğal gaz (Gigajul, Isınma İş Dışı)	0,3
Elektrik (KW, İş için)	0,5
Elektrik (KW, İş dışı)	1,0
Kömür (Gigajul, İş İçin Isınma)	0,15
Kömür (Gigajul, İş Dışı Isınma)	0,3

Not: European Commission, (01.07.2020b). *Excise Duty Tables Part II: Energy Products And Electricity*, (8-117) Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_ii\\_energy\\_products\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf) Erişim Tarihi: 02.02.2021) kaynağından faydalanılmıştır.

### 1.2.2.2. Alkol Ürünlerinde Özel Tüketim Vergisi

Her ne kadar alkol vergileri tüketim ve gelir vergileri kadar ülkelerin genel bütçelerinde büyük bir orana sahip olmasa da; özellikle bu ürünlerin tüketilmesinden oluşan negatif dışsallıkların bertaraf edilmesi açısından önem arz etmektedir. Alkol vergilerinin tüketimi düzenlediği ve aşırı alkol tüketimini sınırladığı varsayılmaktadır. Bilindiği üzere alkol üzerinden alınan vergiler eski tarihlerden beri süre gelmektedir. Bununla birlikte vergilemenin; devlet gelirleri için kaynak oluşturma fonksiyonu zamanla azalırken, alkol kullanımından dolayı ortaya çıkan negatif dışsallıkları telafi edici bir mekanizma olarak kullanılması yaygınlaşmıştır (Trasberg, 2015: 1).

Avrupa Birliği iç pazarın tamamlanmasından önce 1992 yılında Alkol ve Alkollü içeceklerin uyumlaştırılmasına yönelik 92/83/EEC ve 92/84/EEC sayılı direktifleri çıkarmıştır. 92/83/EEC sayılı direktif; alkol ve alkollü içkilerin sınıflandırılmasını ve ÖTV'ye konu olacak matrahın tanımını yapmıştır. Bu sınıflandırmalar; bira, şarap, bira ve şarap dışındaki mayalı içecekler (örneğin, elma şarabı ve armut şarabı), ara ürünler ve etil alkoldür. Etil alkol sadece içecek olarak kullanılmamakta aynı zamanda gıda ve ilaç üretimi ile benzeri üretimlerde endüstriyel maksatlı da kullanılmaktadır. ÖTV de sadece içecek olarak kullanılan alkole uygulanmakta diğer maksatlar için kullanılan etil alkoller ÖTV'den muaf tutulmaktadır.

Üye ülkeler minimum oranların üzerinde oran uygulamada serbest bırakılmıştır. Bu durum AB üyesi ülkelerde oranlar arasındaki farklılıkların giderilmesini engellemiştir. Dikkat edilmesi gereken bir diğer durum; AB üyesi ülkelerde tüm içkiler için hammadde olarak kullanılan etil alkolün vergi kapsamında olmasıdır. Örneğin, şarap görünürde sıfır ÖTV'ye tabi olmakla birlikte içeriğinde ihtiva olmuş etil alkole yüklenen vergi gizli olarak şarapta yer almaktadır.

92/83/EEC sayılı direktifin dördüncü maddesinde uygulanacak indirilmiş oranlara açıklık getirilmiştir. Buna göre yıllık 200.000 hektolitreden az üretim yapan bağımsız ve küçük bira imalathaneleri için ulusal standart oranın %50'sinden daha fazla olmayacak şekilde indirilmiş oran uygulaması yapılabilir. Ayrıca üye ülkeler diğer üye ülkelerde kurulmuş

bağımsız küçük bira fabrikalarından gelen ve kendi ülkelerinde dağıtılan biralara da yerlilerle eşit indirilmiş oran uygulamayı taahhüt etmektedirler.

92/84/EEC sayılı ve alkol ile alkollü ürünlerin oranlarının yakınlaştırılmasına yönelik olan direktif ile bazı ülkelerin belli bölgelerinde indirilmiş oran kullanılmasına izin verilmiştir. Örneğin Yunanistan'a; Midilli, Kos, Sisam, 12 adalar, Kiklad adaları, Taşoz, Kuzey Sporades, Semadirek gibi Ege adalarında tüketilen etil alkole indirilmiş oran uygulama hakkı verilmiştir. Aynı direktif ile Portekiz için de belli bölgeler için indirim hakkı tanınmıştır.

**Tablo 2** AB'nde Alkol ve Alkollü Ürünlere Uygulanan Minimum ÖTV oranları (€) (2020)

Ürünler	ÖTV
Bira (Hektolitire)	1,87
Bira (hektolitire plato)	0,748
Ara mamuller (hektolitire)	45
Şarap(Köpüklü-köpüksüz)(Hektolitire)	0
Diğer mayalı içkiler (Hektolitire)	0
Etil alkol (Saf alkol) (hektolitire)	550

*Not:* European Commission. (01.07.2020a). *Excise Duty Tables Part I - Alcoholic Beverages*. Erişim Adresi:[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/alcoholic\\_beverages/rates/excise\\_duties-part\\_i\\_alcohol\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf) (Erişim Tarihi: 02.02.2021) kaynağından faydalanılmıştır.

Yukarıdaki tabloda AB direktiflerinde belirlenen minimum oranlar gösterilmiştir. Tabloya göre bira, etil alkol ve ara ürünler için minimum vergi oranları belirlenmiştir, diğer ürünler için ise tercih ülkelere bırakılmıştır. Şarap için özellikle şarap üretimi yapan ülkeler vergi koymaktan kaçınmıştır.

Üye ülkelerdeki alkol ve alkollü ürünlere yönelik vergi politikaları, tarım, sağlık ve ekolojik politikalar, alkol tüketim miktarı ve tüketim geleneği, yasal sınır ötesi ticaretin

boyutu ve yasal olmayan vergiden kaçınma gibi faaliyetlerin varlığı bu alanda elde edilen gelir miktarının belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır.

### 1.2.2.3. İşlenmiş Tütün ve Tütün Ürünlerinde Özel Tüketim Vergisi

Vergi kavramı daha çok kamuya gelir sağlayan bir araç olarak ele alınıyor olsa da, harcama-tasarruf dengelerini sağlamak, talebi etkileyerek enflasyonist ortamın etkilerini azaltmak, hatta bazen ithal ürünlere uygulanan özel vergiler ile ihracat dengesini sağlamak amaçlarına da hizmet etmektedir. Tütün, alkol gibi ürünlere uygulanan vergiler ayrıca kamu sağlığını etkileyen unsurları azaltıcı bir araç olarak kullanılırken akaryakıt ürünlerine uygulanan vergiler ise gelir elde etmeye ilave olarak çevre sağlığını güvence altına almak ve kıt kaynakların verimli şekilde kullanımını da teşvik etmek amaçlı kullanılmaktadır.

Bu başlık altında ele alınacak tütün ve tütün ürünlerine uygulanan ÖTV; hem devlet bütçesine gelir elde etmek hem de tütün kullanımından dolayı oluşan negatif dışsallıkların giderilmesini sağlamak amaçlarına hizmet etmektedir. Devletlerin bir taraftan gelir artışı için tütün vergilerine ihtiyaç duyarken diğer taraftan tütün tüketimini vergiler yoluyla azaltmaya çalışması ilk başta çatışan unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır. Tütün ürünlerine yüklenen vergiden dolayı fiyatların artması tüketimi aynı ölçüde düşürmemektedir. Tütün ürünleri talep esnekliği düşük ve ikamesi zor olan mallar grubunda yer almaktadır. Tüketicilerin bu ürünleri kullanması bağımlılık yapabildiği için vazgeçilmesi zor olabilmektedir. Buna rağmen, tüketicilerin de bir harcama eşiği mevcuttur ki bu eşik aşıldığında tüketimde de daha hızlı bir düşüş gerçekleşebilmektedir.

AB açısından bakıldığında, Topluluğun asıl amacının, Tek Pazar içinde kamu sağlığının korunması ve pazarın yıkıcı rekabet nedeniyle hasar almamasını sağlamak olduğu görülmektedir. Bu bağlamda tütün ve tütün ürünleri üzerine konulan ÖTV konusunda bazı düzenlemeler gerekli görülmüştür.

AB tütün ürünlerine yönelik düzenlemelerinin amaçları genel olarak şu şekilde sıralanabilir:

- İç pazarın işleyişinin önündeki engelleri kaldırarak iç pazarın işleyişini iyileştirmek,
- Minimum ÖTV oranlarının belirlemek ve farklı üye devletlerde uygulanan ÖTV'nin yapısının ve oranlarının yakınlaştırılması sağlamak,
- Tütün ürünleri arasındaki rekabeti bozucu ve engelleyici durumları azaltmak,
- Maksimum perakende satış fiyatının serbestçe belirlenmesinin sağlanmak ve satıcıların en yüksek oranları belirlemesine engel olan durumları ortadan kaldırmak (İKV, 2011: 21).

ÖTV ulusal düzeyde genelde gelir elde etmek için kullanılsa da AB düzeyinde özellikle son yıllarda halk sağlığının korunmasında önemli araçlardan biri olmuştur.

2011/64/EU sayılı direktifin ikinci maddesinde ÖTV konusu tütün ve tütün ürünleri;

- Sigaralar,
- Sigar ve sigarillolar (puro ile ince ve kısa purolar),
- İçimlik tütünler, (İçimlik tütünlerde kendi arasında ince kıyılmış sarmalık tütün ve diğer içimlik tütünler diye gruplandırılmıştır.)
- Diğer içimlik tütünler olarak gruplandırılmıştır.

Direktifin 7'inci maddesinde AB sınırları içinde üretilen veya ithal edilen sigaraların gümrük vergileri dahil azami perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanacak bir advalorem

vergi ile ürün birim başına hesaplanan spesifik vergi uygulamasına tabi olduğu hükme bağlanmıştır (Council Directive 2011/64/EU, 21 June 2011).

Avrupa'nın güney bölgelerindeki üye ülkeler tütün üreticisi konumunda olup kendi yetiştirdikleri tütünden ürettikleri sigaraların üzerine sadece nispi oranlı tüketim vergisi uygulamaları daha pahalı olan yabancı markalı sigaraları dezavantajlı duruma düşürmekte ve rekabet şartlarını bozmaktaydı. Kuzey ülkelerinin ise tütün ithalatçısı konumunda olup güney ülkelerince tercih edilen nispi oranlı vergileme ile tütün ithal etmeleri ve spesifik vergi uygulamaları nedeni ile de bu iki sistemi uzlaştıran nispi ve maktu vergilerin birleşeninden oluşan bir sistemi AB kabul etmiştir (İKV, 2011: 22).

AB'nde sigara üzerinden alınan toplam vergi bileşenleri: birim başına alınan spesifik vergi; azami perakende satış fiyatı üzerinden alınan advalorem vergi ve KDV'den oluşmaktadır. Direktif minimum oranları belirlemiştir.



**Tablo 3** Avrupa Birliği'nde Sigara Vergileri (En Yüksek ve En Düşük Beş Ülke) 2020 (Bir Paket Sigara İçin)

En Yüksek Beş AB Ülkesi	Özel Tüketim Vergisi (€)	Toplam Vergi ÖTV +KDV (€)	Ağırlıklı Ortalama Satış Fiyatı (€)	Vergi, Ağırlıklı Ortalama Satış Fiyatının Yüzdesi (%)
Finlandiya	5,40	6,89	7,71	89,5
Estonya	2,86	3,54	4,07	86,9
Fransa	5,88	7,31	8,57	85,3
İrlanda	8	10,25	12,06	85,0
Yunanistan	2,75	3,56	4,22	84,5
En Düşük Beş AB Ülkesi				
Portekiz	2,61	3,48	4,61	75,4
G.Kıbrıs	2,59	3,29	4,38	75,1
İsveç	3,02	4,12	5,51	74,79
Almanya	3,27	4,23	6,03	70,2
Lüksemburg	2,55	3,23	4,66	60,3

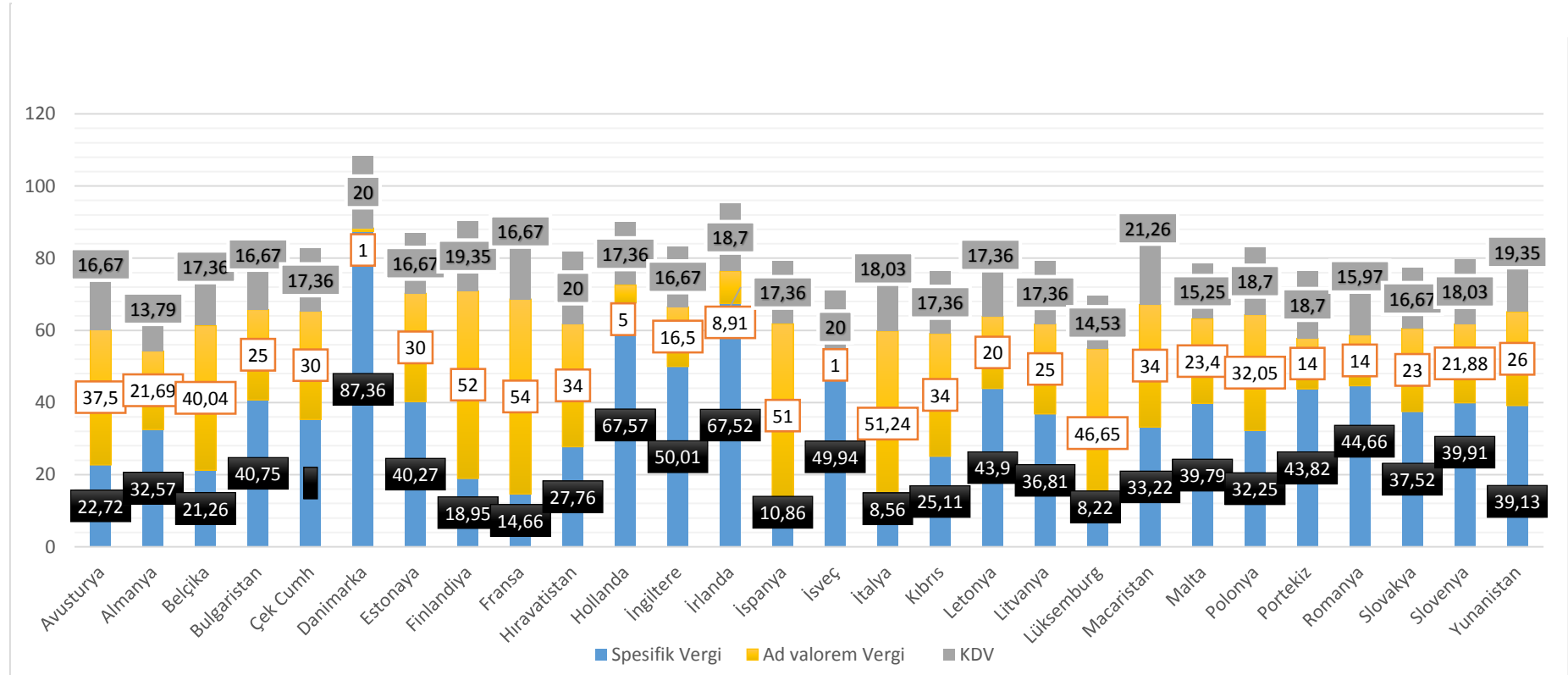
*Not:* Zvinys, A. Kristina. Cigarette Taxes in Europe, July 16, 2020, <https://taxfoundation.org/cigarette-taxes-in-europe-2020/> (Erişim Tarihi: 12.03.2020) kaynağından faydalanılarak hazırlanmıştır.

Spesifik ve advalorem vergiler arasındaki seçim, vergi politikasında uzun süredir devam eden bir konudur ve hem tüketim düzeyi hem de tüketim vergisinin yapısı, çeşitli grupların çıkarları ve hedefleri için farklı etkilere sahiptir. Tütün endüstrisinin piyasa yapısı göz önüne alındığında farklı tüketim vergileri, devletin gelirleri, üreticinin karı, tüketicinin fiyatı, ürünün kalitesi ve çeşitliliği ve vergi yönetimi yeteneği üzerinde farklı etkiler yaratabilir. Sonuç olarak, iki tüketim vergisi türünün, “kalite”, çeşitlilik ve fiyatlar üzerindeki etkileri ile bireysel tüketimi etkilediklerinde, halk sağlığı için farklı etkileri olabilir. Politikacılar için en önemli zorluk, daha yüksek gelir elde ederken aynı zamanda halk sağlığı hedefini başarabilmek için hangi vergi türünden vergi alınacağını ve hangi oranda uygulanacağını ya da spesifik ve advalorem vergilendirmesi arasında uygun dengenin nasıl bulacağını seçilmesidir. (WHO (World Health Organization), 2010: 34-35).

Spesifik verginin idari yükü düşüktür çünkü sadece ürünlerin hacminin tespiti gerekir. Buna karşın advalorem vergi teknik kapasitesi oldukça gelişmiş bir idari yönetim gerektirir aksi takdirde idari yükü yüksektir. Advalorem vergide fiyat düşüklüğüne yatkındır bunun önlenmesi için asgari perakende satış fiyatının belirlenmesi gerekebilir. Advalorem vergi nispeten düşük fiyatlara yol açma eğilimindedir buna rağmen çarpan etkisi güçlü ise fiyat indirimleri desteklenebilmektedir. Sağlık açısından ele alındığında, advalorem vergi daha ucuz sigara lehine daha fazla “alım satımı” teşvik edebilir. Bunlara ilave olarak enflasyon açısından bakıldığında, spesifik vergi enflasyona göre düzeltilmedikçe verginin gerçek değeri aşınacaktır buna karşın advalorem vergide en azından tütün ürünleri fiyatlarının enflasyonu takip ettiği ölçüde özel tüketim vergisinin gerçek değeri fiyatlar arttıkça korunacaktır (WHO, 2010: 34-41). Bu özellikler dikkate alınarak ülkeler kendi ekonomik ve sosyal yapılarına en uygun vergi yapısını seçebilmektedirler.

Vergilendirmeden dolayı “vergiye bağlı ikame” durumunun ortaya çıkacağı ve tüketicilerin, daha düşük bir vergilendirme düzeyi nedeniyle üretilen sigaralardan daha ucuz kalan sigaralara doğru kayma eğiliminde olabileceği düşünülmüştür. Özellikle ince kıyılmış tütün ürünleri gibi diğer tütün ürünlerine geçmeleri söz konusu olacağı için AB 2010 yılında, sağlığa eşit derecede zararlı olan ürünler arasındaki rekabet derecesini daha iyi hesaba katmak için ince kıyılmış tütün ürünleri için minimum vergi şartlarını sigaraya uygulanan minimum seviyelere yaklaştırmak isteğini belirtmiştir. Ayrıca Avrupa Komisyonu, olası bir sonraki gözden geçirmenin bir parçası olarak göz önünde bulundurulacak konular listesine vergiye dayalı ikameyi dahil etmiştir (Bouw, 2017 ).

**Grafik 1** 2020 Yılında AB Ülkelerinde Sigaralar Üzerindeki Vergi Bileşenlerinin Oranları %



Not:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_iii\\_tobacco\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf) sayfasındaki verilerden faydalanılarak tarafımızca hazırlanmıştır. (Erişim Tarihi: 02.04.2021)

Yukarıdaki tabloda, Danimarka ve İrlanda'nın sigaralarda büyük oranda spesifik vergiyi tercih ettiği; buna karşın İtalya, İspanya ve Lüksemburg'un ad valorem vergiyi yoğun olarak kullandığı görülmektedir.

### **1.3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DOLAYSIZ VERGİLER ALANINDAKİ DÜZENLEMELER**

Bu bölümde Yunanistan'ın ABAD nezdinde sorun yaşadığı kurumlar vergisi alanı ile Avrupa Birliği düzeyinde uyumlaştırma çalışmalarının başarılı olamadığı motorlu taşıtlar ve veraset vergisi alanları incelenecek ve konu bu alanlarla sınırlandırılacaktır. İlgili alan, servetin mevcudiyeti üzerinden alınan vergiler olup, konulduğu kişi ya da kurum üzerinde kalması nedeniyle istisnai durumlar dışında yansıtılamayan vergilerdir.

Vergi politikası ulusal egemenliğin bir sembolüdür. Tüm ekonomi politikalarını şekillendiren, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan ve gelirin yeniden bölüşümünde rol oynayan önemli bir araçtır. Bu nedenle vergi politikalarından tamamen vazgeçmek üye devletler için pek mümkün görünmemektedir. AB'nin amacı tek vergi politikasını yaratmak değildir. AB vergi alanlarının birçoğunda, ulusal vergi politikalarının Topluluk hedefleri doğrultusunda hazırlanmasını sağlamayı hedeflemiştir. Başka bir ifade ile AB, vergi politikasının Tek pazarın düzgün işleyişini ve sermayenin serbest dolaşımını bozmayacak şekilde hazırlanmasını talep etmekte ve bu konuda çalışmalar yapmaktadır (Adina, 2011).

Karar alma sürecinin yavaş işlemesi ve oy birliğinin gerekliliği vergi alanındaki çalışmaları yavaşlatmaktadır. Çünkü üye devletlerin ulusal çıkarlarına ters düşen düzenlemeleri veto etme hakları mevcuttur. Vergi sisteminin yapısı, toplam vergi yükü ve hasılatının dağılımı, vergiyi kabullenme, sosyal ve ekonomik yapıdaki farklılıklar ve vergilemede kaynak ülke ilkesinin uygulanması dolaysız vergilerde uyumlaştırmanın önündeki en önemli engel olarak düşünülmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, dolaysız vergiler alanı AB'nin çalışmalarında yavaş ilerlediği bir alandır. Teorik olarak dolaysız vergilerin uyumlaştırılması mümkün görünse de; pratikte üye ülkelerin mali özgürlüklerinden vazgeçmek niyetinde olmamaları bu alandaki uyumlaştırmayı zorlaştırmaktadır. Dolaysız vergiler alanında yeterli bir uyumun olmayışı, tek para ve tek pazarın olduğu bir Toplulukta emek ve sermaye hareketlerini kısıtlamaktadır. İç pazarın düzgün ve etkin işlemlerini isteyen AB, sınırları içinde farklı vergi sistemlerinin özellikle de dolaysız vergilerdeki farklılıkların giderilmesi için son yıllarda çalışmalarına yoğunluk vermiştir.

Ulusal vergi sistemlerinin ve sosyal refah sistemlerin yapıları hem yatırım yeri hem de mesleki faaliyetlerin seçiminde önemli rol oynamaktadır. Vergi uyumlaştırmasının veya yakınlaştırmasının olmadığı durumlarda, ülkeler vergi matrah ve oranlarını kullanarak yıkıcı rekabet içine girebilmekte ve yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyebilmektedirler. AB'nin üye devletleri arasında bu tarz bir rekabet savaşının AB'nin kuruluş amaçlarına ters düştüğü açıktır (Adina, 2011).

AB hukukunda doğrudan vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik açık hükümlerin olmaması, Kurumlar vergisine ilişkin uyumlaştırmanın yapılmasında engel teşkil etmektedir. Bununla birlikte çalışmalar; dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına yetki veren ABİDA'nın 115'inci Maddesine dayanmaktadır. Madde;

*“Konsey, özel yasama usulü uyarınca hareket ederek, oybirliğiyle, Avrupa Parlamentosu'na ve Ekonomik ve Sosyal Komite'ye danıştıktan sonra, üye devletlerin, iç pazarın kurulmasını veya işleyişini doğrudan etkileyen kanun, ikincil düzenleme ve idari kurallarının yaklaştırılması için direktifler kabul eder.”* hükmünü içerir.

### **1.3.1.Kurumlar Vergisi ile İlgili Direktifler**

AB yasalarının temelinde, birliği oluşturan ülkeler arasında haksız rekabetin engellenmesi ve ülkelerin iç sınırların kaldırıldığı bir ortak Pazar içinde eşit rekabet

şartlarına sahip olmasının tesis edilmesi yer almaktadır. Serbest dolaşıma tabi sermaye hareketleri açısından kurumlar vergisi yasalarındaki farklı hükümler şirketler üzerinde etki yaparak haksız rekabete neden olabilmektedir. Üye ülkeler arasındaki kurumlar vergisi yapısındaki farklılıklar şirketlerin kuruluş aşamalarında kararlarını etkilemekte, sermayenin avantajlı bölgelere daha yoğun olarak akışını sağlamakta, hatta aşırı vergi avantajları kıt olan sermayenin verimsiz yatırımlara yönelmesine sebep olmaktadır. Sınırların kalktığı bir AB entegrasyonu şirketleri yeniden yapılanmaya yöneltirken, şirket yöneticileri bu yapılanmayı sağlamak için şirket birleşmelerine, satın almalara ve yurtdışı şubelerin oluşturulmasına ağırlık vermekte ve bu kararlarında vergi avantajları sunan bölgeleri tercih etmektedirler. İç pazarın düzgün işlemesi asıl amaç iken, vergi yasalarındaki farklılıklar haksız ve yıkıcı rekabeti beraberinde getirerek üye ülkeler arasında sermayeyi çekme savaşlarına dönüşmektedir. Şirketler sermayenin etkin kullanımını için gerekli olan kalifiye işgücü, teknoloji gibi etkenlerden çok maliyeti düşürücü, işgücünün ucuz ve vergi yükünün hafif olduğu bölgeleri seçerek kullanılan kaynakların verimliliğinin de erimesine neden olmaktadır. Bu nedenle, AB sınırları içinde yatırılan sermayenin miktarından yatırımın yapılacağı bölgenin seçimine kadar etkiye neden olan kurumlar vergisi uyumlaştırma çalışmaları önem arz etmiştir.

Kurucu antlaşmalarda dolaysız vergilere yeterince değinilmemesi ve vergi konusunda uyumlaştırma ve vergi düzenleme özgürlüğünü AB kurumlarına aktarma konusunda üye ülkelerin isteksiz olmaları kurumlar vergisi uyumlaştırması alanındaki çalışmaların yavaş ilerlemesine neden olmuştur. Kurumlar vergisi alanında 1992 tarihli Ruding Raporu en önemli çalışmalar arasında yer almıştır. Komisyon komiteden üye ülkelerde uygulanan kurumlar vergisindeki farklılıkların ve şirketlerin maruz kaldığı vergi yüklerinin iç pazarın düzgün işlemesine etki yapacak derecede yatırım kararlarını yönlendirip yönlendirmediğini araştırmasını istemiştir. Eğer bir etkileşim ve yönlendirme söz konusu ise bunun Topluk seviyesinde bir düzenleme yapılmaksızın üye ülkeler arasındaki rekabet ve piyasa güçlerince ortadan kaldırılıp kaldırılamayacağı tespitini de istemiştir. Topluluk seviyesinde şirketlerin hukuki statüleri, vergi oranları ve vergi matrahları konusunda herhangi bir düzenlemenin zorunlu olup olmadığı konularında da bilgi istemiştir (Gammie, 1992: 12). Raporda, üye ülkeler arasındaki gelir transferlerine yönelik çifte vergilendirmenin önlenmesi, şirketlerce dağıtılan kar paylarına uygulanan stopaj vergisi

için ortak bir oranın belirlenmesi, transfer fiyatlarıyla ilgili tahkim sözleşmesini kabulü, kurumlar vergisi tabanının uyumlaştırılması gerekliliği ifade edilirken bu alanlarda düzenlemelerin yapılmasının zorlukların da göz önüne alınmıştır (Gammie, 1992: 56-64). Kurumlar vergisi alanındaki düzenlemelerin temelinde, AB'nin Tek Pazarın çekiciliğini koruyabilmek için sınır ötesi şirket faaliyetlerinin ülke içi faaliyetlerden daha fazla dezavantajlı olmamasını sağlamak yatar. Ayrımcılık ve çifte vergilendirme Tek Pazarın karakterine uygun olmadığı için de sınırlı da olsa bu alanda bazı direktifler yapılabilmektedir. Tüm alanlarda olduğu gibi, üye ülkelerin iç hukuk hükümleri bu alandaki direktiflerin de iç hukuka uyarlanmasını ve AB birincil hukuğu ışığında yorumlanabilmesini sağlamalıdır. Bunu başaramadığı sürece AB hukuku ihlali ortaya çıkar.

#### 1.3.1.1. Şirket Kuruluşu, Sermaye Artırımı Üzerinden Alınan Damga Vergisi ile İlgili Direktif

AB düzeyinde kurumlar vergisi konusunda ilk önemli adım damga vergisi uyumlaştırması konusunda olmuştur. Bilici'ye (2007: 253) göre "Bu vergi aslında hukuki muamele vergisi olarak isimlendirilen dolaylı vergi özelliği " taşımaktadır. Ancak vergi kurumların sermayesi ile ilgilidir. Konu ile ilgili kabul edilen ilk çalışma 69/335/EECsayılı direktiftir. İlgili direktif zaman içinde birçok kez değişime uğramıştır. Rekabet koşullarını bozabilecek veya sermayenin serbest dolaşımını engelleyebilecek faktörleri mümkün olduğunca ortadan kaldırmak için sermaye artırımına ilişkin dolaylı vergilere ilişkin mevzuatı uyumlu hale getirmek iç pazarın çıkarına olacağı daha sonra değiştirilen direktiflerini önsüzünde açıkça ifade edilmiştir.

AB'nin bu çalışmasının en önemli nedeni sermayenin serbest dolaşımını sağlamaktır. Bu adım ile sermaye şirketi kuruluşu veya bir şahıs şirketinin sermaye şirketine dönüştürülmesi, sermaye şirketlerindeki sermaye artırımları ve herhangi bir şirketin fiili iş merkezini herhangi bir AB ülkesine taşıması halinde %1 damga vergisi alınması gündeme gelmiştir. Vergi bu orandan fazla olmayacaktır. Vergi fiili iş merkezinin olduğu ülkede ödenmektedir (Bilici, 2007: 253-254).

### 1.3.1.2.Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi

1977 yılında ise vergi kaçakçılığı ile daha etkin şekilde mücadele etmek için üye ülkeler arasında bilgi alışverişini kolaylaştıran Yardımlaşma Direktifine imza atılmıştır. Yıllar içinde, AB sınırları genişledikçe ve küreselleşmenin de etkisi ile ekonomik ve mali sınırların daha şeffaf hale geldikçe, vergi kaçakçılığı ile mücadele zorlaşmıştır. İlgili Direktif vergi kaçakçılığı ile daha etkin mücadele etmek için getirilmiştir. Direktif, günün şartlarına cevap verebilmesi için, birçok kez değiştirilmiştir. Bu alandaki çalışmanın temel amacı, Üye Devletlerin yetkili makamlarının, gelir ve sermaye üzerindeki vergiler ile KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilerin doğru değerlendirilmesine ilişkin görünen her türlü bilgiyi değiş tokuş etmelerini sağlamaktır.

### 1.3.1.3. Füzyon Direktifi

Füzyon Direktifinin amacı; iki veya daha fazla üye devlette kurulu şirketleri kapsayan birleşme, bölünme, hisse değişimi ve aktiflerin transferi yoluyla gerçekleştirilen yeniden yapılanma işlemlerindeki vergisel engelleri kaldırmaktır. Aynı zamanda, üye devletlerin vergi kanunlarında yer alan bu tür işlemlere ilişkin hükümleri uyumlaştırmaktır .Direktif ile birleşme ve bölünme, durumlarında ortaya çıkacak olan değer artışlarının vergilendirilmemesi hükme bağlanmıştır (Bilici, 2004: 272).

### 1.3.1.4. Ana Şirket- Bağlı Şirket Direktifi

Bir Üye Devletteki bir bağlı şirket, karını başka bir Üye Devletteki ana şirketine dağıttığında, iki önemli vergi sorunu ortaya çıkar. İlk olarak, bağlı ortaklığın kurulduğu devlet, giden temettüler için bir stopaj vergisi uygulayabilir. İkinci olarak, ana şirketin kuruluş devleti, gelen temettüyü ana şirketin vergilendirilebilir gelirine dahil edebilir; bu durumda da ekonomik çifte vergilendirme ortaya çıkar.

Ana Şirket- Bağlı Şirket Direktifi; bir yavru şirketin, diğer bir üye devlette kurulu ana şirketine dağıttığı karlar üzerindeki ekonomik çifte vergilendirmenin ortadan



kaldırılmasını öngörür. Bu yönergenin hükümlerinden faydalanabilmek için, ana ve yavru şirketlerin her birinin üye devletlerin birinde o ülke mevzuatına göre kurulmuş olması ve o ülkede kurumlar vergisine tabi olması gerekir. Yavru şirketin sermayesinin %25'ini elinde bulunduran şirket ana şirket sayılır; ancak üye devletler minimum iştirak oranını daha düşük miktarda tespit etme olanağına da sahiptir. Üye devletler aynı zamanda, en az iki yıl sürekli iştirak koşulunu da benimseyebilirler. Bu yönerge çerçevesinde çifte vergilendirme şu şekilde ortadan kaldırılır: ana şirketin mukim olduğu devlet, yavru şirketten elde edilen kar paylarını ya vergiden istisna edecek ya da ana şirkete, yavru şirketin kendi karı üzerinden bu şirketçe ödenen kurumlar vergisi ve gelir vergisi kesintileri için mahsup olanağı tanıyacaktır. Yavru şirketin mukim olduğu devlet ise kar payı dağıtımına hiçbir vergi tevkifatı uygulamayacaktır (Soydan, 2002(b) : 24). Direktif ile yavru şirket bulunduğu ülkede kurumlar vergisi ödemekte iken, dağıttığı kar payları üzerinden alınan stopaj vergisine son verilmiştir (Bilici, 2005: 273). Direktif yıllar içinde değişim uğramış ve son olarak yavru şirket sermayesinin %10'unu elinde bulunduran şirket ana şirket olarak kabul edilmiştir.

#### 1.3.1.5. Tahkim Sözleşmesi

AB Tahkim Sözleşmesi, bir Üye Devletin bir teşebbüsünün transfer fiyatlandırması ayarlaması sonucu, farklı Üye Devletlerin teşebbüsleri arasında çifte vergilendirmenin yaşandığı ihtilafları çözmek için bir prosedür oluşturur. Sözleşme, gerektiğinde bağımsız bir danışma organının görüşüne atıfta bulunmak da dahil olmak üzere, idareler arasındaki anlaşma yoluyla çifte vergilendirmenin kaldırılmasını sağlar. Böylece Sözleşme, İç Pazardaki sınır ötesi faaliyetlerin koşullarını iyileştirir (Convention 90/463/EEC, 20.08.1990) . Avrupa Birliği yetkilileri tarafından transfer fiyatlandırması her zaman Ortak Pazarın işleyişini negatif etkileyen bir unsur olarak ele alınmıştır. Bu nedenle bu anlaşma ayrıca önem taşımaktadır.

#### 1.3.1.6. Faiz ve Gayri Maddi Hak Bedelleri Direktifi (Royalty)

Faiz ve telif ödemeleri (royalty) alanındaki Direktif 2003 tarihinde kabul edilmiştir. Direktifin amacı; farklı üye devletlerde bulunan ilişkili şirketler arasında faiz ve gayri maddi hak

ödemelerinde çifte vergilemdirmeyi önlemektir. Direktifin Yunanistan, Portekiz ve İspanya dışındaki tüm üye ülkelerde 1 Ocak 2004 tarihinde uygulanmaya başlayacağı hükme bağlanmıştır (Troinao, 1999: 325). Söz konusu üç ülkenin ise bütçeleri üzerinde çıkabilecek negatif etkilerin sınırlandırılabilmesi için gecikmeli olarak sisteme dahil olmalarına karar verilmiştir. İlgili Direktif, bir grup şirket içindeki sınır ötesi faiz ve ve gayri maddi hak bedeli ödemeleri alanındaki stopaj engellerini ortadan kaldırmak için tasarlanmıştır. Direktife göre, faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemeleri, fayda sahibinin bir başka Üye Devlette bir şirket veya daimi kuruluş olması şartıyla, ödemenin yapıldığı Devlette herhangi bir vergiden muaf tutulacaktır. Vergilendirme yatırımcının ikametinin bulunduğu ülkede olacaktır. Direktiften faydalanacak kuruluşların bir üye devlette sürekli kurulan bir şirket olması, AB içinde kurumlar vergisi mükellefi olması ve direktifin listelerinde belirtilen herhangi bir şirket yapısında olması gerekmektedir. (Council Directive 2003/49/EC, 3 June 2003).

#### 1.3.1.7. Avrupa Şirketi

Tüzük ve direktif ile ortaya çıkan Avrupa Şirketleri' (SE) öncelikle, kanuni merkezlerini bir ülkeden diğerine kolayca transfer edebilme olasılıklarından dolayı hareketliliği yükseltmiş ve herhangi bir tasfiyeye gerek kalmaksızın sınırlar arası kolayca hareket edebildiği için ulusal kurumsal yapı üzerinde de avantajlar elde etmiştir. Bunun yanı sıra, SE'ler, iştirakçi şirketlere, iş yaptıkları her ülkede aynı tüzel kişi formunu kullanabilecekleri için, organizasyonlarını sadeleştirme ve yönetim maliyetlerini düşürme şansı da sağlamıştır. Ayrıca hareket serbestisinin artması nedeniyle İç Pazar içinde, şirketlerin ticaret olanakları avantajları elde edecek kabiliyetlerini yükseltebileceği ve büyük ölçekli Pazar ekonomilerinde rekabet güçlerini artıracığı umulmaktadır. SE'ler sınırlar arası şirket birleşmeleri ve iş ortaklıkları için alternatif bir araç sağlamaktadır. Bütün bunların yanında, "Avrupa" kimliğinin şirketlerin yatırımcıları kolayca çekebilmesinde etkili olabileceği de düşünülmüştür.

Avrupa Şirketi, Avrupa Şirketi'nin statüsünü belirleyen 2157/2001 sayılı tüzük hükümlerine göre, topluluk topraklarında Avrupa Anonim Şirketleri tipinde kurulabilecek bir şirket modelidir. Avrupa Şirketi birden fazla üye ülkeye ait anonim

şirketlerin birleşmesi; birden fazla üye ükeye ait anonim ve limited şirketlerin Avrupa Şirketi holdingine dönüşmesi; en az iki farklı üye ülkeye ait şirketlerin SE niteliğinde bir yavru şirket oluşturmaları veya diğer bir üye ülkede en azından iki yıldan beri faaliyette bulunan anonim şirket statüsündeki bir yavru şirketin SE'ye dönüştürülmesi yoluyla kurulur. Bir üye devlet, kendi topraklarında en az iki yıl ve daha fazla zamandır faaliyette bulunan, kendi hukuku ile yönetilen, kendi ekonomisi ile sürekli bir bağı olan, diğer taraftan merkezi ofisi Topluluk dışında olan bir şirketin de SE'ye katılmasına izin verebilir (Council Regulation No 2157/2001, 8 October 2001).

AB Komisyonu; bir çok öneri hazırlasa da oy birliği kriteri ve üye ülkelerin bu alandaki uyumlaştırmaya sıcak bakmamaları neticesinde, KV alanında çok fazla ilerleme kaydedilememiştir. Komisyon son olarak oy birliği düzenlemesini oy çokluğu haline dönüştürmek için adımlar atmaktadır. Ancak bu üye ülkelerin isteksizlikleri nedeni ile kolay bir atılım olmayacaktır.

### **1.3.2. Sınır Ötesi Veraset Vergisi**

Veraset vergisi alanı uyumlaştırmanın olmadığı alanlardandır. Tek Pazar ortamında, sınır ötesi verasetin varlığı halinde, ilgi alanda vergilendirme konusunda sorunlar yaşanması kaçınılmaz olmuştur. Özellikle milliyete dayalı ayrımcı politikalar bu sorunların başlıca kaynağıdır.

Üye ülkelerde veraset vergisi malın veya mirasçının vergilendirilmesi açısından bakıldığında da farklılık göstermektedir. Bazı üye ülkeler, mirasçının veya ölünün ya da her ikisini de üye ülke ile olan bağlantısını göz önüne alarak vergilendirme yapmaktadır. Bu ülkeler mirasçının veya ölünün ya da her ikisinin de yaşadığı veya yasal ikametlerinin olduğu yer veya milliyetlerine bakarak vergilendirmeye gitmektedir. Bazı üye ülkeler ise, kendi ülke sınırları içinde olan ve mirasa konu olan mal üzerinden, ölenin veya mirasçının ya da her ikisinin de söz konusu ülke ile herhangi bir bağının olmasına bakmaksızın, vergilendirme yapmaktadır (Europaen Commission, 25.10.2011: 3). Bu durumda veraset vergisi uygulamalarında vergiyi doğuran olay da ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Bazı üye ülkelerde varis vergiye tabi olduğundan vergiyi doğuran olay

varisin servetinin artması yoluyla ortaya çıkarken, emlağın veya malın vergilendirilmesi durumunda vergiyi doğuran olay malın transferi ile oluşmaktadır. Her iki durumda da miras vergisi malın asıl sahibinin ölümü münasebetiyle uygulanmaktadır (European Commission, 15.12.2011: 1).

Miras yoluyla yabancı mülk elde eden AB vatandaşları sıklıkla birden fazla üye devlette vergi faturası ile karşı karşıya kalmaktadır. Birden fazla üye devletin aynı miras üzerinden vergileme hakkı olduğunu iddia etmesi veya yabancı mirasçılarının ulusal mirasçılara göre daha ağır şekilde vergilere maruz bırakılması nedeniyle, mirasa konu olan sınır ötesi varlığın toplam değeri, çoğu kez vergi içinde ödenmektedir. Vatandaşlar, vergileri karşılamak için mirasa konu olan varlıkları satmaya zorlanabilir veya küçük işletme sahiplerinin vefatından sonra bu işletmelerin intikalinde zorluklar ortaya çıkabilir. Komisyon 15 Aralık 2011 tarihinde, yukarıda sayılan zorlukların üstesinden gelmek için veraset vergisine ilişkin kapsamlı bir paket onaylamıştır

AB sınırları içindeki tüm vatandaşlar diğer üye ülkelerde özgürce çalışma, eğitim alma, yaşama, emekli olma, mülk satın alma veya yatırım yapma hakkına sahiptirler. Ancak uygulamada birçok engel mevcuttur ve bu engeller kişiler üzerinde, AB sınırları içinde bu haklarını kullanmak konusunda caydırıcı etki yapmaktadır. Topluk düzeyinde mirasın vergilendirilmesine yönelik ortak kurallar yoktur. Üye ülkeler, Topluluğun işleyişine yönelik antlaşmalarla güvence altına alınmış olan özgürlükleri zedeleyebilecek sınırlamalar koymadığı veya milliyete dayalı ayrımcılık yapmadıkları sürece kendi kurallarını oluşturmakta serbesttirler.

15 Aralık 2011 tarihli pakette Komisyon, AB içindeki sınır ötesi veraset vergisine ilişkin iki ana probleme dikkat çekmiştir. Bunlardan birincisi miras olarak kalan varlığın birden fazla üye devlette vergiye tabi olması, önceden ödediği vergilerin diğer üye devlette hiç indirim konusu olmaması veya kısmi indirim yapılması ile çifte vergilemenin ortaya çıkmasıdır. İkinci problem ise vatandaşların vergi ile ilişkili ayrımcılığa maruz kalmasıdır. Çifte vergilendirme problemi ile ilgili olarak Komisyon, üye ülkelerin yeterli çifte vergilendirme indirimi sağlamak için var olan milli önlemlerini geliştirmelerini

önermiştir. İkinci problem olan ayrımcılık konusunda da üye ülkelerden AB işleyişini bozmayacak şekilde davranmaları istenmiştir (European Commission, 15.11.2011)

Üye ülkelerin kendi ülkelerindeki ikamet sahibi vergi mükelleflerine, veraset vergisi alanında diğer ülkede ikametleri olanlara kıyasla daha fazla muafiyetler tanınmaları, mirasa konu olan aktiflerin veya varlığın başka bir üye ülkede bulunması halinde, bunların değerlendirilmesinde farklı kuralların uygulanması ayrımcı politikalara örnek olarak gösterilebilir.

Çifte vergilendirme konusu ayrımcı politikaların uygulanması sorunundan daha fazla önem arz etmektedir. Çifte vergilendirme sorununun asıl sebebi üye ülkelerin bazılarında varlığın kendisini dikkate alan mülkîlik ilkesinin; bazılarında ise mirası alan veya bırakanın veya her ikisini de dikkate alan şahsîlik ilkesinin kullanılmasıdır. Üye ülkeler mirasın vergilendirilmesinde şahsîlik ilkesini dikkate aldıklarında üç faktörden bir veya birkaçını değerlendirmektedirler. Bu faktörler: milliyet prensibi, ikamet prensibi ve ölen veya mirasçının ölüm anında bir üye ülkede bulunması ve bulunuş süresinin bir takvim yılı içinde 185 günden fazla olmasıdır (Schmidt, Pedersen, Harhoff, Winiarczyk ve Jervelund, 2011: 7-9 ).

Üye ülkeler şahsîlik ilkesi ile birlikte mülkîlik veya diğer adıyla kaynak ilkesini de kullanmaktadırlar (Source or situs rules). Mülkîlik ilkesi kavramına göre vergilendirmede malın bulunduğu ülke toprakları önem kazanmaktadır. Kaynak ilkesine göre verginin kapsamını bütün varlıklar oluşturmakla beraber, bazı ülkeler sadece taşınmaz varlıkları kapsama almaktadırlar (Schmidt, Pedersen, Harhoff, Winiarczyk ve Jervelund, 2011: 9).

AB ülkelerinin toplam vergi gelirleri içinde miras vergisinin oranı %0,5'ten bile daha az olsa da, mikro bazda bakıldığında, çifte vergilendirmenin ve ayrımcı vergi politikasının ortaya çıktığı durumlarda bireylerin kararlarında oldukça yoğun bir etkiye sahiptir. Bu durum da kişilerin serbest dolaşımı üzerinde olumsuz bir etki oluşturmaktadır. Miras vergisi alanında AB düzeyinde bir düzenlemenin olmaması bu alanın üye ülkelerin yetkisi dâhilindeymiş gibi gösterse de, üye ülkelerin AB'nin kişilere tanıdığı özgürlükleri kısıtlayıcı, milliyete bağlı ayrımcılığa neden olan vergi politikası uygulaması yasaktır.

AB'deki çifte vergilendirme sorunu; ülkelerin arasında kaynak veya şahsiliik ilkelerinden hangisini benimsediğinin farklılaşması ve şahsiliik ilkesi kriterlerinin farklılık göstermesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin; Yunan vatandaşı bir mirasçı veya ölen kişinin, Almanya'da ikamet etmesi ve İngiltere'de bir malın miras konusu olması halinde üç ülke de veraset vergisi uygulama durumunda olacaktır. Yunanistan milliyet prensibine göre, İngiltere kaynak ilkesine bakarak, Almanya ise ikametgâh ilkesine (domicile) dayanarak vergi tahsis etme hakkına sahip olmaktadır. AB ülkeleri çifte vergilendirme sorunlarını çifte vergilendirme anlaşmalarıyla çözmeye çalışmaktadır. Ancak sorunların tamamen çözüldüğünü söylemek mümkün değildir. Bu alanda AB düzeyinde kuralların eksik olması birçok davayı ABAD önüne getirmektedir. O nedenle ilgili alanda mahkeme içtihatları önem arz etmektedir.

### **1.3.3. Avrupa Birliği'nde Motorlu Taşıtların Vergilendirmesi Çalışmaları**

AB hukukuna bakıldığında, araçların tescil ve dolaşımından kaynaklanan vergilere yönelik ortak hükümler bulunmamaktadır. Tek pazarın oluştuğu ve iç sınırların kalktığı AB topraklarında araç vergilerinin değerlendirilmesinde çıkan sorunlar büyük ölçüde AB Adalet divanının içtihatlarına göre çözümlenmeye çalışılmaktadır. Ancak, Adalet Divanının içtihatlarına ve bu alanda yapılmaya çalışılan yasal çalışmalara rağmen; bir üye ülkeden diğerine AB vatandaşları tarafından götürülen araçların maruz kaldığı çifte vergilendirme ve potansiyel vergi ayrımcılığının tamamen yok edilmesi zordur. Ulusal ülkelerin bu alandaki vergi farklılıklarının üstesinden gelmeleri mümkün gözükmemektedir (European Commission, 14.12.2012: 2-3).

AB genelinde araçlar üzerinden alınan vergiler konusunda uyumlaştırmanın veya yakınlaştırma çalışmalarının yetersiz oluşu ve 28 ülkede farklı araç vergilerinin gündemde olması; vergi alanında verimsizliği, bozulmaları ve vergi engellerini de beraberinde getirmektedir. İç Pazar açısından bakıldığında, otomobil piyasasının tam ve eksiksiz çalışan tek pazardan uzak olduğu görülmektedir. AB yasalarına göre Tek Pazar içinde hareket serbestisi olan AB vatandaşları istedikleri ülkeden satış ile ilgili vergileri ödeyerek araç satın aldıklarında, bir üye ülkeden diğerine geçici veya sürekli olacak

şekilde araçları ile gittiklerinde, her iki ülke de araç tescil vergisi uyguluyorsa, çifte vergilemeye maruz kalabilmektedirler.

Otomotiv sanayii açısından bakıldığında, vergi farklılıklarının rekabet gücünü azalttığı ve yeni iş olanaklarının yaratılmasına zarar verdiği gözlemlenmektedir. (European Commission, 06.09.2002: 3-4 ).

AB, 2002 Mart ayında Kyoto Protokol'ünü imzalayarak hava kirliliğini ve yakıt tüketimini azaltıcı önlemler alacağını taahhüt etmiştir. Bu çerçevede bakıldığında yıllık motorlu taşıt vergilerinin silindir hacmi veya motor gücü yerine, CO2 emisyonuna göre yapılması tercih edilmiştir. Ancak, bu alandaki çalışmaların yetersiz olması ve ülkelerin yavaş hareket etmesi; farklı vergi sistemleri kullanmaya devam etmelerine neden olmuştur (European Commission, 06.09.2002: 3-4).

AB Komisyonu 2005 yılında, üye ülkelerin binek otomobillerine ilişkin vergi sistemlerini yeniden yapılandırmaları gerektiğini ifade ettiği bir öneri sunmuştur. Bu öneri ile Komisyon üye ülkeler arasında hareket eden binek otomobillerine uygulanan vergi engellerinin kaldırılmasını ve iç pazarın düzgün işlemlerini sağlamayı, tescil vergisi uygulamaları nedeniyle ülkeden ülkeye seyahat eden araç sahiplerinin çifte vergilendirmeye maruz kalmalarının önlenmesini ve AB Otomotiv Sektörünün parçalı bir yapıya dönüşmesini engellemeyi amaçlamıştır. Buna ek olarak; binek otomobilleri ile ilgili olan araç tescil vergisi ve yıllık dolaşım vergisi alanında, CO2 emisyon oranına bakılarak yeni bir vergi tabanı yapısının oluşturulması gerektiği ifade edilmiştir. Öneri sadece binek otomobillerine yönelik olup vergi oranlarını uyumlaştırmayı veya üye devletlere yeni vergiler uygulamayı mecbur kılmamıştır (European Commission, 05.07.2005).

AB'nin temel amacı; Tek Pazarın tüm engellerden arındırılmış olarak düzgün işleyişini sağlamaktır. Bu bağlamda araçlarla ilgili vergi politikaları ve bu politikalardaki ayrışmalar iç pazarın işleyişine negatif etki yapabilmektedir. Buna rağmen AB hukukunda 83/182/AET sayılı "*Topluluk içinde geçici olarak ithal edilen bazı nakliye*

*araçlarına uygulanan vergi muafiyeti”* adlı direktiften başka yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.

Konu ile ilgili direktif ve düzenlemeler çevre sağlığını ön plana çıkararak ve CO<sub>2</sub> salınımını azaltıcı konulara yöneliktir. Bu durum üye ülkelere, AB hukukuna ters düşmeyecek şekilde, araçlara KDV'nin dışında da vergi koyma özgürlüğünü vermektedir. AB bünyesinde KDV bir tüketim vergisi olarak kullanılan ve ortak kurallara sahip bir vergidir. AB ülkelerinde araç tedariki KDV konusu olmakta ve ülkeler uyguladıkları standart oranlar üzerinden KDV uygulamasına gitmektedir. KDV'nin uygulanmasında aracın yeni veya ikinci el araç oluşu bir kriter olarak ele alınmaktadır. İç Pazarın tamamlandığı 1993 tarihinden önce, AB ülkeleri araçlar üzerinde lüks tüketim veya özel tüketim vergileri uygulaması yaparken, 1993 tarihinden sonra bu vergileri yerlerini Araç Tescil Vergilerine bırakmış ve KDV genel tüketim vergisi olarak kullanılmaya başlanmıştır (European Commission, 06.09.2002: 7).

Genel olarak bakıldığında AB sınırları içinde yıllık motorlu taşıt vergileri ve araç tescil vergilerindeki farklılıklar göze çarpmaktadır. AB Komisyonu ve kurumları tam bir uyumlaştırma yerine mevzuatın yakınlaştırılmasını tercih etmiştir. AB'nin amaçları içinde: çifte vergilendirmenin önlenmesini ve formalitelerin azaltılması da vardır. AB düzeyinde yapılan çalışmaların ilgi odağı, zamanının bir bölümünü diğer bir AB ülkesinde geçiren ve araçlarını sıkça tescil ettirmek zorunda kalan kişilerin maruz kaldığı durumdur. Amaç; araç sahibinin yaşadığı AB ülkesinde tescil edilen ve diğer üye ülkede uzun zaman geçirse bile diğer üye devletlerce araç sahibinden aracını kendi ülkelerinde de tescil etmesini istemenin önüne geçmektir. AB düzeyinde yapılmak istenen çalışmalar ülkeler seviyesinde uygulanan Araç Tescil Vergisine ve Motorlu Taşıt Vergilerini etkilemekten ziyade çifte vergilendirmenin önlenmesi ve formalitelerin azaltılmasına yöneliktir.

\*\*\*

Bu bölümde genel olarak AB vergi politikası ele alınmış, böylelikle Yunanistan ve Türkiye'nin uyumlaştırma konusunda yaşadıkları sıkıntıların giderilmesinde



yararlanabilecekleri teknik bilgilerin sistematik bir şekilde sunulması amaçlanmıştır. Bu bölümden anlaşıldığı üzere AB vergi konusunda, ulusal vergi yasalarının tam olarak uyumlaştırılması yerine yakınlaştırılması prensibini benimsemiştir. Bunda ülkeler için vergi kriterinin ulusal egemenlik faktörü olarak görülmesi etkindir. Yakınlaştırma aracı olarak Kurucu Antlaşma, direktifler ve tüzüklerin yanında en önemli araç ABAD içtihatları olmuştur. Kurucu Antlaşma; eş etkili, ayrımcı politikaları, serbest dolaşımı, yerleşme özgürlüğü faktörlerini etkileyen her türlü mali, fiziki ve ekonomik araçları yasaklamıştır. Direktifler özellikle KDV ve ÖTV alanları için oldukça etkin kullanılmıştır. Vergi alanının ülkeler için hassas bir konu olması, özellikle Kurucu Antlaşmanın getirdiği kısıtlamalar açısından ABAD içtihatlarının önemini artırmıştır. ABAD sadece Kurucu Antlaşma kurallarının ihlali ile değil, aynı zamanda AB'nin yasa, tüzük ve direktiflerinin iç hukuka aktarılması ve yorumlanması konusunda ortaya çıkan anlaşmazlıklarla da ilgilenmiştir. ABAD vergi davalarını ele alırken davaya konu olan eylemlerin karşılaştırılabilir olması, açık veya gizli ayrımcılık içerip içermediği ve orantılılık ilkesi açısından incelemiştir. ABAD davalar esnasında ülkelerin savunmalarında kullandıkları bazı kriterleri asla savunma aracı olarak kabul etmemiştir. Bu savunma araçlarından bazıları;

- Dolaysız vergi alanında uyumlaştırmanın olmaması,
- Mali denetim yetersizliği veya etkinsizlik,
- Vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma,
- Bütçe sorunları,
- Vergi gelirlerinin azalmasını önlemek için yapılan ihlaller,

şeklinde sıralanabilir.

AB hukukunun uygulanması önemli bir amaçtır. ABAD Topluluğun yasal hükümlerini üye devletlerin yasal düzenlemelerine yaymak ve Topluluk mevzuatını ulusal hukukun bir parçası haline getirmek için her zaman yaratıcı yollar bulmaya çalışmıştır. Bu çalışmalarda sadece Topluluk hukuku ile ulusal mevzuatların entegrasyonu değil, aynı zamanda üye devlet vatandaşlarının da ulusal mahkemeler önünde yasal haklarının korunabileceği bir ortam oluşturulmaya çalışılmıştır. Buradan çıkan sonuca göre, üye

devletler birincil Topluluk yasalarını uygulamakla yükümlü olurken, aynı zamanda ikincil Topluluk mevzuatını da yerine getirmek zorundadırlar.

ABAD Topluluk içinde eşitlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde hareket etse de, her zaman çelişki içermeyen kararlar verdiğini söylemek mümkün değildir. Bu durum ikinci bölümde Yunanistan hakkında açılan davalar incelenirken daha net anlaşılacaktır.

Soydan'a göre (2002: 16-17), küreselleşme ülkeleri vergisel anlamda bir kısıpaca almaktadır. Ülkeler küreselleşme etkisi ile vergi alanında özgür davranışlarını kısıtlamak ve hareketlerini rakip ülkelere göre belirlemek zorundadır. Aynı zamanda, ABAD'ın bireysel özgürlükler açısından vergilendirme yetkisine sınırlandırmayı haklı gösteren kararlar alması, vergi alanında oybirliği mekanizmasına geçilmese bile, üye devletlerin vergi politikalarını tek başlarına şekillendirmeleri pek mümkün görünmemektedir.

## 2. BÖLÜM

### YUNAN VERGİ HUKUKUNU TOPLULUK HUKUKUNA UYARLAMA ÇALIŞMALARI

Bu bölümde Yunanistan ve AB arasındaki vergi davaları incelenmiştir. Davaların içeriklerini anlamak için kısa bir şekilde Yunan vergi sistemi ve üyelik sonrası vergi uyumlaştırması adı altında Yunan vergi sistemindeki değişikliklere değinilecektir. Ayrıca vergi hukukunun Yunanistan yasalarındaki dayanağına da bakılacaktır. Bölümün amacı Yunan vergi sistemini incelemek değil, tüm direktiflerin iç hukuka aktarılmasına rağmen farklı hukuk sistemlerinin AB yasalarını nasıl algıladıkları ve yorumladıklarını açıklığa kavuşturmadır. Bu bağlamda; üye ülke ile AB arasındaki vergi davalarının oldukça fazla önemi vardır. Bu bölümde aynı olması öngörülen sistemlerin nasıl ve hangi alanlarda farklılık içerdiğinin açıklığa kavuşturulması hedeflenmiştir.

#### 2.1. YUNANİSTAN AVRUPA BİRLİĞİ ÜYELİK SÜRECİNİN KISA TARİHİ

Yunanistan 8 Haziran 1959 tarihinde Avrupa Topluluğuna ortaklık başvurusunda bulunmuştur. 9 Temmuz 1961 tarihinde Yunan hükümeti ve AET arasında imzalanan Atina Ortaklık Anlaşması 1 Kasım 1962 tarihinde yürürlüğe girmesi ile Yunanistan Roma Antlaşmasınının 238'inci<sup>3</sup> maddesini ilk kullanan ülke olmuştur. (Serdar 2008: 26-27). Antlaşma hazırlık süreci içermemiş, geçiş süreci ve nihai süreç aşamalarından oluşmuştur.

Atina Ortaklık Antlaşması ile

- “AET ve Yunanistan arasında gümrük birliğinin tesis edilmesi,

---

<sup>3</sup> Topluluk bir üçüncü Devlet, bir Devletler birliği veya uluslararası bir kuruluş ile karşılıklı hak ve yükümlülükler, ortak faaliyetler ve özel usuller öngören bir ortaklık kurma amacıyla anlaşmalar yapabilir. Bu anlaşmalar, Avrupa Parlamentosunca üye tam sayısının mutlak çoğunluğu ile onay alındıktan sonra, Konsey tarafından oybirliği ile yapılır.

- Antlaşmada belirtilen alanlarla ilgili ortak eylem planlarının geliştirilmesi ve Topluluk politikaları ile Yunan politikalarının yakınlaştırılması,
- Yunanistan'ın hızla gelişimine katkı sağlayacak kaynakların Yunan ekonomisi için ulaşılabilir kılınması,” amaçlanmıştır.

Antlaşmada hedeflerin sağlanması için Ortaklık Konseyinin kurulması ve gerekli kontrol ve denetimin de Karma Parlamento Komisyonu tarafından yapılması hükme bağlanmıştır. Ortaklık Anlaşması'nın 72. Maddesi, Yunanistan'ın sonunda Avrupa Topluluğuna katılacağını da kabul etmiştir. Başka bir ifade ile, Antlaşmada, AET'yi kuran Kurucu Antlaşmada yer alan yükümlülüklerin Yunanistan tarafından tam olarak sağlandığı takdirde ilgili ülkenin Topluluğa tam üyeliğinin amaçlandığı vurgulanmıştır. Yunanistan Topluluğa yaptığı tüm endüstriyel ve neredeyse tüm tarımsal ürün ihracatında gümrük imtiyaz ve muafiyetlerini elde etmiştir. Antlaşma hükümleri gereğince, Yunanistan Topluluktan yaptığı malların ithalatında bazı mallarda 12 yıl, diğerlerinde ise 22 yıllık süre içerisinde gümrük vergilerini kaldıracaktır. Yunanistan 1 Kasım 1974 tarihinde 12 yıllık sürece dahil olan malların ithalatına uyguladığı gümrük vergilerini kaldırmıştır. Ayrıca anlaşma gereği 22 yıllık geçiş sürecine dahil olan mallar için 1 Kasım 1975 tarihinden sonra gümrük tarife oranlarındaki indirimin %44'e ulaşması kararlaştırılmıştır. 1 Mayıs 1974 tarihinde bu oran %36 olarak gerçekleşmiştir. 21 Nisan 1967 tarihinde Yunanistan'da gerçekleşen askeri darbe; Topluluk-Yunanistan ilişkilerini durdurmuştur. Topluluk; Yunanistan'da demokratik ve parlamenter sistem yeniden oluşturulana kadar ilişkilerin başlamayacağını ifade etmiştir (Commission of The European Communities, 1975).

1961-1973 yılları aralığında Yunanistan ile AET ülkeleri arasındaki ticaret yedi kat artmıştır. Aynı dönemde Yunanistan'ın Topluluğa yaptığı ihracat on kat artarken Topluluğun Yunanistan ticareti içindeki payı %30'dan %47'ye çıkmıştır. 1961-1973 yılları arasında Yunanistan'ın Topluluktan yaptığı ithalat beş kat artmıştır ve Topluluğun Yunanistan ithalatındaki payı %38'den %43'e çıkmıştır. Askeri cuntanın yıkılıp yeniden parlamenter sistemin kurulması ile Yunanistan hükümeti AET ile olan ilişkilerini yeniden tesis etmeye yönelik çalışmaları başlatmıştır (Commission of The European

Communities, 1975). Yunanistan, demokratik rejimin yeniden tesisini takiben 12 Haziran 1975'te Birliğe tam üyelik başvurusunda bulunmuştur. Bu başvuru üzerine Komisyon, konuyla ilgili bir rapor hazırlamıştır. Raporda, Yunanistan'ın ekonomik sıkıntılardan dolayı Birliğe katılımının uygun olmadığı ifade edilmiştir. Raporda, Yunanistan'ın ekonomik geçmişi, tarım sektörünün yetersizliğini ve zayıflığı endüstrileşmiş dokuz Topluluk üyesi ile kıyaslanmıştır. Komisyon ayrıca, Yunanistan'ı Topluluğa başarılı bir şekilde adapte etmek için katılım öncesi bir geçiş sürecinin verilmesini önermiştir. Komisyonun bir başka çekincesi ise, 1963 yılında ortaklık anlaşması imzalanan Türkiye ile Yunanistan'ın arasındaki Kıbrıs sorununun Topluluğu da etkileyebileceğidir (Centre Virtuel de la Connaissance sur l'Europe (CVCE), 2012). Bakanlar Konseyi Komisyon'un raporunu oy birliği ile reddetmiştir. Bunun sonucunda, AB-Yunanistan ilişkileri ivme kazanmış ve 27 Temmuz 1976 yılında katılım müzakereleri başlatılmıştır. Yunanistan'ın Birliğe katılımının demokrasinin gelişimini olumlu şekilde etkileyeceği düşünülmüştür. Katılım süreci üye ülkeler tarafından da desteklenmiştir. 3 yıl süren görüşmeler sonucunda Yunanistan ile Topluluk arasında 28 Mayıs 1979 tarihinde Katılım Antlaşması imzalanmış ve 1 Ocak 1981 tarihinde Topluluğa üye olmuştur (İKV, t.y.).

Almanya Hükümetinin Yunanistan'ın üyeliğine yönelik desteği daha çok ekonomi temelli olurken, Fransa desteğini daha çok siyasi temellere dayandırmıştır. Bu durum ise Yunan Hükümeti'nin Topluluğun en etkili iki ülkesinin desteğine güvenebileceği anlamına gelmiştir. Fransa, Balkanlar sınırındaki Yunanistan'da demokrasinin güçlendirilip istikrarlı hale getirilmesine özel önem göstermiştir. Almanya'nın ekonomik açıdan bakmasının nedeni ise Yunanistan ile çok sıkı ticari bağlarının olmasıdır (CVCE, 2012).

Yunanistan'ın AET üyesi olmak istemesinin siyasi ve ekonomik iki nedeni vardır. Siyasi anlamda: yeniden inşa edilmiş demokrasinin AET üyeliği ile istikrarlı bir yapıya kavuşacağı ve uluslararası arenada Yunanistan'ın saygınlığının artmış olacağı varsayılmıştır. Ekonomik anlamda ise: tarım sektörü ve endüstri sektörünün modernleştirilmesine ve ekonomik gelişmeye katkı sağlayacağı, rekabet gücünü artıracacağı inancı yer almıştır. Bazı çevrelerin ulusal özgürlüğün kısıtlanacağı ve iç

meselere yabancı müdahalesinin olabileceği konularında çekinceleri olmuştur. Tüm bu çekinceler Yunanistan'ın AET üyesi olma isteği ve çabalarına gölge düşürememiş ve Yunanistan hedefine 1981 yılında ulaşmıştır (Borchardt 1995: 18).

## **2.2.YUNANİSTAN HUKUKUNUN AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKUNA UYUMU**

Bu başlık altında Yunan Hukukunun AB hukukuna yakınlaştırma çalışmalarına genel olarak bakılacaktır.

### **2.2.1. Yunan Hukukunun Topluluk Hukukuna Uyarlama Çalışmaları**

AB müktesebatının uygulanması üye ülkeler ve AB kurumları arasında proaktif işbirliğini gerektiren oldukça karmaşık bir süreçtir. AB düzeyinde kabul edilen hukuki fiillerin etkinliği üye ülkeler düzeyinde tam ve zamanında uyarlanıp doğru uygulanmasına bağlıdır. AB hukuku üye ülkelerde uyumlaştırma ve uygulama çalışmalarına yönelik ortak kurallar içermediği için, topluluk mevzuatının üye ülkelerde uygulanmasında her üye ülke kendi anayasal ve idari kurallarına göre hareket eder. Küçük ülkelerin bazıları sınırlı materyal veya sınırlı insan kaynaklarına sahiptir. Büyük ülkelerin ise federal veya kurumsal yapıları içindeki koordinasyonda ortaya çıkabilecek sorunları söz konusu olabilir. Bu nedenle, AB hukukunun uygun şekilde koordinasyonunun sağlanması kolay değildir. Topluluk hukukunun tamamlanması sürecinde, ulusal idari özerklik kurallarının ve “Topluluk hukukunun üstünlüğü” doktrininin birlikte var olması ulusal düzeyde özel uygulama metotlarının kullanımı ile ilgili önemli sorunlara yol açmaktadır. Topluluk mevzuatının uygulama yöntem ve sistemleri AB genelinde önemli ölçüde farklılık gösterse de, üye ülkelerin benzer sorunların çözümünde birbirleri ile iletişim içinde olmaları ve birbirlerinin deneyimlerinden faydalanmaları yararlı bir davranıştır. (Czech Presidency of the Council of the EU 2009: 5-6).

AB mevzuatının zamanında ve uygun şekilde tamamlanmasına yönelik çalışmalar, üye ülkelerin Topluluk seviyesinde yasa tasarlama sürecine aktif katılımlarını gerektirir. AB kurumlarınca oluşturulan çok sayıda belgenin sınıflandırılması ve arşivlenmesi için her

üye ülkenin kendi bilgi sistemini oluşturması önemlidir. Belge yönetimi akışı yasa tasarlama süreci ve çeşitli ulusal kurumlar arasında AB hukukunu tamamlamaya yönelik koordinasyon açısından önemlidir. Buna ek olarak, Avrupa Adalet Divanı AB mevzuatının, bütün üye ülkelerde aynı şekilde yorumlanması ve uygulanmasını sağlamada önemli rol oynamaktadır. Divanın kararları ulusal idarelerin yanı sıra ulusal mahkemelerin karar vermeleri üzerinde de önemli etkiye sahiptir. Ancak burada belirtmek gerekir ki, Divan'ın rolü üye devletler tarafından daha önceden onaylanmış yükümlülüklerle ilgili alanlarda etkilidir (Czech Presidency of the Council of the EU 2009: 7)

Yunanistan AB direktiflerini iç hukuka aktarma konusunda başarısız ülkelerden birisidir. Özellikle finansal hizmetler, şirketler hukuku, vergilendirme, sosyal boyuta ve standartlara yönelik direktiflerin uyumlaştırılmasında yeterli başarı sağlamakta zorlanmıştır. Yunan hukukuna göre, AB direktiflerinin iç hukuka aktarılması genel olarak kanunlar, başkanlık kararnameleri veya bakanlık kararları aracılığıyla olmaktadır. Birçok AB direktifinin iç hukuka aktarılmasında başkanlık kararnameleri yoğun olarak kullanılmaktadır. Hükümet hem AB direktiflerinin iç hukuka aktarılması hem de yasalarda yapılacak değişiklikleri gerçekleştirmekle yetkili kılınmıştır. Direktiflerin iç hukuka aktarılmasındaki gecikmeler siyasi iradesizlikten ziyade kamu yönetimindeki yetersizliğe dayandırılmaktadır. Bazı çıkar gruplarının da direktiflerin iç hukuka uygulanmasındaki gecikmelerde payları olduğu kabul edilmektedir (United State International Trade Commission, 1994: 2-7).

1983 yılında çıkarılan kanun ile Yunan yasa yapıcılarına aşağıdaki düzenleyici araçları uygulamaya koymak için izin verilmiştir:

- AB ikincil hukukunun uyarlanması için gerekli tüm tamamlayıcı önlemleri almak. (Bu önlemler arasında gerekli kuruluşların ve pozisyonların oluşturulması, yetki ve idari prosedürlerin kararlaştırılması, idari cezaların kabulü yer almaktadır.)
- Ceza Kanunu altında cezayı gerektiren suçları yeniden düzenlemek. (Bu aracın temel nedeni; Topluluk hukukunun uyarlanmasında ortaya çıkacak ihlaller ve bu

ihlallerin var olan Yunan yasaları kapsamında ceza gerektiren suç oluşturmamasıdır.)

- Topluluk birincil ve ikincil hukukuna aykırı olarak var olan yasaları değiştirmek veya tamamen kaldırmak (Batta 2007: 40).

### 2.3. YUNANİSTAN VERGİ SİSTEMİNİN DAYANDIĞI HUKUKİ ÇERÇEVE

1980’li yılların ortalarına kadar Yunanistan’ın kamu harcamalarının uluslararası karşılaştırmalarda oldukça düşük seyretmesi, vergi baskısının OECD ülkeleri ortalamasının altında seyretmesine neden olmuştur. Daha sonraki yıllarda kamu harcamalarında hızlı artışlar gözlemlenmiştir. Bu artışların başlıca sebepleri ise, refah devletinin hızla genişlemesi, büyük ölçekli kamu altyapı projelerinin yürütülmeye çalışılması, kamu borçları ile ilgili faiz ödemelerinin hızla artması, zarar eden işletmelerin desteklenmesi, işletme zararına uğrayan kamu kuruluşlarına transferlerin aktarılmasıdır. Diğer taraftan, faiz gelirlerinin kamu harcamalarının altında bir artış hızı seyretmesi Yunanistan için bütçe açıklarının hızla artmasına neden olmuştur. 1990 yılına gelindiğinde Yunanistan’ın bütçe açığı GSYH’nin %16’sına ulaşmıştır. 1990 ve 2000 yılları arasında, AB ülkelerinde her ne kadar vergi yükü artışı gözlemlense de, Yunanistan’daki vergi yükü artışının GSYH’ye oranı %10 ile en yüksek artış olarak kaydedilmiştir (Bronchi, 2002: 4).

Genel olarak bakıldığında, 1990’lı yıllardan sonra Maastricht Anlaşması ve İstikrar ve Büyüme Pakti’nin getirdiği mali konsolidasyona gitme gerekliliği vergi sistemindeki değişimlerin kaynağı olmuştur. Vergi sistemindeki değişimin diğer nedenleri ise, Avrupa Komisyonu’nun iç pazarın entegrasyonunu derinleştirmek ve etkinliğini artırmak için ticaret ve faktör hareketliliğinin önündeki engelleri kaldırması ve vergi uyumlaştırması konusunda yaptığı baskılardır (Kaplanoglou, 2006:1)

Birçok OECD ülkesi ile kıyaslandığında, Yunanistan’da vergi sisteminin yeniden yapılandırılması için sistematik bir çaba harcanmadığı görülmektedir. 2002 yılında hükümet tarafından geniş tabanlı bir vergi reformuna gidilse de yapılan değişikliklerin şeffaflıktan uzak ve karmaşık düzenlemeler olduğu anlaşılmıştır. Bunun en büyük sebebi



güçlü ve düzenli vergi teşkilatının olmamasıdır. Bütün bunlar, Yunan vergi sistemindeki etkinliği ve adaleti yok ederek, sistemin birçok açıdan başarısız olmasına neden olmuştur. Bu başarısızlıklara rağmen son yıllarda, ülkenin vergi uyumunu artıran, vergi tabanını genişleten, daha önce vergi kapsamında olmayan faiz gelirleri, büyük taşınmazlar ve borsa işlemlerini de vergi kapsamına alan politikalarla vergi gelirlerinde artışlar gerçekleştirdiği gözlemlenmiştir. (Bronchi, 2002: 3-4).

Yunanistan birçok AB ülkesi gibi medeni hukuka sahip ve kendi anayasası olan bir ülkedir. İlk anayasa 1821 tarihinde Türklere karşı ayaklandıkları dönemde gerçekleştirilmiştir. Günümüzde kullanılan anayasa 1975 tarihli anayasanın revize edilmiş halidir. 1975 Anayasası çerçevesinde Yunanistan, uluslararası hukukun üstünlüğünü kabul etmiş (Klaoudatos , t.y.). 1981 yılında AB üyesi olduktan sonra, egemenliğinin önemli bir bölümünü Topluluk yasalarına bırakmak zorunda kalmıştır. (Matsos, 2007: 357). Yunan Anayasasının Milletlerarası Hukuk, Milletlerarası Anlaşmalar ve Milli Egemenlik konularının işlendiği 28'inci maddesinin 2'nci bendi uluslararası ve AB hukukunu ilgilendiren temel maddeyi oluşturmaktadır. Yunanistan üye olmadan önce AT hukuku ile uyumlu bir anayasal düzen oluşturma girişimleri neticesinde ilgili maddede, 1975 yılında değişiklikler yapmıştır.

Değiştirilen 28'inci Maddeye göre (Σύνταγμα της Ελλάδος )

*“Önemli ulusal çıkarlara hizmet etmek ve diğer devletlerle işbirliğini geliştirmek amacıyla, Anayasada belirtilen devlet yetkileri, uluslararası anlaşmalar vasıtasıyla, uluslararası kuruluşların organlarına devredilebilir. Bu anlaşmaları onaylayan yasa Parlamentodaki tüm üyelerin beşte üç oylarıyla kabul edilir”*

denilmektedir. İlaveten 28'inci maddenin 3'üncü Bendi ise;

*“Yunanistan, ancak önemli ulusal çıkarları doğrultusunda, demokratik rejimin esaslarına ve insan haklarına negatif etki etmedikçe, eşitlik ve karşılıklılık prensipleri ilkesine uygun olacak şekilde, tüm Parlamento*

*üyelerinin salt çoğunluğu ile kabul edilen yasa vasıtasıyla kendi ulusal egemenliğinin kullanılmasına serbestçe sınırlamalar getirebilir”.*

denilmektedir. Yukarıdaki anayasa maddelerine bakılarak Yunanistan’ın AB entegrasyonunun anayasanın 28’inci Maddesine dayandırılıp dayandırılmayacağı açık değildir. Bu nedenle 2001 yılında, Yunanistan’da ilgili maddede revizyona gidilmiş ve maddeye; “*Devletin, Avrupa bütünleşme sürecine katılımının temelini oluşturur.*” hükmü eklenmiştir. Böylelikle, bu madde Yunanistan’ın AB üyeliğinin kesin olarak Anayasal temelini oluşturmuştur (Cin, 2010:136-137).

28’inci maddeden başka, Yunan Anayasasında AB konularına yönelik sadece iki madde vardır. Bunlar, hükümete AB konularında Parlamento’ya bilgi verme zorunluluğu getiren 70’inci Maddenin 8’inci paragrafı ve para basımının yasayla gerçekleştiğini ifade eden 80’inci maddenin ikinci paragrafıdır. 80’inci maddenin ikinci paragrafına eklenen açıklayıcı fıkrayla ilgili paragrafın Ekonomik ve Parasal Birlik sürecine katılım konusunda engel teşkil etmeyeceği, AB entegrasyonunun geniş kapsamlı olarak 28’inci Maddeye uygun olarak yürütüleceği ifade edilmiştir. Bunlardan başka Yunan Anayasasında Topluluk konularına yönelik başka madde yoktur. Bu alandaki dar yasal zemin, AB vergi mevzuatı ve AB’nin yerleşme özgürlüğü gibi temel özgürlüklerin yorumlanması konularında Yunan mahkemelerine önemli roller yüklemektedir (Klaoudatos, t.y:17).

Yunanistan vergi sistemi; kanunilik, geriye yürümezlik, ödeme gücü, eşitlik, genel karşılıklılık ve genellik ilkeleri çerçevesinde oluşturulmuştur. Yunanistan vergi hukukunun temel kuralları anayasanın bireysel ve sosyal hakları düzenleyen 4. Maddesi ile vergiye yönelik olan 78. Maddesine dayandırılmaktadır. Anayasanın 4. Maddesinin birinci fıkrası yasalar önünde tüm Yunanlıların eşit olduğunu ifade ederken, beşinci fıkrası tüm Yunan vatandaşlarının, ayırım gözetmeksizin, mali güçleri oranında kamu giderlerine katılımlarının zorunluluğunu ifade etmektedir (“The Constitution of Greece,”t.y.).

Yunan Anayasasının 3’üncü Bölümü Parlamento ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. Bu bölümün 6’ncı Başlığını oluşturan 78-80’inci maddeler “Vergi ve Mali İdare (yönetim)”

başlığını taşımaktadır. Bu başlığın 78'inci Maddesi vergi ile ilgili hükümleri içermektedir:

78'inci Maddesi:

“Verginin konusu, hangi gelir, emlağın cinsi, hangi harcamalar ve işlemler veya mal kategorileri üzerinden alınacağına ilişkin Parlamento tarafından kabul edilen herhangi bir kanun olmadıkça vergi konulamayacağı; Vergi ve benzeri yükümlülükler için yasaların yürürlük tarihinden önceki olaylara uygulanamayacağı; İstisnai olarak, ithalat veya ihracat üzerinden alınan vergi ve benzeri yükümlülükler ve tüketim vergilerindeki yürürlük süresi gösterilmek ve Parlamento'nun kabul oturumunu izleyen on günü geçmemek kaydıyla, parlamento gündemine alındığı tarihten itibaren alınmaya başlanabileceği; Verginin konusuna, vergi oranına, vergi istisnaları ve muafiyetlerine ve emekli aylıklarının verilmesine yönelik hükümlere ilişkin yasama yetkisinin devredilemeyeceği, ancak bu yasağın özel mülkiyete konu olan emlakte münhasıran devlet ve diğer kamu idarelerince gerçekleştirilen altyapı yatırımları sonucu doğan değer artışından alınan harcamalara katılma paylarını kapsamayacağı; Vergilendirme konusuna yetki devrinde kanunda sınırları çizilmek kaydıyla ve yalnızca ülkenin dış ticaret dengesinin korunması amacıyla alınan ekonomik önlemler ve ekonomik organizasyonlarla uluslararası ilişkiler çerçevesinde dengeleyici ve aksız rekabete karşı önlem niteliğinde ithalat üzerine konulacak vergi dışı yükümlülükler konusunda izin verilebileceği” (Batirel, 2011: 16).

Şeklinde dir.

Anayasanın 28'inci Maddesinde uluslararası anlaşmaların Yunan yasalarına üstünlüğünün açıkça tanımlanması, uluslararası anlaşmaların onaylandıkları ve yürürlüğe girdikleri andan itibaren iç hukuk düzeninin bir parçası olarak aksi yasal hükümlerin yerini aldığına göstergesidir. İlgili maddenin birinci fıkrasında karşılıklılık ilkesi kapsamında bu kural vergi kanunları ile ilgili olarak ta uygulanmaktadır. Yunanistan 1981 yılından beri AB üyesidir ve AB'nin vergi kanunlarını kabul etmiştir. Ancak, AB seviyesinde vergi konusunda tam bir uyumun olmaması, AB yasalarının Yunan vergi hukukuna etkisi belli alanlarla sınırlı kalmıştır. Bu alanların en önemlileri aşağıda sıralanmıştır:

- KDV kurallarına ilişkin tek tip uygulama alanının oluşturulması,
- İthalat vergilerinin kaldırılması,

- Kişiler ve şirketlere menşe ülkesine bakılarak yapılabilecek olan ayrımcı politikaların kaldırılması,
- Ana şirket- yavru şirket karlarının vergilendirilmesi,
- Vergi otoriteleri arasında karşılıklı işbirliğinin oluşturulması: Yunanistan, OECD ülkesi olduğu için birçok ülke ile yaptığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da mevcuttur. Bu anlaşmaların birçoğu gelir ve sermaye üzerindeki vergilere yöneliktir. (Skouzos 2012).

## **2.4. YUNAN VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMU: (ADALET DİVANI KARARLARI IŞIĞINDA)**

Bu bölümde öncelikle Avrupa Birliği KDV Direktifinin ve ÖTV Direktiflerinin iç hukuka aktarılması, sonrasında Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, araç vergileri ile devlet yardımları konusu ele alınacaktır. Bu konularda ABAD bünyesinde açılan davalar incelenecektir.

### **2.4.1. KDV Direktifinin İç Hukuka Aktarılması**

Yunanistan AB'ye üye olmadan önce vergi gelirlerinin %75'ini dolaylı vergilerin oluşturduğu karmaşık bir yapıya sahipti. Sistem; damga vergisi, muamele vergisi, Atina Bölgesine yerleşik sanayi firmalarına yüklenen sigorta ücretleri (istihdam vergisi), ithalata uygulanan özel bir muamele vergisi, lüks vergisi ve tüketim vergisi olmak üzere birçok kategoriden oluşan geniş tabanlı vergiler içermektedir. Aynı zamanda ÖTV adı altında tütün ürünlerine, bira, alkol ve akaryakıtta hatta araba, şeker, deterjanlar, sinema filmleri ve eğlence sektörüne uygulanan birçok vergi bulunmaktaydı. Üyelikten sonra da vergi yapısında çok fazla sadeleştirme olmamıştır. Yunan vergi sistemi; üyeliğin ilk yıllarında karmaşık, anlaşılması zor, istisnaların ve muafiyetlerin çok fazla olduğu bir sistem şeklinde kalmıştır.

Yunanistan KDV sistemine 1 Ocak 1987 tarihinde geçmiştir. Bu tarihten önce dolaylı vergiler arasında en önemli yere muamele vergileri sahiptir. Muamele vergileri ilk

“Olağanüstü Durum Kanunu” ile 1937 yılında yürürlüğe girmiştir. Düzenlemeler KDV’ye geçiş tarihine kadar birçok kez Olağanüstü Durum Kanunları ve Kanun Hükmünde Kararnamelerle değişikliğe uğramıştır. Yunanistan 1981 yılında AB üyesi olunca AB yasalarının iç hukuka aktarılması çalışmaları da hız kazanmıştır. 1984 yılında Yunanistan ithal ürünlerin üzerindeki vergileri AB hukukuna uygun hale getirmek için, gümrük vergilerinin belirlenmesine ilişkin malların değerlendirilmesine ilişkin yayınlanan 1224/80 sayılı Konsey Tüzüğünü iç hukuka uyarlamıştır. Vergi hesaplamasına esas olan matrahın belirlenmesi, AB konsey tüzüğü gereğince, malların Topluluk gümrük bölgelerine satıldığında fiili olarak ödenen satış bedeli olan gümrük değerine fiili olarak ödenen ithalat vergileri, anti damping ve telafi edici vergiler, diğer vergiler ve damga vergileri ile ithalat üzerine uygulanan resim ve harçların eklenmesi ile sağlanır (Commission of the European Communities, 1986).

1987 yılında KDV’nin sisteme girmesi ile sigorta şirketlerine yönelik olan muamele vergileri dışında kalanlar yürürlükten kaldırılmıştır. Sigorta muamele vergisi 2006 yılında yayınlanan yasaya kadar aynı isimle gelmiş ve vergi mükellefi olarak sigorta şirketleri kabul edilmiştir. 2006 yılındaki yasada verginin ismi *Sigorta ve Sigorta Primleri Vergisi* olarak değiştirilmiştir. İlgili yasanın 29.maddesi 6 paragrafı ile muamele vergisi yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni isimle yayınlanan verginin mükellefleri sigorta şirketleri ile kaza veya aracın bozulması halinde yol yardımı hizmetlerini üstlenen gerçek veya tüzel kişiler olmuştur (“Νόμος: Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις.” 2006).

KDV sistemine geçilmeden önce Yunanistan vergi yapısında bir düzenlemeye gitmemiştir. Vergiler oldukça dağınık bir yapıya sahiptir. Yukarıda ifade edilen harcama vergilerinin haricinde birçok başlık altında başka harcama vergileri de bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; mum ürünlerine uygulanan vergiler, deterjan, karamel, şeker, makine yağları, hafif yağlar, ispirotlara uygulanan vergiler, asansör ekipmanlarına uygulanan vergilerdir. Ayrıca, televizyon reklamları vergileri, yerli ve ithal bazı mallara uygulanan özel vergiler, isopropil alkole uygulanan özel vergiler, petrol ürünleri için limanları kullanım vergisi, lüks vergiler, sigorta ücretleri bu geniş grup içindedir. Bunlara ek

olarak; OGA<sup>4</sup>, TEVE<sup>5</sup> adına alınan damga vergileri, ithal ürünlere uygulanan ek %5'lik vergiler, OGA adına biraya uygulanan vergiler ve ithal edilen araç tekerleklerine uygulanan vergiler de sayılabilir.

Yunanistan 1988 yılında KDV yasasını kabul ettikten sonra, muz üzerine 1788/1988 sayılı yasa ile özel vergi yüklemiştir. Vergi mükellefi ithal ürünler için muz ithalatı yapan gerçek ve tüzel kişiler, yerli ürünler için ise, yasalarca belirtilen kriterlere uygun olan tacirler veya üreticiden doğrudan ürünü alıp kendi adına satanlardır. Vergi oranı kg başına belirlenmiştir. Muz üzerine uygulanan özel vergi 21 Kasım 1998 tarihinde kaldırılmıştır.

Sisteme dahil olan KDV 1988 yılından itibaren %3, %6, %16 ve %36 olmak üzere dört oranlı olarak işlemeye başlamıştır. %3 oranı kitaplar, gazeteler, dergiler, tiyatrolar ve diğer kültürel öğelere uygulanmıştır. Toplam tüketici harcamalarının %50'sinden fazlasını oluşturan grup için %6 oranı uygulanmıştır. Bu oranın uygulandığı ürünler arasında gıda, ısınma, ilaç ve ulaşım hizmetleri ve büyük miktarda hammaddeler yer almıştır. %36 olan en yüksek oran lüks ürünler ve alkol, tütün, akaryakıt veya televizyon gibi negatif dışsallıklara da neden olan ürünlere uygulanmıştır. %16 oranı ise tüm bunların dışında kalan mal ve hizmetlere uygulanmıştır. Eğitim, medikal ve finansal hizmetler gibi bazı alanlar ise KDV dışında bırakılmıştır. 2002 yılından itibaren ise %4 ve %8 olmak üzere iki indirilmiş oran ile %18 standart oran kabul edilmiş, en yüksek oran olan %36 kaldırılmıştır. Kaldırılan oran kapsamında yer alan alkollü içecekler, bira, akaryakıt ürünleri, tütün ürünleri ve lüks ürünler Özel Tüketim Vergisi kapsamına dahil edilmiştir (Kaplanoglou, 2004: 87).

Sisteme sokulan KDV yasası ile küçük işletmeler, çiftçiler, tütün, petrol ürünleri ve seyahat acentelerine olmak üzere beş özel vergi rejimi getirilmiştir. Yeni binaların transferi geçici olarak ertelenmiş ve bu işlemler özel bir transfer vergisine tabi olmuştur. Eski binalar ve araziler yeni binalar gibi aynı işleme tabi olmuştur.

KDV'nin sisteme sokulması vergi sistemini basitleştirmiştir. Buna rağmen dolaylı vergiler alanında yoğun olan vergi kaçakçılığını önlemek ve idari etkinliği artırmak

<sup>4</sup> OGA: Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων : Agricultural Insurance Organization.

<sup>5</sup> TEBE: Ταμείο Επαγγελματιών και Βιοτεχνών Ελλάδας: Greek Fund for Craftsmen and Small Traders),

konusunda etkili olup olmadığı tartışılmıştır. Küçük işletmelerin yaygın olduğu Yunanistan'da ilgili işletmelerin düzgün defter tutmamalarının getirdiği zorluk ve vergi mükellefi sayısının oldukça fazla olması, zayıf idari yapının da eklenmesiyle verginin kontrolünü zorlaştırmıştır. KDV sisteme sokulmadan önce 60.000 muamele vergisi mükellefi ve 200.000 damga vergisi mükellefi mevcutken KDV ile birlikte mükellef sayısı 700.000'e yükselmiştir (Georgakopoulos, 1994: 29-31).

Yunanistan'ın yaptığı Katılım Antlaşması'nın 8'inci Eki ve ikinci başlığında 6'ncı Direktife yönelik şu bildirimler yer almıştır:

- Madde 24(2) ile (6)'nın uygulanması için, Yunanistan katılım tarihindeki değişim oranından 10.000 Avrupa hesap birimine eş ulusal paradan daha az cirosu olan vergi mükelleflerine vergi muafiyeti tanıyabilecektir.
- Yunanistan, 28'inci Maddenin 3(b) fıkrasına göre ve aynı maddenin 4'üncü Fıkrasında belirtilen geçiş süresi boyunca, Ek F'de belirtilen faaliyetlerinin bazılarında vergi muafiyeti uygulama hakkına sahip olmuştur. Bunlar;
  1. Tıbbi ve paramedikal mesleklerin dışında kalan yazarlar, sanatçılar, avukatşar ve diğer serbest meslek sahipleri tarafından verilen hizmetler,
  2. Veterinerlerin yaptığı hayvan tedavileri,
  3. Kamu kuruluşlarınca yapılan su dağıtımı,
  4. Madde 4(3)'te sözü edilen bina ve araziler.
  5. İç denizlerde kullanılan ticari deniz vasıtalarının tedariki, tamiri, bakımı, kiralanması veya kiraya verilmesi veya bu amaçla kullanılan araç ve gereçlerin teslimi, kiralanması, tamiri ve bakımı,
  6. Devlet kurumları tarafından kullanılan uçakların tedariki, tamirata veya onarımı ya da bakımı, kiralanması veya kiraya verilmesi ve bu amaçla kullanılan tüm araç ve gereçler,
  7. Savaş gemilerinin tedariki, tamirata veya onarımı ya da bakımı, kiralanması veya kiraya verilmesidir ( Official Journal of the EC, 1979: 17-18).

Yunanistan idari ve ekonomik sorunlardan dolayı KDV'yi sistemine, 1 Ocak 1987 tarihinde, gecikmeli olarak sokmuştur.

KDV sisteminden önceki, Yunanistan'daki dolaylı vergi yapısı oldukça karışık, çağdışı bir görünüm sergilemiş; bu durum ekonomik ve sosyal açıdan olumsuz sonuçlara neden olmuştur. Bu nedenle KDV sistemine geçiş; birçok kesim tarafından sadece Topluluk hukukuna karşı ortaya çıkan yükümlülüğü yerine getirmek olarak değil, daha çok geri kalmış ve karmaşık bir yapıya sahip dolaylı vergileri modern, daha anlaşılır, ekonomik ve sosyal açıdan daha etkin kılmak için bir fırsat olarak görülmüştür. (Feionis, 1987: 1-3).

KDV yapısına geçişle, Yunanistan'da uygulanan aşağıdaki vergiler kaldırılmıştır:

- KDV'nin konusunu oluşturan mal tedariki, hizmet arzı ve mal ithaline yönelik muamele vergileri kaldırılmıştır. Bu tarihte sigorta şirketleri KDV kapsamı dışında olup hizmetlerinde muamele vergisi devam etmiştir.
- Eğlence vergileri
- Tütün ürünleri üzerindeki muamele vergileri
- Nakliye şirketleri üzerine uygulanan muamele vergileri
- Şeker tüketimi üzerine uygulanan özel vergi
- Sanayi ve el sanatları işletmelerinde çalışanların yevmiye üzerine uygulanan vergiler
- Çiftçi sigortalarına sağlanan destekler
- Lüks ürünler üzerine uygulanan ilave tüketim vergileri
- Yerel olarak üretilen nişasta şurubuna, parafinli materyallere ve deterjanlara uygulanan tüketim vergisi
- Sakarin tüketim vergisi

KDV ile ilgili 6'ncı Direktifin 3'üncü Maddesinde uygulama alanı tarifine uygun olarak Yunan KDV yasasının Birinci maddesinde Athos Dağı hariç, KDV'nin uygulama alanı Yunanistan sınırları içidir. Athos Dağı, Yunanistan Anayasasının 105'inci Maddesinde koruma altına alınmış ve hem tarihsel hem dinsel sebepler göz önüne alınarak vergi kapsamı dışında bırakılmıştır. KDV Direktifi iç hukuka uyumlu bir şekilde aktarılmıştır.



#### 2.4.1.1 Güncel Yunan KDV Oranları ve İstisnaları

Yunanistan'da günümüzde hâlihazırda %24 standart oran ve %13 ile %6 olmak üzere iki indirilmiş oran uygulanmaktadır. Yunanistan ayrıca, KDV Direktifi ile Ege Adalarında anakarada uyguladığı oranların %30 indirilmiş oranlarını uygulama hakkını da elde etmiştir.

%13 KDV oranının uygulandığı gruba örnek olarak: alkolsüz içecekler, hayvan ve insan tüketimi için besin maddeleri, et ve sakatatlar, normal olarak gıda maddelerini tamamlamak için kullanılan veya gıda maddelerinin yerine kullanılan ürünler, su temini, sağlık hizmetlerinde ve hastalıklardan korunma için kullanılan ürünler, engellilerin kişisel kullanımı için normalde engelliliği hafifletmek veya tedavi etmek için tasarlanmış tıbbi teçhizat, yardımcı maddeler ve diğer cihazlar, normalde tarımsal üretimde kullanılması amaçlanan, ancak makine veya bina gibi sermaye malları hariç, mal ve hizmet tedariki, otellerde ve benzer tesislerde konaklama imkânı, tatil yeri konaklama imkânı, evde yardım ve genç, yaşlı, hasta veya engelli bakımı gibi evde bakım hizmetleri, doğalgaz ve elektrik temini verilebilir (“Nóμος: Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας,” 2000).

%6 oranının uygulandığı ürün ve hizmetlere örnek olarak; kitaplar ve çocuklar için kitaplar, süreli yayınlar, gazeteler, arzı tamamen veya ağırlıklı olarak reklamcılığa ithaf edilmiş materyallerden, çizim ve boyama kitapları, görme engelli kişilere yönelik daktilolar, vergi oranının %6'ya ayarlandığı tiyatro ve konser biletleri verilebilir. Normal şartlarda gösterilere, tiyatrolara, sirkelere, fuarlara, eğlence parklarına, konserlere, müzelere, hayvanat bahçelerine, sinemalara, sergilere ve benzeri kültürel etkinliklere ve tesislere giriş ise; %24 oranında standart KDV uygulanır (“Nóμος: Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας,” 2000).

İstisnalar açısından bakıldığında da; Yunan KDV Yasasında direktif doğrultusunda istisnalar yapıldığı görülmektedir. AB hukukundaki genel kural, katma değer vergisinin tüm mal ve hizmetlere uygulanacak olmasıdır. Ancak vergilendirilmesinde teknik zorluklar yaşanan mallar ve sosyal amaca yönelik bazı hizmetler istisna kapsamına

alınmıştır. Yunanistan Direktif doğrultusunda KDV yasasında geniş istisnalar uygulayan bir ülkedir.

Yunan yasasında Direktife paralel olarak tam ve kısmi istisnalar bulunmaktadır. Tam istisnalarda mal ve hizmetlerden vergi alınması söz konusu olmazken girdilerdeki KDV'lerin de iadesi mümkündür. Kısmi istisnalarda ise girdilerdeki KDV'ler iade edilmemektedir. Yunan yasasında kısmi istisnalar daha çok sağlık, hastane ve tıbbi bakım, eğitim, bazı finansal işlem alanları, sigorta ve reasürans işlemleri, piyango ve şans oyunları, kar amacı gütmeyen kuruluşlardan ticari olmayan faaliyetlerin temini ve Yunanistan Posta Bürosunun hizmetleri ve bunlara bağlı olan malların temini ile ticari nitelikte olanlar hariç, kamusal radyo ve televizyon faaliyetleri gibi alanları kapsar ("Νόμος: Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας," 2000).

Tam istisna alanları ise daha çok Topluluk içi işlemler, ithalat ve ihracata yönelik veya uluslararası taşımacılığa yönelik işlemler arasından seçilmiştir. Konsolosluk ve elçiliklere yönelik istisnalar, Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü (NATO: The North Atlantic Treaty Organization) veya Avrupa Toplulukları ya da onun organlarına yönelik istisnalar, üçüncü ülke yolcularına hizmet veren Duty Free mağazalarından mal tedariki, uçak veya gemi ile uluslararası yolcu taşımacılığı ve destek hizmetleri örnek olarak verilebilir ("Νόμος: Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας," 2000).

Yunanistan 2020 yılında Covid-19 salgını ile mücadele kapsamında kabul ettiği 4690/2020 sayılı Kanun ile acil önlemler adı altında, bir dizi düzenleme yapmıştır. Bunların arasında KDV oranlarında değişiklik ve indirim de mevcuttur.

Yeni Yasa, 1 Haziran - 31 Ekim 2020 döneminde aşağıdaki mal ve hizmetlerde KDV oranının % 24'ten % 13'e ve % 6'ya indirilmesini öngörmektedir ("Νόμος: Μέτρα για την αντιμετώπιση των συνεχιζόμενων συνεπειών της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις", 2020)

- Herhangi bir oranda alkol eklenmemiş alkolsüz içecekler ile gazlı içeceklerin vergi oranı yüzde on üç (% 13) olarak belirlenmiştir.
- Eğlence salonları dışındaki kafeler, kahvehaneler, şekerleme imalathaneleri, lokantalar, şarap imalathaneleri ve diğer ilgili işletmelerin, alkollü içeceklerin herhangi bir oranda dağıtımını hariç olmak üzere, işletilmesi için vergi oranı yüzde on üç (% 13) olarak belirlenmiştir.
- Kişilerin ve bagajlarının taşınmasına uygulanan vergi oranı yüzde on üç (% 13) olarak belirlenmiştir.
- Sinema biletleri, tiyatro gösterileri ve konser biletleri üzerindeki vergi oranı yüzde altı (% 6) olarak belirlendi.

#### 2.4.1.2. Avrupa Birliği Adalet Divanında Ele Alınan KDV Davaları

Bu bölümde Yunanistan ile ilgili Adalet Divanı'nda KDV alanında açılan bazı davalar ele alınacaktır. Davalarda da açıkça görüleceği üzere Yunanistan'ın vergi davaları daha çok ön karar davaları ve ihlal davalarıdır.

Hem Yunanistan hem de diğer ülkeler hakkında açılan davalar, sistemin tüm üye ülkelerde farklı algılanıp farklı yorumlandığını göstermektedir. Direktiflerin iç hukuka aktarılmasının sadece kelimelerin transfer edilmesiyle mümkün olmadığı, kuralların yorumlanması ve uygulanmasının daha önemli olduğu açıktır. Farklı vergi temellerine, farklı kültür, sosyal ve ekonomik yapılaraya sahip üye devletlerin direktifleri farklı yorumlaması şaşırıcı değildir. KDV direktifi gibi direktiflerin ayrıntılı şekilde ifade edildiği alanlarda bile farklı yorumlamalar ve uygulamalar mevcuttur.

Davalar ABAD düzeyinde AB vergi müktesebatının nasıl uyumlaştırıldığını göstermek açısından önemlidir. Topluluğun ilk on yılında, ABAD'ın vergi kararları, açık veya gizli ayrımcılık şeklinde ayrımcılık yasağına odaklanmıştır. İctihat hukukunun ikinci aşamasında Mahkeme, farklı şekilde ele alınan benzer durumları inceleyerek ve ulusal mali kuralları Avrupa kuralları ile karşılaştırarak ayrımcılığa dayalı bir analiz gerçekleştirmeye başlamıştır. Daha sonraki dönemlerde ise, kademeli olarak, ayrımcı

olmayan yasakları da ele alarak, söz konusu ulusal mali önlemin temel özgürlüklerin ihlaliyle ilgili engel oluşturup oluşturmadığını belirlemeye çalışmıştır

**Şekil 4 Yunanistan ile İlgili Avrupa Adalet Divanında Açılan KDV Davaları**

İçkilerde Farklılaştırılmış KDV Uygulaması (UZO) (Case C-230/89)
Nakliye Hizmetlerinin Vergilendirilmesi (Case C-13/06)
İstisnaların Yanlış Yorumlanmasına İlişkin İhlal Davası (Case C-13/06)
KDV Mükellefi Sorunu (Case C-78/02-C-80/02)
BP Soupergaz Davası: KDV'de İndirim (Case C-62/93)

Not: Şekil yazar tarafından oluşturulmuştur

**2.4.1.2.1. İçkilerde Farklılaştırılmış KDV Uygulaması (UZO) Case C-230/89**

Dava, ithal ürünlere benzer yerli mallardan farklı bir KDV oranının uygulanmasına yönelik bir ihlal davasıdır. Kurucu anlaşmalarda gümrük vergilerinin kaldırılması ile birlikte benzer eş etkili vergilerin kaldırılması da düzenlenmiş ve bu tarz vergilerin uygulanması yasaklanmıştır. İlgili davada Yunanistan açık şekilde bir ayrımcı vergi uygulamamış ancak uyguladığı verginin etkisi ayrımcı vergi kabul edilmiştir.

Yunanistan, KDV uygulamasını vergi sistemine soktuğu ilk düzenlemede standart KDV oranı %16 olarak kararlaştırılmıştır. Yasada belirtilen bazı ürünler için ise oran %36 olmuştur. Komisyon'a göre Yunanistan'ın üretmediğini varsaydığı, viski, cin, tekila, rom,

votka gibi içki türleri %36'lık oran listesinde yer almaktadır. Yunanistan'ın üretim yaptığı Uzo, konyak ve likörler ise %16 KDV oranına tabi olmuştur. Kurucu Antlaşmaya göre; hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin mallarına, benzer yerli ürünlere uyguladığından daha yüksek oranda dolaylı veya dolaysız vergi uygulayamaz. Aynı şekilde, hiçbir üye ülke yerli ürünü koruyucu iç vergi uygulayamaz. Komisyona göre; Yunan hükümeti bu uygulama ile Kurucu Antlaşmanın hükümlerini ihlal etmiştir (*Commission of The European Communities v Hellenic Republic*, 1991).

İlgili tarihte, Yunan otoritesine göre; içkilerin KDV oranını belirlemede tüketici eğilimleri ve içkilerin karakteristik özellikleri önemlidir. Ayrıca Uzo gibi bazı içkiler Yunanistan'da yaygın kullanılan geleneksel içkiler olarak düşünülmektedir. Buna karşın viski gibi bazı içkilerin lüks ürün grubunda olduğu ve gelir grubu yüksek tüketicilerin daha yüksek vergi ödemesinin sağlandığı varsayılmaktadır. Yunan makamları tüm bu sebeplerden dolayı, uygulamanın hiçbir şekilde ayrımcılık olmadığını ifade etmiştir. Yunan hükümeti ayrıca, Yunanistan'da yaygın olarak kullanılan ve ithal edilen brendi ve bazı likör türlerinin %16 olarak vergilendirildiğini de belirtmiştir. Yunan yetkili makamları, özellikle Uzunun küçük ölçekli işletmelerde üretildiğini ve bu işletmelerin yükseltilmiş vergi yükünü taşıyamayacağı gerçeğine dayandırılan bir savunma da yapmıştır. Yunan hükümetine göre, mahkeme, küçük miktarlarda veya belli kalitede geleneksel özellikler taşıyan ürünleri koruma amacıyla üretim yapan küçük işletmeleri koruma gerekçesiyle, farklılaştırılmış vergilemeyi kabul etmelidir.

Mahkeme tarafından Yunan yasalarına göre oluşturulan vergi sisteminin tartışmasız bir şekilde ayrımcı ve koruyucu özellikler taşıdığı, tespit edilmiştir. Resmi bir şekilde ve açıkça ürünlerin kökenlerine bağlı bir ayrımcılık oluşturulmasa da, %16'lık orana tabi olan içki gruplarının çoğunluk olarak ülke içinde üretilen ürünleri kapsamaması, vergi sisteminde yerli ürünleri ithal ürünlere kıyasla daha avantajlı hale getirdiği kabul edilmiş ve ulusal yasanın AB'nin kurucu antlaşmalarını ihlal ettiğine karar verilmiştir (*Commission of The European Communities v Hellenic Republic*, 1991). Bu davada mahkeme ürünlerin kökenine dayanan gizli ayrımcılığın varlığını ilan etmiştir. Yunanistan'ın sunduğu gerekçeleri objektif haklı nedene dayandırmamıştır.

#### 2.4.1.2.2. Nakliye Hizmetlerinin Vergilendirilmesi (Case C-331/94)

Dava üye ülkenin kendi topraklarında gerçekleşen nakliye hizmetlerinin vergilendirilmesi ile ilgilidir. KDV direktifinde 9(b) sayılı maddesinde nakliye hizmetinin ifa edildiği yer “*kat edilen mesafe dikkate alınmak üzere taşıma işinin gerçekleştiği yer*” olarak kabul edilmiştir. Dava bir ihlal davasıdır. Yunanistan’ın, uyguladığı KDV yasası ile 77/388/EEC sayılı direktifin 2<sup>6</sup>, 9(2)(b)<sup>7</sup> ve 26’nci<sup>8</sup> Maddelerini ihlal ettiği iddia edilmiştir. Yunan bandıralı gemilerle gerçekleştirilen seferlerin Yunan karasularında gerçekleşen bölümü için KDV muafiyetinin uygulanması dava nedenidir

Yunanistan, yolculukların kendi topraklarında ve kendi karasularında gerçekleşen bölümleriyle ilgili taşımacılık hizmetlerinin KDV kapsamında olmasına itiraz etmemiş, ancak vergilendirmenin zorluğunu öne sürmüştür. Davalıya göre; bu tür gidiş-dönüş seferlerinin büyük bir bölümü uluslararası sularda olmakta, sınırlı bir ölçüde de Yunan karasuları içinde gerçekleşmektedir. Bu nedenle, seyahatin ulusal sularda gerçekleşen kısmını vergilendirmek orantısız olacaktır, çünkü idari maliyetler toplanan KDV tutarını çok aşacaktır. Ayrıca, davalıya göre, uygulamada bu tür bir hizmeti sağlayan gemiler tarafından izlenen yol göz önünde bulundurulduğunda, ödenmesi gereken KDV miktarını önceden hesaplamak imkânsızdır. Çünkü yolculuk sırasında izlenen yol, gemileri seyir halindeyken rotayı değiştirmeye zorlayabilen ve önceden tahmin edilemeyen hava koşulları gibi dış etkenlere bağlıdır. Davalı aynı zamanda, bu verginin haklı olmadığını çünkü yolcu taşımacılığına KDV uygulamasına yönelik kesin kuralların kabul edilmediği, bu nedenle uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinin pratik olarak tüm üye ülkelerde KDV’den muaf olabileceğini savunmuştur. Davalı ülkeye göre; bu şekilde KDV dayatmasının Topluluk teşebbüslerini KDV uygulamayan üçüncü ülkelerin teşebbüsleri karşısında dezavantajlı hale dönüştürmektedir (*Commission of The European Communities v Hellenic Republic*, 1996).

<sup>6</sup> İlgili maddede, KDV konusunun “vergi mükellefleri tarafından ülke sınırları içinde bir bedel karşılığında yapılan mal teslimleri veya hizmet ifaları ile mal ithalatı” olduğu ifade edilmiştir.

<sup>7</sup> İlgili maddede: “nakliye hizmetlerinin ifa edildiği yer olarak, kat edilen mesafe dikkate alınmak suretiyle taşıma işinin cereyan ettiği yeri” kabul etmiştir.

<sup>8</sup> İlgili madde, seyahat acenteleri ile ilgili özel rejimi belirleyen maddedir.

Komisyon ilgili direktifin 9(2)(b) maddesine Yunanistan'ın da uyması gerektiğini ifade ederken Yunanistan'ın yolcu taşımacılığına yönelik iddiasına da aynı direktifin 28(3)(b) maddesini göstermiştir. İlgili maddede göre, üye devletler bazı faaliyetleri vergiden muaf etmeye devam edebileceklerdir. Ancak Yunanistan'ın uyguladığı muafiyetin bu konular arasında olmadığı da belirtilmiştir. Komisyon, üye olmayan ülkelerin başlattığı uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetlerinin ve bölgesel seferlerin objektif olarak bir üye ülkede başlayanlardan farklı olduğunu da ifade etmiştir. Komisyon'a göre karşılaştırılabilir objektif bir kriterden bahsetmek mümkün değildir (*Commission of The European Communities v Hellenic Republic*, 1996). Dava Yunanistan aleyhine sonuçlanmıştır.

#### 2.4.1.2.3. İstisnaların Yanlış Yorumlanmasına İlişkin İhlal Davası (Case C-13/06)

Dava Komisyon tarafından Yunanistan'a karşı 77/388 sayılı KDV Direktifin 13B(a) maddesinin ihlal edildiği gerekçesi ile açılmıştır. İlgili direktifin ilgili maddesi gereği; üye devletler, diğer Topluluk kurallarını da göz önünde tutarak ilgili maddede bahsedilen istisnaların uygun şekilde uygulanmasını sağlamalıdır. Bu istisnalar arasında yer alan sigorta komisyoncusu ve acenteleri tarafından yapılan ilgili hizmetler de dahil olmak üzere sigorta ve reasürans işlemleri 13B(a) maddesinde ele alınmıştır (*Commission of The European Communities v Hellenic Republic*, 2006). Aynı konu Yunan KDV yasası kapsamında da istisna konusu olmuştur.

Dava ELPA<sup>9</sup> ile ilgilidir. KDV direktifi sigorta komisyoncusu ve acenteleri tarafından yapılan hizmetler de dahil olmak üzere, sigorta ve reasürans işlemlerini muafiyet kapsamına almıştır. Aynı konu Yunan yasasında da muafiyet kapsamındadır. Diğer taraftan, 2166/1993 sayılı Yunan yasasının 15(42)'nci Maddesi gereği; yol yardımı sağlayan gerçek ve tüzel kişiler topladıkları yıllık aidatlar, yol yardımı veya sağladıkları

<sup>9</sup> ELPA(Elliniki Leschi Priigiseon kai Aftokiniton) ünlü Akropolis Rallisi olmak üzere motor sporları organizasyonlarını düzenleyen bir kulüptür. 1926 yılında kurulmuş Yunanistan içinde ve dışında yerli ve yabancı araç sahiplerine hizmetler sunmaktadır. İkinci dünya savaşından önce, Yunan karayollarındaki tüm trafik işaretlerini düzenlemiş ve tüm masrafları da kendi fonundan sağlamıştır. Bu hizmetine de 1957 yılına kadar yani Yunan devletinin bu hizmetleri üstlendiği tarihe kadar da devam etmiştir. ELPA ayrıca turizm sektöründe de haritalar hazırlayarak ve bilgi sağlayarak hizmetlerde bulunmuştur. Yunanistan'daki ilk yol haritalarını yayınlayan da yine ELPA olmuştur

diğer kişisel hizmetler karşılığı aldıkları bedeller için KDV ödemekle yükümlü kılınmıştır. İlgili madde gereği; ELPA'nın üyelerine araç bozulmaları veya araba kazaları söz konusu olduğunda sağladığı hizmetler karşılığı topladığı yıllık abonelik ücretleri KDV konusu olmuştur

Yunanistan savunmasında ELPA'nın bir sigorta şirketi olmadığını iddia etmiştir. ABAD araç sahiplerine, bilinmeyen yollarda araçlarının bozulması veya kaza yapmaları halinde, ödedikleri üyelik ücretlerinin karşılığı olarak ELPA tarafından yol hizmeti sunulmasını Direktifte belirtilen sigorta işlemleri ile aynı anlamda yorumlamıştır. Yunanistan'ın ilgili direktifi ihlal ettiğine karar verilmiştir (*Commission of The European Communities v Hellenic Republic*, 2006).

#### 2.4.1.2.4. KDV Mükellefi Sorunu (Case C-78/02-C-80/02)

Dava, davacıların Yunan Dışişleri Bakanlığı'nda tercümanlık yaptıklarını ve düzenledikleri faturalarda KDV'yi yanlışlıkla belirttiklerini ve geçici beyannamelerini daha sonra geri çekerek ödedikleri KDV'nin iadesini talep etmeleri üzerine açılmıştır. Davacı kişiler tercüman olarak kazandıkları paranın işçi-işveren ilişkisi nedeni ile KDV'den muaf olduğunu iddia etmiştir. Konularının benzerliği nedeni ile davalar birleşik dava olarak ele alınmıştır (*Elliniko Dimosio v Maria Karageorgou (C-78/02), Katina Petrova (C-79/02) and Loukas Vlachos*, 2003).

KDV direktifi doğrultusunda oluşturulan Yunan KDV yasasının ilgili maddesi gereği; yerli veya yabancı, gerçek veya tüzel kişiler, bağımsız olarak ekonomik aktivite icra ettikleri takdirde, bu aktivitelerinin amaç ve sonuçlarına bakılmaksızın KDV mükellefi kabul edilir. İşveren-çalışan bağlantısı yaratan herhangi bir yasal bağ ile veya bir iş sözleşmesi ile bir işverene bağlı olan gerçek kişilerin bağımsız ekonomik aktivite icra ettikleri kabul edilmez. 2093/1992 sayılı yasanın 1(42) (a) maddesi gereği, ülke içinde ilgili mal ve hizmet sunumunu gerçekleştiren kişiler ile aynı maddenin (d) paragrafında, düzenledikleri faturalar veya benzeri belgelerde KDV'yi gösteren kişiler vergi mükellefi olarak kabul edilmiştir ("Νόμος: Διαρρυθμίσεις στην έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις", 1992).



Yunan Dışişleri Bakanlığı bünyesinde yer alan çeviri ofisi özel veya kamu ile ilgili dokümanların çevirisini yapmaktadır Çeviri talep eden kişiler çeviri yapılacak belgeleri vermekte, bakanlık tarafından belirlenen bir ücret karşılığı bu hizmetten yararlanmakta ve kendilerine bir fatura düzenlenmektedir. Çeviri için belirlenen miktar çeviriye karşılık gelen bedeli ve KDV'ye tekabül eden miktarı içermektedir, ancak KDV ayrı olarak belirtilmemektedir. Bakanlık bu çevirileri serbest meslek sahibi çevirmenlere onları atayarak vermiştir. (*Elliniko Dimosio v Maria Karageorgou (C-78/02)*, *Katina Petrova (C-79/02)* and *Loukas Vlachos*, 2003).

Dava ABAD'a ön karar davası olarak gitmiştir. ABAD'tan, devlete ücretli olarak çalışan bir kişinin, serbest meslek sahibi olarak sunduğu hizmet karşılığı yanlışlıkla doldurduğu faturada veya benzeri belgede KDV'yi belirtmesiyle, ödediği verginin KDV Direktifi kapsamında olup olmadığını yorumlaması istenmiştir. Devlet kurumlarının kamu hukukundan kaynaklanan mutlak faaliyetleri nedeniyle ücret, katkı veya başka şekillerde tahsil ettikleri diğer ücretler için vergi mükellefi değildir. Ayrıca Yunan yasasında düzenledikleri fatura veya benzeri belgelerde KDV'yi belirten kişiler vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Ulusal mahkeme bu şartlar altında, ilgili kişinin düzenlediği fatura veya benzeri belgelerde yanlışlıkla KDV'yi tanımlaması sonucu ödediği KDV'nin geri iadesinin mümkün olup olmadığını da sormuştur (*Elliniko Dimosio v Maria Karageorgou (C-78/02)*, *Katina Petrova (C-79/02)* and *Loukas Vlachos*, 2003).

Adalet Divanı'na gelen davalarla ilgili olarak, Yunan Devletinin iddiası, çevirmenler ve bakanlık arasında işçi-işveren ilişkisinin olmasının mümkün olmadığı yönündedir, çünkü bu kişiler diğer zamanlarda memurluk ile ilişkilendirilemeyecek şekilde doktorluk, avukatlık ve benzeri meslekleri icra etmektedirler. Bundan dolayı çevirmenler kendilerine uygun yerde ve uygun zamanda çeviri işlerini yapmakta ve ürettikleri iş kadar ücret almaktadırlar. Çevirilerin yapılmasına karşılık olarak bakanlık tarafından çeviriye talep edenlerden alınan ücret ise, yaptıkları hizmet miktarı karşılığı olarak çevirmenlere paylaştırılmaktadır. Bu ödemeler alındığında her çevirmen, üzerine, aldıkları bedeli ve KDV'yi belirten bir makbuz düzenlemektedir (*Elliniko Dimosio v Maria Karageorgou (C-78/02)*, *Katina Petrova (C-79/02)* and *Loukas Vlachos*, 2003).

Adalet Divanı, devlete hizmet sağlayan kişinin, sağladığı bu hizmeti yanlışlıkla serbest meslek faaliyeti olarak farz etmesi bu nedenle düzenlediği fatura ve benzeri belgelerde belirttiği KDV'nin, ilgili direktif kapsamında ifade edilen KDV gibi algılanamayacağını çünkü kişi ile hizmet sağladığı kurum arasında işçi-işveren ilişkisinin var olduğunu ifade etmiştir. ABAD ayrıca, hizmetin KDV konusu olmadığı hallerde, fatura ve benzeri belgelerde yanlışlıkla belirtilerek ödenmesi halinde, miktarının geri iadesinin yapılmasını belirtmiştir (*Elliniko Dimosio v Maria Karageorgou (C-78/02), Katina Petrova (C-79/02) and Loukas Vlachos*, 2003).

#### 2.4.1.2.5. BP Soupergaz Davası: KDV'de İndirim (Case C-62/93)

Dava BP Soupergaz Anonim Şirketi'nin fazladan ve haksız yere kendisinden alınan KDV miktarının iadesi için başvuruda bulunması üzerine ortaya çıkmıştır. Ulusal mahkeme ortaya çıkan sorun için Topluluk yasalarını yorumlanması amacıyla Adalet Divanı'na ön karar için başvurmuştur. Dava bir ön karar davasıdır.

Yunanistan'da petrol ve petrole ilgili ürünler pazarlayan BP Soupergaz Anonim Şirketi 1-31 Ocak 1987 tarihleri arasında toplam cirosunun belirtildiği KDV beyannamesini vermiştir. Toplam cironun %87'lik kısmı petrol ürünü satışından gelen gelirlerden oluşurken sadece %13'lük kısmı petrol ile ilgili olmayan diğer ürünlerin satışından gelmiştir (*BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion v Greek State*, 1995). 1642/1986 sayılı yasada petrol ürünleri satışında girdiler için ödenen KDV'nin düşürülmesine imkân verilmemiştir. BP Soupergaz toplam cirosunun sadece %13'lük kısmını oluşturan bölüm için girdilerdeki KDV'yi indirim hakkına sahip olmuştur. Diğer bölüm için indirim hakkı olmadığından şirket ilgili bölüm için vergi ödemiş ve ödediği bu vergilerin kendisinden haksız alındığını iddia ederek iadesinin yapılması için mahkemeye başvurmuştur. İlgili şirket Yunan KDV yasasının 23(1), 24(1), ve 37'inci Maddeleri ile 1571/1985 sayılı Petrol Yasasının 11. Maddesinin Topluluğun KDV direktifi ile uyumlu olmadığını iddia etmiştir

Davada söz konusu olan vergi indirimi hakkının reddedilmesi, petrol ürünlerine yönelik özel KDV düzenlemeleriyle yakından bağlantılıdır. Ulusal mahkeme, bu nedenle, söz

konusu düzenlemelerin bir bütün olarak Topluluk hukukuna uygunluğu konusunda karar vermesini sağlamak için Adalet Divanı'ndan Altıncı Direktifin bir yorumunu almanın gerekli olduğu kanaatine varmıştır.

İlgili dönemde kabul edilen 1642/1986 sayılı KDV yasasının 37'nci maddesi petrol ürünlerinin vergilendirilmesine yönelik özel kurallar getirmiştir. Buna göre, 37 (1)'inci Madde nihai petrol ürünlerinin ithali veya tedariki durumunda vergi, Petrol Yasasının 11'inci Maddesinde belirtilen farklı bir temel fiyat üzerinden belirlenerek alınmaktadır. Sözü geçen temel fiyat, KDV kanununda belirtilen vergi hariç, devlet veya üçüncü şahıslar lehine olan diğer vergiler, harçlar, tüketicilere uygulanan özel vergileri içermektedir. Buna göre; nihai petrol ürünleri ithalatını yukarıda belirtilen temel fiyat üzerinden hesaplanacak katma değer vergisine tabi tutmak Altıncı KDV Direktifi Madde 11A (1)<sup>10</sup> ve B (1)<sup>11</sup> ve B(2)<sup>12</sup> 'de belirtilen matrah hesaplamasından farklıdır. Aynı zamanda, petrol ürünlerini pazarlayan şirketleri, akaryakıt istasyonlarını ve diğer perakende satıcıları ilgili beyanname verme yükümlülüğünden muaf tutarak, onları girdilerdeki vergileri düşme hakkından mahrum bırakmaktadır. Yunan petrol yasasında petrol ürünlerinin taşıma ve depolama hizmetleri vergiden muaf tutulmuştur. Yasa petrol ürünlerinin üzerindeki KDV'nin hangi şartlarda indirilebileceğine de açıklık getirmiştir. Buna göre, vergi mükellefi tarafından, petrol ürünlerinin vergiye tabi bir ürünün üretilmesinde veya hizmetin yaratılmasında hammadde olarak kullanması halinde KDV indirimi mümkün olmaktadır ("Νόμος: Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις," 1986).

KDV direktifinde ise, petrol ürünleri için özel bir KDV rejimi bulunmamaktadır. Aslında AB Direktifinin temel mantığı yaratılan toplam değer vergilendirilmesidir. Direktifte açıkça görülmektedir ki; mal veya hizmet teslim bedeli üzerinden KDV

<sup>10</sup> "Ülke dahiline vergi matrahı: ...mal teslimi ve hizmet ifası durumlarında; mal teslimi ve hizmet ifasının fiyatına doğrudan bağlanan sübvansiyonlar dahil böyle teslimler için satıcı tarafından, alıcıdan, müşteri veya üçüncü şahıstan mal ya da hizmet bedeli olarak kalınan her şey; ....mal teslimi ve hizmet ifası durumunda satın alma fiyatı, satın alma fiyatı yoksa teslim alınan belirtilen maliyet bedeli veya açık piyasa bedeli"

<sup>11</sup> "Mal ithalatında vergi matrahı: ...mal ve hizmetin bedeli veya ...toplam maliyeti ya da ...açık piyasa değeri"

<sup>12</sup> "Üye devletler (EEC) No.803/68(5) sayılı Tüzükte belirtilen değeri üzerinden matrah olarak uygulayabilirler"

hesaplanmaktadır. Teslimi gerçekleştiren tarafın, teslim konulu mal veya hizmet için ödediği girdilerdeki KDV ise hesaplanan KDV'den indirilmek suretiyle ödenecek KDV'ye ulaşmaktadır. İlgili direktife göre indirim hakkının sınırlandırılması vergi yükü seviyesini etkileyecektir. Bu nedenle istisnalar sadece direktif kapsamında belirtilenlerle sınırlı olmalıdır. KDV direktifinin 27'inci maddesi gereği Konsey tarafından üye devletlere, vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınmaya karşı, özel önlemler almak için izin verebilir. İlgili önlemler hiçbir şekilde son tüketim aşamasında ortaya çıkan ve toplanması gereken vergi miktarını etkilememelidir. Bu önlemleri uygulamaya niyetlenen üye devlet Komisyon'u bilgilendirecek ve gerekli bilgileri de sağlayacaktır (Council Directive 77/388/EEC, 1977) .

Görülen davada mahkeme, petrol ürünlerinin vergilendirilmesine özel hükümler getiren Yunan devletinin Komisyon'u özellikle bilgilendirmediğini, tespit etmiştir (*BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion v Greek State*, 1995).

Mahkeme, Yunanistan'ın KDV yasası ile petrol ürünlerinin nakliye ve depolanmasına yönelik genel bir istisna uygulayarak, KDV direktifini istisnalar açısından ihlal ettiğini tespit etmiştir. Ayrıca bu tarz genel muafiyet, tüccarları petrol ürünlerinin ikinci varış noktasına nakliyesinden sonra, taşıma ve depolama hizmetlerine yüklenen KDV'yi indirme hakkından mahrum bırakacaktır (*BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion v Greek State*, 1995).

Mahkeme, temel fiyatı baz alarak KDV hesaplamasının ve petrol ürünlerini pazarlayan şirketleri, akaryakıt istasyonlarını ve diğer perakende satıcıları vergi beyannamesi verme yükümlülüğünden muaf tutmanın, ilgili kişileri, girdilerle ilgili ödedikleri KDV'yi indirme hakkından mahrum bıraktığını ve bu durumun KDV direktifini ihlal ettiği anlamına geldiğine karar vermiştir. Mahkeme ayrıca, petrol ürünlerinin ilk varış noktasından belirlenmiş diğer noktaya taşınması ve depolanması ile bağlantısı olmayan petrol ürünlerinin taşıma ve depolama hizmetlerini KDV'den muaf tutmanın da Direktifi ihlal anlamına geldiğini eklemiştir.

İlgili davada vergi mükellefi firma geriye dönük olarak, KDV direktifini iç hukuka aktaran yasanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren ödediği fazla vergilerin iadesini talep etmiştir. Ulusal mahkeme ABAD'a vergi mükelleflerinin ilgili yasanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren fazla ödenen vergilerin iadesini talep hakkının olup olmadığını sormuştur. ABAD, KDV ile ilgili direktifin yanlışlıkla ödenen KDV'nin iadesini düzenleyen herhangi bir hüküm içermediğini, bu konunun ulusal mevzuatlarda düzenlendiğini ifade etmiştir. Ulusal mevzuata getirilen kuralların ve hükümlerin benzer yurt içi icraatlar için uygulanandan daha az elverişli olmaması ve Topluluk hukuku tarafından tanınan hakların uygulanmasını neredeyse imkânsız hale getirmemesi gerektiğini eklemiştir. Mahkeme son olarak, haksız yere vergi ödeyen vergi mükellefinin, AB'nin KDV direktifine aykırı olan ulusal mevzuatın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren geçerli olmak üzere, geriye dönük olarak haksız ödedikleri KDV'ler için iade talebinde bulunabileceğini ifade etmiştir (*BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion v Greek State*, 1995).

#### 2.4.1.3. KDV Direktifinin Yunanistan'da Uyumlaştırılmasına Yönelik Genel Değerlendirme

Yunanistan ilgili Direktifi iç hukuka aktarmış olmakla birlikte ilgili direktifin iç hukukta yorumlanması konusunda sorun yaşamıştır. Bu sorun özellikle ilgili yıllarda AB hukukunu yorumlayabilecek kalifiye eleman eksikliği ile ilişkilendirilmiştir. Uzun yıllar Yunan üniversitelerinin hukuk fakültelerinde AB'nin vergi hukukunu ve politikalarını anlatan dersler işlenmemiştir. Avrupa vergi hukukunu yorumlayacak eğitimli elemanların yetişmesi 1990'lı yılların sonunu bulmuştur. Nitekim 1982 yılında karara bağlanan Becker davası bu soruya açık ve net bir şekilde cevap vermiştir. Becker Davasında Mahkeme; üye ülkenin AB yasalarını iç hukukuna aktarmadaki gecikmesi veya yanlış aktarması ya da yanlış yorumlaması, kişileri, AB yasalarınca kendilerine verilen, hak ve özgürlükleri kullanmaktan men edemez, bu hak ve özgürlüklerin kullanımını imkânsız hale getiremez, kararını vermiştir. Yunanistan özellikle ilk yıllarda, ilgili direktifi iç hukuka ihlal edici maddeler yerleştirerek aktarmış ve davacı kişileri hem direktifin sağladığı haklardan faydalanmaktan men etmiş hem de haksız yere vergi ödemeye mecbur kılmıştır.

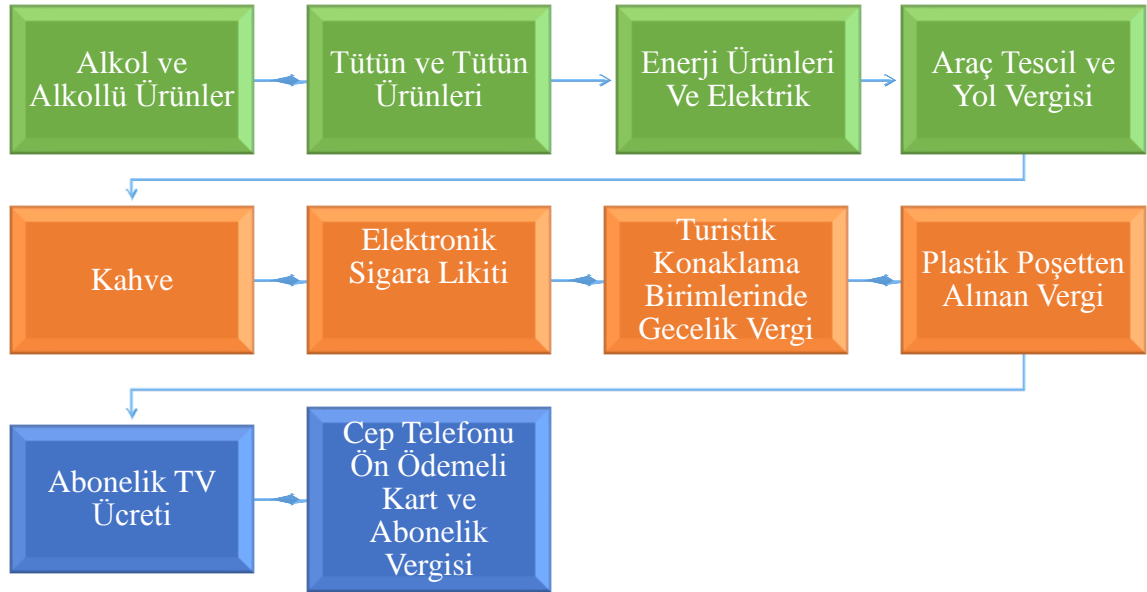
Soupergaz davası, 78/02 ve C-80/02 sayılı Yunan devletine çevirmenlik yapan bireylerin haksız yere KDV ödemelerine yönelik dava ve ELPA davası Yunan hükümetini Avrupa mahkemesinde haksız çıkarmış ve yasalarında değişiklik yapmaya yöneltmiştir. Fakat bu üç davanın konusu ile ilgili sonraki yıllarda ortaya çıkan en büyük sorun; AB yasalarını ihlal edici şekilde iç hukuka aktarılan Yunan yasaları değiştirilmiş olsa da haksız yere alınan vergilerin iadesine imkân tanıyan yasal ve idari düzenlemelerin yapılmamış olmasıdır. Yunan yasalarında verginin faturaya işlenmiş olması (yanlışlıkla dahi olsa) ödenmesini gerektirmektedir. Bu sebeple AB komisyonu Yunanistan'ı 2010 yılında Adalet divanına göndermeye karar vermiştir. Komisyon gerekçe olarak: Yunanistan'ın bireyleri, AB hukukunca elde ettikleri hakları ve özgürlükleri kullanmaktan men ettiği, AB yasalarının etkin ve yeterli kullanımını engellediği, hem eşitlik hem de etkinlik anlamında yıkıcı olduğunu gösterilmiştir. Yunanistan haksız yere alınan vergilerin 90 gün içinde geri ödenmesini düzenleyen yasal ve idari düzenlemeyi 2013 yılında gerçekleştirmiştir.

#### **2.4.2. Özel Tüketim Vergisi Direktiflerinin Yunan İç Hukukuna Aktarılması**

ÖTV uygulanmasının ekonomik ve sosyal amaçları bulunmaktadır. ÖTV kamu için önemli bir gelir kaynağını oluştururken, aynı zamanda sosyal faydaları düşük olan ürünlerin tüketimini kısmak ve negatif dışsallıkları azaltmak için de etkin olarak kullanılmaktadır.

Özel tüketim vergileri veya ürünlerin ek vergilendirilmesi Yunan devleti için her zaman önemli bir gelir kaynağı olmuştur. Birincil hedef her zaman kamu gelirlerinin toplanması olmasına rağmen, AB müktesebatına uyumdan sonra, Yunanistan'da belirli ürünlere özel tüketim vergilerinin uygulanması, giderek daha fazla çevre veya sağlığın korunması gibi diğer kamu politikası hedeflerine ulaşmak için kullanılmaya başlanmıştır. Ancak 2008 ekonomik kriz nedeniyle vergiye bakış değişmiştir. 2010 yılından itibaren mali ayarlama politikaları nedeniyle ÖTV devlet bütçesi için gelir kaynağı olarak düşünölmeye başlanmıştır. Hem verginin oranları artırılmış, hem de olumsuz dışsallık yaratmayan bazı ürünlere ÖTV getirilmiştir.

**Şekil 5** Yunanistan'da Uygulanan Başlıca ÖTV Başlıkları



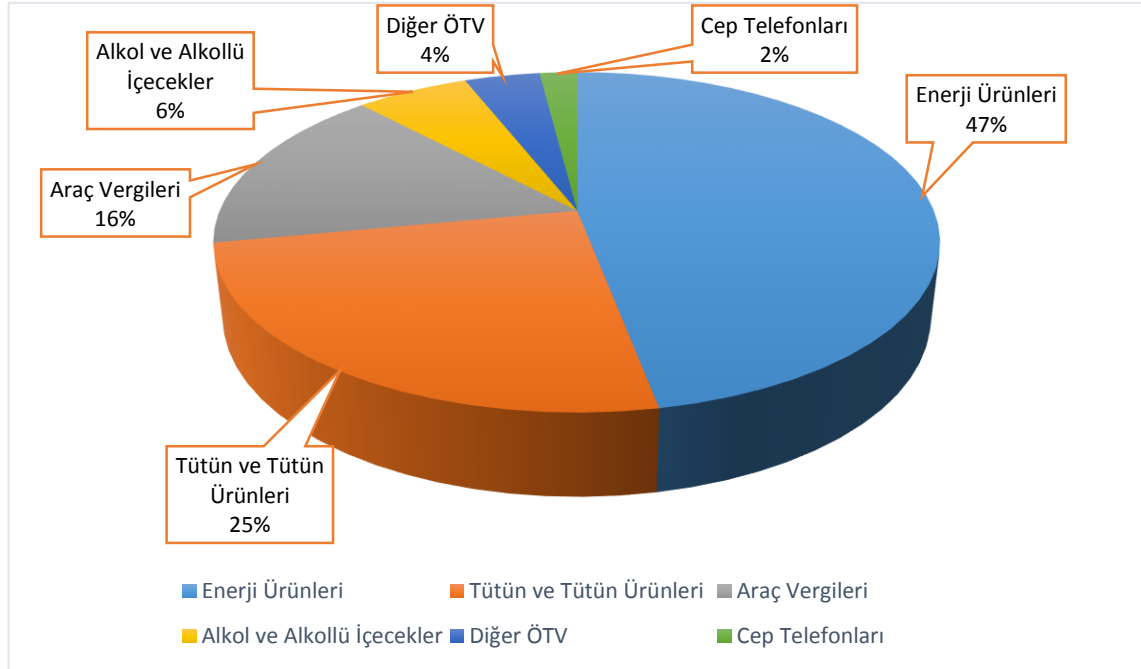
*Not:* Şekil Vattas, Maniatis ve Valaskas (2020) kaynağından faydalanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere; Yunanistan'da özel tüketim vergileri bir dizi ürün ve hizmete uygulanmaktadır. Ezici çoğunluk, Topluluk Direktifleri ile düzenlenmiş olan yakıt ve diğer enerji ürünleri, tütün ürünleri ve alkollü içeceklerdir. Özellikle kriz döneminde, araçlar, kahve, turist konaklama yerlerinde geceleme, mobil telefon, abonelik TV, e-sigara sınırları ve plastik poşetler gibi diğer ürün ve hizmet kategorilerini de kapsayacak şekilde ÖTV alanı genişletilmiştir. Bu kategorilerin çoğunda, olumsuz dışsallıkları düzeltmeye yönelik açık bir bağlantı yoktur. Vergilendirme, kahve ve gece konaklama vergisinde olduğu gibi vergi gelirlerini artırma ihtiyacı olarak veya yol vergisinde olduğu gibi kamu mallarını kullanma ücreti olarak ortaya çıkmaktadır.

Toplamda, Yunanistan'daki özel tüketim vergilerinden elde edilen vergi gelirleri 2018'de yaklaşık 9 milyar Euro olarak gerçekleşmiştir. Bu gelirin yaklaşık yarısı (% 47) enerji ürünlerinin vergilendirilmesinden elde edilmiştir. Tütün ürünleri üzerindeki vergiler, özel tüketim vergisi gelirlerinin dörtte birini oluştururken, taşıt vergisi gelirleri %16'yı oluşturmuştur. Alkollü içkiler üzerindeki vergiler tüketim vergisi gelirlerinin %6'sını

oluşturmuştur. Diğer vergi ÖTV gruplarından elde edilen toplam vergi ise % 4 oranındadır. (Vettas, Maniatis ve Valaskas 2020: 8).

**Grafik 2** Yunanistan'da Toplam ÖTV Gelirleri İçinde Seçili Başlıkların Yüzdeleri (2018)



*Not:* Vettas, Maniatis ve Valaskas (2020) verilerinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Alkol, tütün ve akaryakıt ürünleri AB mevzuatına göre düzenlenir. Bunların dışında kahve, cep telefonu, turistik tesislerde gecelik konaklama ve diğer ÖTV uygulamaları mevcuttur.

1998 yılında "mobil telefon aboneliği ücreti" olarak bilinen ve mobil telefon hizmetleri sağlayan şirketlerin aboneleri tarafından karşılanacak bir ücret uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre fatura miktarı üzerinden, miktarın değerine bağlı olarak % 12 ile % 20 arasında değişen vergi alınmaktadır. Aynı zamanda, 2009 yılından itibaren, "ön ödemeli cep telefonu kartı vergisi" olarak bilinen bir vergi uygulanmaya başlanmıştır. Vergi, konuşma veya iletişim süresinin değeri üzerinden ve KDV'den önce hesaplanmaktadır. İlgili verginin oranı % 12'dir (Vettas, Maniatis ve Valaskas 2020: 33).



Yunanistan “*Yapısal Reform Antlaşması*” gereği çıkardığı 2016 tarihli yasa ile kahve ürünleri ve e-sigara likitlerine 2016 yılında üçüncü ülkelerden yapılan ithalatlara, diğer Avrupa Birliği Üye Devletlerinden gelen ürünlere ve yurt içinde üretilen ürünlere özel tüketim vergisi uygulamaya başlamıştır. Kahveye uygulana ÖTV kg başıdır. Kavrulmuş kahve için 3 Avro, kavrulmamış kahveye 2 Avro, çözünebilir kahve 4 Avro vergi uygulanmaktadır (“*Νόμος: Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις,*” 2016).

“*Yapısal Reform Antlaşması*” gereği çıkarılan yasa ile getirilen diğer bir vergi gecelik otel konaklama vergisi olmuştur. İlgili vergi otellerin kalitesine göre, 0,5- 4 Avro arasında değişmektedir. Aynı yasa ile “Abonelik TV Vergisi” gelen diğer bir başlık olmuştur. Vergi paralı TV kanallarına ödenen aylık fatura üzerinden % 10 olarak alınır (“*Νόμος Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων ...*”, 2016).

#### 2.4.2.1. Alkol ve Alkol Ürünlerin AB Uyumlaştırması ve Güncel Vergi

1950’lerden beri, Yunanistan’da bira ve damıtılmış içkilerin üretiminde önemli ölçüde artışlar olurken, şarap ve benzeri içkilerin üretimi genellikle sabit kalmıştır. 1950’li yıllarda yıllık 0,2 milyon hektolitreye olan bira 1960’lı yıllara gelindiğinde yıllık bazda 0,5 milyon hektolitreye çıkmıştır. 1983 yılına gelindiğinde 2,8 milyon hektolitreye, 1995 yılında ise 4,1 milyon hektolitreye çıkmıştır. Aynı şekilde, damıtılmış içki üretiminde de 1983 yılında 0,1 milyon hektolitreye olan yıllık üretim, 1993 yılında 0,4 milyon hektolitreye çıkmıştır. 1950’li yıllarda ortalama yıllık 4 milyon hektolitreye olan şarap üretimi 1963 yılına kadar bir düşüş sergilemiş ve 2,8 milyon hektolitreye düşmüştür. 60’lı ve 70’li yıllar arasında şarap üretiminde artış olmuş ve 1984 yılında yıllık üretim 5,6 milyon hektolitreye ulaşmıştır. 1995 yılında ise yıllık üretim 3,8 milyon hektolitreye olmuştur. İkinci Dünya Savaşı öncesi Yunanistan’da şarap ön planda yer alırken savaş sonrası dönemde bira önem kazanmaya başlamıştır. Aynı zamanda Uzo gibi ulusal içkiler de her zaman ilgi odağı olmuştur (Gefou-Madianou , 2002).

Tüm ülkelerde olduğu gibi Yunanistan’da da alkollü ürünlerin vergilendirilmesi önemli bir kamu geliri kaynağı olarak kabul edilmiştir. Yunanistan’da alkollü ürünlerin vergilendirilmesinin tarihi geçmişine bakıldığında oldukça dağınık bir yapıda olduğu görülmektedir. 1980’lerin başında, üretim yerine bakılmaksızın, tüm şarap ürünlerinden kilogram başına 6.76 drahmi vergi alınmaktaydı. Buna ilave olarak, şarabın lüks ürün olduğu varsayılarak değeri üzerinden %40 vergi, %3 ile %4 arasında damga vergisi ve kilogram başına 15 drahmi tüketim vergisi alınmaktaydı. Biraya kilogram başına 55 drahmi tüketim vergisi uygulanırken, saf alkol üzerinden kilogram başına 55,2 drahmi vergi alınmaktaydı. Diğer tüm damıtılmış içkilerin vergileri ise; litre başına 15 drahmi tüketim vergisi, değeri üzerinden %5,2 damga vergisi ve %40 vergi uygulaması şeklinde yapılmaktaydı (Gefou-Madianou, 2002). Bütün bunlara ek olarak, 1980’lerin başlarında alkol toptan satış fiyatları devlet kontrolünde bulunmaktaydı.

Yunanistan 1993 yılının Nisan ayında çıkardığı “Petrol ürünleri, alkol ve alkollü içkiler, tütün ve tütün ürünleri ve diğer hükümlerle ilgili mali rejimin Topluluk hukukuna uyumu” isimli 2127/1993 sayılı yasa ile bu alanlarda çıkarılan AB direktiflerinin iç hukuka aktarılmasını sağlamıştır. Yasanın F Bölümünü oluşturan 24-38 sayılı maddeleri alkol ve alkollü ürünlerin üzerine uygulanan vergilerin direktifler doğrultusunda AB’ye uyumuna yöneliktir ve bu yasayla Yunanistan ilgili ürünlere AB direktifleri doğrultusunda minimum vergi oranlarını uygulamaya başlamıştır. Yasa ile bira, etil alkol şarap, ara ürünler, şarap ve bira dışındaki diğer mayalı içkiler ÖTV kapsamına alınmıştır.

Yasanın 26’ncı Maddesi ise yine direktifin 21’inci Maddesi paralelinde oluşturulmuş ve etil alkol üzerinden alınan Özel Tüketim Vergisinin, 20°C saf alkolün hektolitresi üzerinden tespit edilmesi kararlaştırılmıştır. Yasanın 33.Maddesi 92/83/EEC sayılı direktifinin 17’nci Maddesine uygun olarak ara ürünlerin tanımlarını yapmıştır. Bunlar; saf alkol yoğunluğu % 1,2 ile % 22 vol. arasında olan ve Yunan yasasının madde 29, 35 ve 37’nci Maddelerinde yer almayıp Kombine Nomenklatürün 2204, 2205 ve 2206 kodlarında kapsanan bütün ürünleri kapsamaktadır. Ayrıca Direktif ile üye ülkelerin tercihine bırakılan % 5,5 vol.’ü aşan alkol yoğunluğuna sahip ve tamamen maya kaynaklı olmayan köpüksüz mayalı içkilerle, % 8,5 vol.’ü aşan saf alkol yoğunluğuna sahip olup tamamen maya kaynaklı olmayan köpüklü mayalı içkiler, Yunan yasasında ara ürünler

olarak kabul edilmiştir ( “Νόμος: Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών και άλλες, διατάξεις, ” 1993).

92/83/EEC sayılı Direktifin 3’üncü Maddesinde üye ülkelerin biraya koyacakları ÖTV’yi hektolitre/derece Plato numarasına göre veya hacim (volum) ile ölçülen saf alkol hektolitre/derece numarasına göre kararlaştırılacaktır, denilmektedir. Yunan yasasının 29’uncu Maddesinde Yunanistan ÖTV’yi hektolitre/derece Plato numarasına göre belirlemiştir ( “Νόμος: Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού...,” 1993).

Yunanistan direktif doğrultusunda, yıllık üretimleri 200.000 hektolitreyi geçmeyen bağımsız küçük bira fabrikalarına indirilmiş oranlar uygulamaktadır. İndirilmiş oran ÖTV’nin ulusal standart oranının %50’sinden daha aşağısına düşmeyecektir. Aynı yasada bağımsız küçük bira fabrikası terimi, ekonomik ve yasal yönden bağımsız, ruhsatı olmadan ve diğer bira fabrikalarından ayrı binalarda kurulan ve kendi tesis ve imkânlarını kullananları ifade etmiştir. Küçük bira fabrikalarının birlikte çalıştığı ve yıllık ortak üretimleri 200.000 hl’yi geçmediği takdirde, bu fabrikalar tek tek bağımsız küçük bira fabrikaları olarak kabul edilmiştir (Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας, 2001).

Daha sonra çıkarılan 2960/2005 sayılı yasanın 82. Maddesi ve 3538/2007 sayılı yasasının 23’üncü Paragrafı gereği küçük işletmelerce üretilen Tsipouro<sup>13</sup> ve kişisel kullanım için hazırlanan Tsikoudia<sup>14</sup> içeriğine katılan etil alkol için indirilmiş oranları kabul edilmiştir. Uzo, Tsipouro ve Tsikoudia içkilerine uygulanan indirilmiş oran daha sonraki dönemlerde AB’nde dava konusu olmuştur.

Yunanistan’daki alkollü içkilere uygulanan ÖTV politikası 2009 yılına kadar durağan bir durum sergilemiştir. 2009 yılına gelene kadar, bira hariç, alkollü içkiler üzerine uygulanan en son vergi artışı 2005 yılında %20 olarak gerçekleşmiştir. Ekonomik krizin

<sup>13</sup> Üzüm cibresinden (şırası alınmış posa) üretilen Yunanistan’a özgü rakıdır. %45 Alkol derecesine sahiptir

<sup>14</sup> Üzümden yapılan, %35-60 arasında alkol barındıran Yunanistan’ın Girit Adasında üretilen içki

ortaya çıkmasıyla, birçok vergide olduğu gibi, alkollü ürünlere uygulanan ÖTV oranlarında da artışlar olmuştur. Örneğin, 2002 yılında etil alkole hektolitreye başına 945 Avro vergi uygulanırken, bu miktar 2005 yılında 1135 Avro, 2009 yılında 1362 Avro, 2011 yılında hızlı bir artışla 2550 Avro olarak gerçekleşmiş ve 2013 yılında 2450 Avro olmuştur. Hala aynı seviyede devam etmektedir. İndirimli oranlardan faydalanan bölgeler ve ürünler için bu miktar %50 daha az uygulanmıştır.

**Tablo 4** Avrupa Birliği ve Yunanistan'da Alkol ve Alkol Ürünlerine Uygulanan ÖTV (2020) ( Hektolitreye başına Avro)

Ürünler	AB Direktifi ile belirlenen minimum vergi	Yunanistan
Bira (Hektolitreye/plato)	0.784	5
Küçük işletmelerce <sup>15</sup> üretilen bira (hektolitreye)	Üye ülkeler normal vergiyi %50 düşürebilirler	2.5
Şarap (still Hektolitreye)	0	0
Şarap (sparkling hektolitreye)	0	0
Etil Alkol (normal işletmeler Hektolitreye)	550	2450
Diğer Mayalı İçkiler (hektolitreye)	0	20
Ara ürünler (Hektolitreye)	45	102

*Not:* European Commission. (2020a). *Excise Duty Tables Part I:Alcoholic Beverage*, Brussels, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/alcoholic\\_beverages/rates/excise\\_duties-part\\_i\\_alcohol\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf) (Erişim Tarihi: 12.12.2020) kaynağından faydalanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki Tablo, halen yürürlükte olan 2960/2001 sayılı Kanun'a göre; Yunanistan'da alkol ve alkollü içeceklere uygulanan özel tüketim vergisini göstermektedir.

Yunanistan ekonomik kriz ile birlikte vergi oranlarında çok fazla değişikliğine gitmiş ve bütçeye ek gelir sağlamaya çalışmıştır. Alkollü içecekler üzerindeki aşırı vergilendirmenin geçmişin en yetersiz siyasi seçeneklerinden biri olduğu ve bir ekonominin büyümesini desteklemediği kanıtlanmıştır. Yunanistan'da kriz ile beraber yıllar içinde alkollü ürünlerde yapılan toplam %125 artış, beklenen kamu gelirini

<sup>15</sup> Küçük işletmeler: Yıllık üretimleri 200,000 hektolitreye altında olan işletmeler)

sağlamamıştır. Bunun başlıca nedeni kamu gelirlerini maksimize eden optimum vergi oranının aşılmış olmasıdır. Bu eşik aşıldığı için kayıt dışı ekonomi, vergi kaçakçılığı gibi suçlar artmaya başlamıştır. Yasal ruhsatlı satışlar 2011 ve 2015 yılları arasında %45,7'lik bir düşüş sergilemiş, ruhsatlı satışlardan elde edilen vergi gelirleri 2011'de 348,76 milyon Avrodan 2015'te 272,4 milyon Avroya düşmüştür. Vergilendirmedeki bu değişiklikler endüstrinin daralmasına neden olup işsizliği artırırken, Yunan turizminin rekabet edebilirliğini azaltmıştır (“Greece is thinking of raising excise tax on alcohol again,” 2016).

Yunanistan 2016 yılından itibaren şarabı vergi kapsamına almıştır. Yunanistan şarabın vergilendirilmesinden bütçeye 60 milyon Avroluk ek gelir getirileceğini öngörmüştür. Ancak bu adım kamu gelirlerinin artmasına katkı sağlamadığı gibi ilgili ürün üzerinde karaborsanın büyümesini tetiklemiştir. Şaraba yönelik karaborsanın büyümüş olması şarap sektörüne ciddi bir hasar vermiş ve Yunanistan maliyesi sadece 14 milyon Avro gelir elde edebilmiştir. İlgili verginin oluşturulması yasadışı şarap dağıtımını %70'e ulaştırırken yasal şarap üreticilerinin satışlarındaki düşüş 2016 yılında vergi ile birlikte 2015 yılı ile kıyaslandığında %40 düşmüş ve 2017 yılında ek olarak %25 daha düşmüştür. Bilindiği üzere, Dünya Sağlık Örgütü ve OECD halk sağlığını korumak için alkol tüketimini azaltıcı bir araç olarak vergilendirmenin finansman ve tüketim üzerinde olumlu etkiye sahip olmadığını göstermiştir. Yunanistan'da 2008 yılında başlayan ekonomik krizin neticesinde vergi artışlarına gidilmiş ve ÖTV oranlarında artışlar yapılmıştır. 2009-2010 yılları arasında alkollü içeceklerle ilgili vergi artışı %125 artarken vergi gelirleri 2009 yılında 289 milyon Avro gerçekleşirken 2015 yılında 272 milyon Avroya gerilemiştir. Artan vergi oranları vergi gelirlerini erozyona uğratarken sınır bölgelerindeki ticaret Bulgaristan'a kaymıştır (Michalopoulos, t.y.).

Yunanistan şarap sektörünün vergiden zarar görmesi üzerine 2018 Yunan Şarap Birliği ve bir şarap üreticisinin İdari mahkemesine şarap üzerine uygulanan ÖTV için dava açmıştır. Davanın konusu yerli ve ithal şaraplarda uygulanan litre başına 0,208 Avro ÖTV'nin kaldırılmasıdır. Mahkeme söz konusu dava neticesinde; ÖTV'yi iptal etmiştir.

#### 2.4.2.2. İşlenmiş Tütün ve Tütün Ürünlerine İlişkin Direktifin Yunan Mevzuatına Uyarlanması ve Güncel Vergi

Topluluk mevzuatında tütün ürünlerine uygulanan vergi rejimi 3 farklı direktifle düzenlenmiştir. Bunlar, sigaralar üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin 92/79/EEC sayılı Direktif, sigara dışında işlenmiş tütün ürünleri üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin 92/80/EEC sayılı Direktif ve İşlenmiş tütünün tüketimine yönelik satış vergisi dışındaki vergilere ilişkin 95/59/EEC sayılı Direktiftir.

Yunanistan; AB'nin 1992 yılında çıkardığı, sigaralar ve sigaralar dışında işlenmiş tütün ürünlerine ilişkin direktiflerini kendi iç hukukuna 2127/1993 sayılı yasa ile 6 Nisan 1993 tarihinde uyarlamıştır.

1987 yılında KDV kanunu kabul edilmeden önce sigara ve işlenmiş tütün ürünleri üzerine özel vergi ve muamele vergisi uygulanmaktaydı. Uygulanan muamele vergisi sigaralarda 1000 adet başına perakende satış fiyatının %4'ü, diğer tütün ve tütün ürünlerine ise kg başına vergiler dahil perakende satış fiyatının %4 'ü olarak yer almaktaydı.

Aynı dönemde sigaralar için uygulanan özel vergi yine 1000 sigara başına maktu olarak sabit bir değer ve kıymete bağlı olarak belirlenen advalorem vergi şeklindeydi. Örneğin 1983 yılında maktu vergi 1000 sigara başına 95,76 drahmi, advalorem vergi 1000 adet sigaranın perakende satış fiyatının %50,16'sı olarak gerçekleşmişti. 1983 yılında sigara ve sigarillolara kg başına perakende satış fiyatının % 25'i, enfîye, çiğneme ve içimlik tütünlere kg başına perakende satış fiyatının %60'ı kadar özel vergi uygulanmıştır.

KDV rejimini takip eden yıldan sonra sigara ve diğer işlenmiş tütünler için özel verginin yanında, muamele vergisi yerine KDV uygulanmaya başlanmıştır. KDV sigaralar için 1000 adet birim başına, diğer tütün ve tütün ürünleri için kg başına belirlenmiştir. 1642/1986 sayılı yasanın 36. maddesi gereği tütün ürünlerine yüklenen KDV perakende satış fiyatının KDV öncesi miktarı üzerinden alınmış; girdilerde ödenen KDV'nin indirilmesine izin verilmiştir. Aynı dönemde tüm vergi yükünün %5'i kadar da maktu vergi konmaya başlanmıştır.

Yunanistan 6 Nisan 1993 tarihinde 2127 sayılı yasayı kabul ederek AB'nin işlenmiş tütün ve tütün ürünleri ile ilgili direktiflerini iç hukuka aktarmıştır. Yeni yasa ile değişen ilk faktörlerden birisi vergi mükellefi kavramı olmuştur. İlgili yasadan önce üreticiler ve ithalatçılar vergi mükellefi olarak kabul edilirken 2127/1993 sayılı yasanın 46'ncı ve 51'inci Maddeleri gereği vergi mükellefleri;

- Yunanistan'da kayıtlı tüccarlar, Yunanistan'da veya diğer üye ülkelerde onaylı antrepo işleticileri,
- Diğer üye ülkelerin onaylı antrepo işleticilerinin temsilcileri,
- Üçüncü ülkelere ürün ithal edenler ve
- ÖTV'sinin ertelenmiş olduğu ürünlerin nakline, elde tutulmasına, işlenmesine ve üretilmesine uygulanan bir vergi tedbiri olan erteleme düzenlemesi kapsamındaki hariç, Yunanistan'da tütün ürünleri üretmek için lisans sahibi olan kişiler olarak yeniden belirlenmiştir (“Νόμος: Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων...,” 1993).

AB direktifi doğrultusunda yasa kapsamında özel vergiye tabi olacak ürünler; sigaralar, puro ve sigarillolar, ince kesilmiş tütün ve diğer içmelik tütünler olarak belirlenmiştir. Yasada sigaralar için, verginin belirlenmesinde, sigaranın marka ve menşesine bakılmaksızın en çok talep edilen sigaranın perakende satış fiyatı bütün vergiler dahil olmak üzere dikkate alınacaktır (“Νόμος: Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων...,” 1993).

Direktifi iç hukuka aktarmadan önce işlenmiş tütün ve tütün ürünlerine uygulanan vergiler açısından ihracat istisnası, karşılıklı olmak şartıyla diplomatik istisnalar ve üretim fabrikalarında çalışanların kişisel kullanım için sağladıkları sigaralar istisna kapsamında yer almaktaydı. Direktif ile birlikte, denatüre olmuş tütün, imha edilecek tütün, bilimsel testler ve kalite testlerinde kullanılan tütün ve üretici tarafından tekrar üretim için kullanılan tütün istisna kapsamında yer almıştır. (“Νόμος: Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων...,” 1993).

Yunanistan'da 6 Nisan 1993 tarihinde 2127 sayılı yasa ile Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen ürünler için minimum perakende fiyatı belirlemeye ve bunu %20 oranında artırmaya da yetkili kılınmıştır. Bu durum Case C-216/98 sayılı dava ile Adalet Divanında ele alınmıştır.

**Tablo 5** (2012-2018) ve 2021 Yılları Arasında Yunanistan 'da Tütün Ürünlerine uygulanan Spesifik ve Advalorem Vergiler

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2021
<b>SPESİFİK VERGİ (Avro)</b>								
Sigaralar <sup>α</sup>	19.7	80.0	82.5	82.5	82.5	82.5	82.5	82.5
Puro ve Sigarolliler	-	-	-	-	-	-	-	-
İnce kıymıklık İçmelik Tütün <sup>γ</sup>	-	153.0	156.6	156.7	156.7		170	170
Diğer Tütün Ürünleri <sup>δ</sup>	-	153.0	156.7	156.7	156.7	156.7	156.7	156.7
<b>ADVALOREM VERGİ (%)</b>								
Sigaralar <sup>αα</sup>	52.4	20	20	20	20	26	26	26
Puro ve Sigarolliler <sup>β</sup>	34	34	35	35	35	35	35	35
İnce kıymıklık İçmelik Tütün <sup>γγ</sup>	67	-	-	-	-	-	-	-
Diğer Tütün Ürünleri <sup>δδ</sup>	67	-	-	-	-	-	-	-

Not. European Commission (01.03.2021). *Excise Duty Tables: Part III Manufactured Tobacco*, (5-16).  
Erişim Adresi:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_iii\\_tobacco\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf) sayfasından faydalanılarak hazırlanmıştır.

α 1000 sigara için Avro

αα 1000 sigara için perakende satış fiyatı %

β Perakende satış fiyatı % (1000 tane veya kilogram başına)

γ Kilogram başına Avro

γγ Ağırlıklı ortalama perakende satış fiyatı % (kilogram başına)

δ Kilogram başına Avro

δδ Kilogram başına perakende satış fiyatı %

Yukarıdaki tablo 2011 – 2018 arası ve 2021 yılı için Yunanistan'da tütün ürünleri üzerindeki vergi oran ve yapısını göstermektedir.

Günümüzde ilgili alanla ilgili vergi miktarlarına bakıldığında, verginin ele alınan gruba bağlı olarak advalorem veya spesifik olarak belirlendiği görülmektedir. Sigaralar üzerinden alınan vergi hem ürün başına hem de perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır. Nisan 2021 ayı itibarıyla Yunanistan'da sigaralar üzerine 1000 adet



sigara için 82,5 Avro spesifik vergi, perakende fiyat üzerinden %26 advalorem vergi ve %24 KDV uygulanmaktadır. Ayrıca 1000 sigara için advalorem ve spesifik vergi miktarı 117,5 Avrodan az olamaz. Purolar ve sigarillolar için advalorem vergi geçerli olmaktadır. Buna göre perakende satış fiyatı üzerinden %35 advalorem vergi uygulaması mevcuttur. İnce kıymalık sarmalık tütünler için kg başına spesifik vergi alınmaktadır ve vergi 170 Avro olarak belirlenmiştir. Diğer içmelik tütünler için de kg başına 156.7 Avro spesifik vergi alınmaktadır. Yunanistan 2013 yılında reforma gitmiş ve sigaralar üzerinden alınan tüketim vergisinin yapısını büyük ölçüde değiştirmiş ve advalorem ağırlıklı olmaktan çıkararak spesifik vergi ağırlıklı bir yapıya dönüştürmüştür.

#### 2.4.2.3. Enerji Ürünlerinden İlgili Direktifin Yunan Mevzuatına Uyarlanması ve Güncel Vergi

Enerji, birçok devlet için düzenli ve aynı zamanda kolay elde edilen bir vergi kaynağıdır. Özellikle 1970’li yıllarda petrol fiyatındaki ani ve hızlı yükselişler enerji kullanımı konusundaki yaklaşımların değişmesine ve enerjinin daha etkin kullanımı konusunda yeni politikalar geliştirilmesine etkide bulunmuştur. Ayrıca, petrol ve petrol ürünlerinin doğada yaptığı tahribatlar ve küresel ısınma kaygıları enerji politikalarında değişime ve bu değişim de verginin de bir araç olarak kullanılmasına neden olmuştur. Bu kapsamda, enerji üzerinden alınan vergiler yeşil vergi olarak da tanımlanmaktadır.

Yunanistan da birçok ülke gibi özellikle petrol ürünlerine, hafif ve orta yağlara özel vergiler ve KDV’ye geçişle birlikte de KDV uygulamıştır. Petrol ürünlerinin cinslerine göre uygulanan KDV oranı standart, indirilmiş ve süper indirilmiş oranlar olmuştur. Hafif ve orta yağlara da 216/1975 sayılı yasa ile özel vergi getirilmiştir.

Yunanistan işlenmiş tütün ve tütün ürünleri ile alkol ve alkollü içkilere ilişkin AB Direktiflerini iç hukuka aktardığı 2127 sayılı yasa ile AB’nin petrol ve petrol ürünlerine uygulanacak özel vergi kurallarını da iç hukuka aktarmıştır. Yasa AB Direktifi ile uyumludur. Yunanistan’da kurşunlu ve kurşunsuz benzin, dizel ve ısınma amaçlı gazyağı, ağır fueloil, LPG, metan ve kerosen özel vergi kapsamına alınmıştır.

Yasanın 23'üncü Maddesinde uygulanacak istisnalar sayılmıştır:

- Motor ve kalorifer yakıtı dışında kullanılan madeni yağlar,
- Özel uçuşlar dışında hava taşımacılığında yakıt olarak kullanılmak üzere satılan madeni yağlar
- Suyun arıtılarak kullanılır hale getirildiği tesislerinde kullanılan petrol ürünleri (“Νόμος: Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων...,” 1993).

Yasanın 20'inci maddesi madeni yağlara uygulanacak oranları belirlemiştir. ÖTV; sıvılaştırılmış petrol gazı ( LPG: Liquefied Petroleum Gas), metan ve fueloil ile mazot için 1000 kg başına, diğer ürünler için 1000 litre başına hesaplanacaktır. Ayrıca aynı maddede Ekim ayının 3. Pazartesi ile bir sonraki yılın Nisan ayının 4. Pazarı arasında geçen zamanda ısınma maksatlı kullanılan yağların 1000 litre başına standart orandan daha düşük bir oranda vergilendirileceği ifade edilmiştir (“Νόμος: Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων...,” 1993).

Günümüzde Yunanistan'da Enerji ürünlerine uygulanan ÖTV konusunu; elektrik üretimi için kullanılan petrol ürünleri ve doğal gaz dâhil olmak üzere, petrol ürünleri; doğalgaz; kurşunlu ve kurşunsuz benzin; gazyağı; ağır yakıtlar; Kerosen; LPG; kömür ve kok kömürü ile linyit kömürü; elektrik; benzol; ksilol ile başka hoş kokulu hidrokarbon karışımları; beyaz benzin; diğer hafif yağlar; biyodizel ve uçak yakıtları oluşturur. Verginin mükellefleri ise yetkili antrepo memuru, kayıtlı tüccarlar, geçici olarak kayıtlı tüccarlar, vergi temsilcileri ve üçüncü ülkelerden ithalat yapanlardır.

**Tablo 6** Motor Yakıtı Olarak Kullanılan Ürünler için AB Minimum oranlar ve Yunanistan'da Uygulanan ÖTV 2020 Verileri (Avro)

Yakıt Türü	AB minimum vergi	Yunanistan
Kurşunsuz Benzin(1000 litre)	421	700
Kurşunlu Benzin(1000 litre)	359	681
Gazyağı (1000 litre)	330	410
Kerosen (1000 litre)	330	410
LPG (1000 litre)	125	430
Doğalgaz (Gigajul başına)	2.6	0

Not: European Commission, (01.07.2020b). *Excise Duty Tables Part II: Energy Products And Electricity*, (8-117) Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_ii\\_energy\\_products\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf) sayfasından faydalanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki Tablo günümüzde motor yakıtı olarak kullanılmak için geçerli olan enerji ürünlerine yönelik oranları göstermektedir.

**Tablo 7** Isınma Amaçlı Kullanılan Yakıt ve Elektriğe Uygulanan Minimum Oranlar ve Yunanistan'da Uygulanan ÖTV 2020 veri (Avro)

Yakıt Türü	Ticari Olmayan Kullanım		Ticari Kullanım		Birim
	AB Minimum Vergi	Yunanistan	AB Minimum Vergi	Yunanistan	
Gazyağı	21	410 <sup>a</sup>	21	410 <sup>a</sup>	1000Litre
Ağır Yakıt	15	38	15	38	1000Litre
Kerosen	0	410 <sup>b</sup>	0	410 <sup>b</sup>	1000Litre
LPG	0	60	0	60	1000Litre
Doğal gaz	0,3	0,3	0,15	0,15-1,5 <sup>γ</sup>	Gigajul
Kömür-Kok	0,3	0,3	0,15	0,3	Gigajul
Kömürü					
Elektrik	1,0	5 <sup>δ</sup>	0,5	5	kWh

Not: European Commission, (01.07.2020b). *Excise Duty Tables Part II: Energy Products And Electricity*, (8-117)

Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_ii\\_energy\\_products\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf) sayfasından

faydalanılarak hazırlanmıştır

<sup>a</sup>15 Ekim-30 olan kış aylarında 1000 litre başına 280 Avro

<sup>b</sup>15 Ekim-30 olan kış aylarında 1000 litre başına 280 Avro

<sup>γ</sup>Yıllık tüketim miktarına göre vergi miktarı değişmekte

<sup>δ</sup> Hane halkı için 2,2 Avro

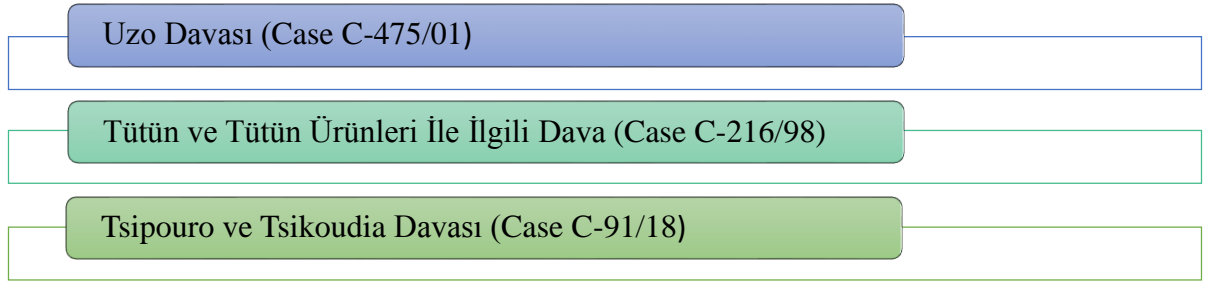
Yukarıdaki Tablo günümüzde ısınma amaçlı geçerli olan enerji ürünlerine yönelik oranları göstermektedir.

Günümüzde Yunanistan'da karayolu sektöründe benzin, dizele göre daha yüksek bir efektif vergi oranıyla vergilendirilir. LPG ayrıca itici oranı üzerinden vergilendirilir. Biyodizel, dizel ile aynı yasal oranda vergilendirilir, bu da litre başına enerji içeriği daha düşük olduğu için daha yüksek bir etkin oran anlamına gelir. Endüstride kullanılan fosil yakıtların çoğu prensipte vergilendirilir. Bununla birlikte, endüstriyel süreçlerde kullanılan fosil yakıtlar, AB Enerji Vergisi Direktifinin vergilendirmeme koşulları yerine getirildiği takdirde vergilendirilmez. Yenilenemeyen atıklar ve katı biyoyakıtlar da,

motor veya ısıtma yakıtları olarak kullanılmadıkça vergilendirilmez. Tarımda kullanılan fuel oil ve motorin vergilendirilir. Balıkçılık amacıyla kullanılan dizelden vergi alınmamaktadır. LPG vergilendirilir. Katı biyoyakıtlar, motor veya ısıtma yakıtları olarak kullanılmadıkça vergilendirilmez. Diğer yenilenebilir kaynaklar kendi kullanımları için tüketildiğinde vergilendirilmez. Konut ve ticari sektörde fosil yakıt kullanımı genellikle vergilendirilir. Motor veya ısıtma yakıtı olarak kullanılmadıkça, kömür ve katı biyoyakıtlar vergilendirilmez. Diğer yenilenebilir kaynaklar, kendi kullanımları için tüketilirse vergilendirilmez. Kömür ürünleri, doğal gaz ve dizel, elektrik üretmek için kullanıldıklarında vergilendirilmez. Elektrik kullanımı ise elektrik vergisine tabidir. Bazı enerji yoğun endüstriyel işlemlerde kullanılan elektrik vergilendirilmez (OECD, 2020a).

#### 2.4.2.4. Avrupa Adalet Divanı'nda Ele Alınan ÖTV Davalar

##### **Şekil 6** Yunanistan ile İlgili Avrupa Adalet Divanında Açılan ÖTV Davaları



*Not* : Şekil yazar tarafından derlenmiştir.

##### 2.4.2.4.1. Uzo Davası Case (C-475/01)

Dava, İngiltere ve Kuzey İrlanda'nın Komisyona Yunanistan'ın Uzo için yaptığı indirim şikâyeti ile başlamıştır. Uzo Davası Adalet Divanı'nda görülen sıradan bir ihlal davasından çok daha fazla önem arz etmektedir. Bu dava Komisyon'un Kurucu Antlaşmaya ikincil yasalardan daha fazla önem ve öncelik verdiğini açıkça gösterdiği bir davadır. Komisyon ikincil yasaların yorumlanmasının gerekliliğini ve iç hukuka aktarılırken Kurucu Antlaşmaya uygun olacak şekilde aktarılması zorunluluğunu

benimsediğini açıkça ifade etmese de tavırlarıyla göstermiştir. Komisyon'un fikrine göre üye devletlere ulusal bir ürüne indirilmiş oran uygulaması hakkı veren ikincil hukuk hükümlerinin varlığı, hiç bir şekilde üye devletleri Kurucu Antlaşmanın ilkelerine uyma yükümlülüğünden alıkoymamalıdır.

Dava konusu Uzo için uygulanan indirilmiş orandır. 1992 yılında alkol ve alkollü ürünler için çıkarılan iki önemli Direktiften önce 1989 tarihli Konsey Tüzüğü'ne bakmak gerekir. Çünkü Uzo için indirilmiş oran uygulama hakkının ilk temelleri bu tüzük ile atılmıştır.

1576/89 sayılı Konsey Tüzüğü alkollü içkiler ile ilgili bazı şart ve kuralları, tanım ve tasvirleri içermiştir. Tüzükte anasonlu alkollü içkiler olarak Yunanistan'da üretilmekte olan Uzo özel olarak tanımlanmıştır. İlgili maddede damıtma veya maserasyon yöntemi ile alkol aromalarının harmanlanmasıyla üretilen, içeriğinde anason, rezene tohumu, Sakız Adası'na özgün sakız ve bazı aromatik tohumlar, bitkiler ve meyveler kullanılan damıtma ile tatlandırılan alkolün Uzo içindeki oranının en az %20 olması gerektiği ifade edilmiştir. Maddeye göre, damıtılan alkol kapasitesi 1000 litre veya daha az olan, geleneksel sürekli kullanılmayan bakır imbiklerde damıtılarak üretilmelidir. Alkol gücü %55 ile %80 vol. arasında olmalıdır. Uzo renksiz ve litre başına en fazla 50 gram şeker içermelidir (Council Regulation 1576/89, 1989).

İlgili dava ile ilişkili diğer düzenlemeler ise 92/83/EEC ve 92/84/EEC sayılı alkol ve alkol ürünlerine ilişkin düzenlemeleri yapan direktiflerdir. İlgili direktifler küçük işletmelere indirilmiş oran uygulamasına izin vermiştir. Küçük işletmeler için yılda 10 hektolitreden daha az saf alkol üretimi yapan işletmeler tanımı yapılmıştır. Ancak Direktifin yürürlüğe girmesinden önceki tarihlerde yıllık 10 ile 20 hektolitreye arasında üretim yapan şirketleri küçük işletmeler olarak tanımlayan ülkeler dilerse bu uygulamalarına devam edebileceklerdir. İndirilmiş oran olarak belirlenen oranın standart oranın en fazla %50 si kadar olmasına izin verilmiştir. Üye devletler diğer üye devletlerin küçük işletmelerinden elde edilen etil alkol için kendi küçük işletmelerine yaptıkları muameleyi yapmakla yükümlüdürler (Council Directive 92/83/EEC, 1992).

Direktif ile Fransa Rom için, Yunanistan ise renksiz, litre başına 50 gram veya daha az şeker içeren, en az %20 alkol yoğunluğu olan, bakır imbiklerde damıtılarak tatlandırılan anasonlar için indirilmiş oran uygulama hakkını elde etmiştir (Council Directive 92/83/EEC, 1992). Aynı tarihte çıkan 92/84/EEC sayılı Direktifin 7'nci Maddesi gereği ise, İtalya, Portekiz ve Yunanistan bazı bölgeler için indirilmiş oran uygulaması hakkını kazanmıştır. Buna göre, Yunanistan Midilli<sup>16</sup>, Samos, 12 Adalar Bölgesi, Tasos, Sporades, Semadirek, Skiroz adalarında tüketilen etil alkol için indirilmiş oran uygulaması hakkını kazanmıştır (Council Directive 92/84/EEC, 1992).

Yunanistan direktifleri iç hukuka aktaran yasasında, Uzoda kullanılan etil alkole standart oranın %50'si indirilmiş ÖTV oranı belirlemiştir. Komisyon, Uzoya uygulanan indirilmiş oran ile cin, votka, tekile arak, rom gibi içkiler karşısında ilgili ürünü avantajlı hale getirdiği kanaatine varmıştır. Yunan hükümetinin ABİDA'nın 110'uncu Maddesini<sup>17</sup> ihlal ettiğini iddia edilmiştir. Yunanistan Uzo'nun diğer alkollü içkilere rakip olmadığını ve Uzo'nun korunma altına alınması gereken bir içki olduğunu ifade etmiştir. Komisyon 6 Aralık 2001 tarihinde ilgili konu hakkında dava yoluna gitmiştir.

Dava Yunanistan ve Komisyon'un karşı karşıya kaldığı bir dava olmanın ötesinde AB Kurumları olan Adalet Divanı, Konsey ve Komisyon'un da karşı karşıya kaldığı bir dava olmuştur. Çünkü dava sadece Yunanistan'ın Kurucu Antlaşmayı ihlal ettiği tezinin dışında adeta Konsey Tüzüğü ve ilgili Direktifleri de sorgular niteliğe bürünmüştür.

Mahkeme, Komisyondan, Kurucu Antlaşmanın ilgili maddesini ihlal etmeden Yunanistan'ın ilgili Direktifi iç hukukuna nasıl uyumlaştırması gerektiğini de açıklamasını istemiştir. Buna ilave olarak Mahkeme, Komisyondan Fransa'nın 92/83 sayılı Direktifin 23(1). Maddesinde kendisine sunulan seçeneği nasıl kullandığını ve bu ilgili maddeden nasıl yararlandığını açıklamasını da istemiştir. Komisyon Fransa'nın durumunun farklı olduğunu ve denizaşırı topraklar açısından sosyal ve ekonomik

<sup>16</sup> Chios Uzo'nun başkenti olarak bilinir. Uzo üretiminin büyük bölümü bu adada yapılmaktadır.

<sup>17</sup>“Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz. Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, başka ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte bir iç vergi koyamaz.”

kalkınmanın bir gerekliliği olarak kurucu anlaşmalarda devletlere bazı önlemler alınmasına izin verildiğini ve Fransa'nın durumunun da bu önlemler kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir (*European Commission v Greece*, 2004).

Komisyon ilgili davada asıl konunun Kurucu Anlaşmanın ilgili maddesinin ihlali olduğunu ve İlgili Direktifin maddelerinin bu davanın konusu olmadığını vurgulamıştır. Yunan Hükümeti ise Uzo'nun rekabet açısından etkilediği düşünülen cin, votka, viski gibi içkilerden farklı olduğunu ifade ederken ayrıca, Komisyon'u da direktifleri bertaraf etmeye çalışmakla suçlamıştır. Yunan yetkilileri yasanın çıktığı tarihten dava tarihine kadar Komisyon'un bu indirimi kabul ettiğini, uzun bir aradan sonra ise böyle bir karar alarak iyi niyet ilkelerini ve yasal kesinliği zedelediğini belirtmiştir. Dava sonucunda Mahkeme, ilgili direktifin Konsey tarafından geri alınmadığını ve ilgili maddelerin Mahkeme tarafından iptal edilmediğini, bu şartlar altında da ilgili maddenin yasal etkilerinin varlığının yadsınamaz olduğunu ifade etmiştir. Bunun sonucu olarak ta Yunan Hükümetinin ilgili Direktifi iç hukuka başarıyla aktardığı ve Direktif ile kendisine verilen hakları kullandığı ifade edilirken, Topluluk hukukun ihlalinin söz konusu olmadığı da vurgulanmıştır. Ayrıca Mahkeme, Yunanistan'ın, uzo üzerinden, diğer alkollü içkilere uygulanan vergilerden “azami %50” daha az vergi almaya devam edebileceğini belirtmiştir. (*European Commission v Greece*, 2004).

Bu dava ile Uzo için farklılaştırılmış KDV uygulamasının yapılmasına yönelik 230/89 sayılı dava karşılaştırıldığında, Mahkeme'nin farklılaştırılmış KDV'yi reddederken uzo için kullanılan etil alkol üzerindeki ÖTV indirimini kabul etmesi irdelenmesi gereken bir durum oluşturmaktadır. Aslında ilk dava sadece Uzo davası olmamakla birlikte Uzo davasıymış gibi Mahkemede savunulmuş ve ilgili içkinin geleneksel özellikte olduğu, küçük işletmelerce üretildiği ifade edilmiştir. Ancak mahkeme KDV direktifi konusunda titiz davranmış ve hiçbir şekilde farklı KDV uygulamasını kabul etmemiştir. Burada KDV'nin genel nitelikte bir tüketim vergisi olmasının etkili olduğu düşünülmektedir.

Tüzük ve ÖTV direktifleri hazırlanırken Kurucu Antlaşmanın vergi hükümleri ile paralellik konusunda sapmalar olmuştur. Komisyon her zaman öncelikli olarak Kurucu Antlaşmanın hükümlerine ve birincil anlaşmalara öncelik verse de ikincil anlaşmalar



arasında yer alana tüzükler, direktifler gibi bazı grupların uyulması zorunlu oldukları düşünüldüğünde, hangi zorunluluğun öncelikli tercih edilmesi gerektiği konusunda çelişkiler söz konusudur. İlgili dava hem Konsey tüzüğünün eleştirilere açık hale getirilmesi, hem de direktif hakkında şüphe doğurması açısından önemlidir. Eğer Mahkeme davayı kabul etmiş olsaydı kanaatimizce, hem Konsey Tüzüğü hem de İlgili Direktifler yasal etkilerini kaybetmiş olacaktı. Diğer taraftan Kurucu Anlaşmanın yasallığı açısından bakıldığında durum biraz daha farklı bir açıya bürünmektedir. AB ülkeleri ekonomik, sosyal ve kültürel açıdan farklılıklar oluşturmaktadır. Bazı yerel ürünlerin ülkeler için ayrı bir önemi mevcuttur ve her zaman kendi kültür yapılarını yansıtan bu ürünler için korumacı olmaları kaçınılmazdır. Uzo gibi sadece özgü olduğu ülkede üretilen ürünler özel ilgi istemektedir. Bu nedenle ikincil hukuk hazırlanırken ülkelerin hassas oldukları alanlar, aşırı rekabeti yıkıcı olmadığı sürece, bazı istisnalara sahip olabilmektedir. Bu olağan bir durumdur. Bu istisnai durum hiçbir zaman Kurucu Anlaşmanın ihlali olarak algılanmamalıdır.

#### 2.4.2.4.2. Tütün Ürünleri İle İlgili Dava (*Case C-216/98*)

Dava, 11 Haziran 1998 tarihinde Komisyon tarafından, Yunanistan'ın yürürlüğe koyduğu yasal mevzuatına göre, bakanlık kararı ile işlenmiş tütün ürünleri için minimum perakende satış fiyatını belirlemesi üzerine açılmıştır. Yasa ile Yunanistan'ın 72/464/EEC sayılı direktifin 5'inci Maddesini ve bu direktifin yerine kabul edilen 95/59/EC sayılı ve "İşlenmiş Tütünlerin Tüketimini Etkileyen Muamele Vergileri Dışındaki Vergiler" başlıklı direktifin 9'uncu Maddesini ihlal ettiği böylelikle söz konusu ülkenin yükümlülüklerini yerine getirmediği iddia edilmiştir. Dava bir ihlal davasıdır.

95/59/EC sayılı direktifin 9'uncu Maddesinde üretici tütünü işlenmiş ürüne çeviren kişi olarak adlandırılmıştır. Aynı maddeye göre, üreticiler, onların Topluluktaki temsilcileri ve üçüncü ülkelerden tütün ithal eden ithalatçıların, söz konusu ürünlerin tüketilmek üzere serbest bırakılacağı her üye ülke için ürünlerin her birine tekabül gelecek şekilde, maksimum perakende satış fiyatı belirlemesine izin verilmiştir.

Yunanistan'ın yasasında, Yunanistan içinde tüketilen işlenmiş tütünlerin perakende satış fiyatı üreticiler veya diğer üye ülkelerin üreticilerinin Yunanistan'da yerleşik temsilcileri ve perakende satış fiyatı olarak önerilecek satış fiyatını veya asgari paket başına tutarı veya pakete ilişkin bandrol tutarını drahmi cinsinden belirleyen ithalatçılar tarafından serbestçe belirlenir ibaresi bulunmaktadır. Aynı yasanın 45(3)'üncü Maddesi gereği ise; Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen ürünler için minimum perakende fiyatı belirler ve bunu %20 oranında artırmaya da yetkilidir. Pazarda yeni işlenmiş tütün yer aldığı anda bu ürün için belirlenecek minimum perakende satış fiyatı bakanlık kararnamesinde belirtilen fiyat eşit olacaktır. Aynı kararname ile sigara ve sigarillolar, sarma sigaralarda kullanılan ince kesim içimlik tütünler ve diğer içimlik tütünler için de minimum perakende satış fiyatı belirlenir (“Νόμος: Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών και άλλες, διατάξεις, 1993).

Komisyon Yunanistan'ın minimum perakende satış fiyatını belirleyerek üreticiler ve ithalatçıların işlenmiş tütün ürünlerinin perakende satış fiyatını özgürce belirlemelerini engellediği kanaatine vararak dava açmıştır.

İlgili Direktiflerin giriş bölümlerinde verilen bilgilerde rekabet şartlarının ve doğasının korunması adına bütün işlenmiş tütün ve tütün ürünleri için serbest fiyat rejiminin uygulanmasının gerekliliği vurgulanmıştır. Ayrıca 95/59/EC sayılı direktifin 8'inci Maddesi birinci fıkrası gereğince:

*“Her Üye Devlette, yerli ve ithal sigaralar, bir birim ürün başına hesaplanan spesifik bir özel tüketim vergisine tabi olduğu gibi, gümrük vergisi dahil en yüksek perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan nispi bir özel tüketim vergisine de tabidirler.” (Commission of the European Communities v Hellenic Republic, 2000 ).*

Yunan hükümetinin üretici veya ithalatçılar tarafından fiyatların serbest belirlenmesi ilkesinin AT Antlaşması'nda belirtilen kamu sağlığının korunması amacını sınırlandırılabilir iddiasına rağmen, açıkça görülmüştür ki, kamu otoritesi tarafından

minimum satış fiyatlarının belirlenmesi, üreticiler ve ithalatçıların, direktif doğrultusunda en yüksek perakende satış fiyatlarını serbestçe belirlemede sınırlayıcı etki yapmaktadır. Belirlenecek maksimum fiyat hiçbir zaman kamu otoritesince belirlenen minimum fiyatın altında olamayacaktır. Yunan hükümetinin direktifleri ihlal ettiği kararına varılmıştır. Bu dava ABAD'ın ihlal davalarında yorumlamaya yönelik oldukça derin bir çalışma yaptığını açıkça göstermektedir.

#### 2.4.2.4.3. Tsipouro ve Tsikoudia Davası (Case C-91/18)

Dava 2010 yılında çıkan yasa ile Yunanistan'ın Tsipouro ve Tsikoudia isimli iki yerel içkiye, Uzoda olduğu gibi, indirilmiş ÖTV uygulaması ile başlamıştır. Davanın konusu Yunanistan'ın bu yasa ile hem ilgili alkol ürünleri ile ilgili ÖTV direktifinin 19,21 ve 23. Maddeleri ile ABİDA'nın ayrımcı vergilendirmeyi yasaklayan 110'uncu maddesini ihlal ettiği iddiasıdır.

İlgili Direktif üye devletlere bazı bölgesel veya geleneksel ürünler için indirimli oran veya muafiyet izni verildiğinde, bu durumun İç Pazarda rekabeti bozucu türden olmaması gerektiğini ifade eder. İlgili direktif üye devlete bir ürün için indirilmiş orana izin verildiğinde, bu indirimin, standart oranın en fazla %50'si oranında indirilebileceğini de hükme bağlamıştır. İlgili Direktifin 23. Maddesi Yunanistan'ın indirilmiş orana uygulayabileceği anason aromalı içkiyi (uzoyu) tarif etmiştir. Direktif ayrıca, küçük işletmelere üye devletlerin özel bir vergilendirme yapabileceğini hükme bağlamıştır. Direktifte “küçük işletme” tabiri yasal ve ekonomik olarak diğer herhangi bir içki fabrikasına bağlı olmayan ve lisans altında faaliyet göstermeyen bir içki fabrikası anlamında ifade edilmiştir. . Üye Devletler, küçük üreticiler tarafından üretilen alkolün, elde edilir edilmez, vergi depolama düzenlemelerine tabi olmaksızın serbest dolaşıma sokulmasına ilişkin hükümler koyabilirler ve sabit oran esasına göre vergilendirebilirler. Buradaki şart küçük üreticilerin kendilerinin Topluluk içi herhangi bir işlem yapmamış olmalarıdır (Council Directive 92/83/EEC, 1992 ).

Yunan Devleti 2010 yılında çıkardığı yasa ile Tsipouro ve Tsikoudia isimli iki yerel içki için kullanılan etil alkole standard oranın %50'si indirilmiş ÖTV uygulamasını

başlatmıştır. Ayrıca 2960/2001 sayılı Yasanın 7(E) Maddesi uyarınca; Yunanistan'da küçük damıtıcıların üzüm ciberi özünden ve diğer izin verilen maddelerden bitmiş ürünü kilogram başına 59 cent ile vergilendirilecektir. Vergi, imtiyaz sahibinin kullanmayı düşündüğü üzüm posası veya diğer izin verilen maddelerin miktarı ve üreteceği tsipouro veya tsikoudia miktarına ilişkin beyanı esas alınarak ödenecektir (*European Commission v Hellenic Republic*, 2019).

Soruşturması 2011 yılında başlayan dava konusu için Yunanistan 2016 yılında verdiği cevapta, ilgili kanunu diğer üye devletlerden gelen ürünleri de kapsayacak şekilde değiştireceğine ilişkin niyetini Komisyona bildirmiştir. Ayrıca, Tsipouro ve Tsikoudia'nın küçük damıtıcılar tarafından üretilmesiyle ilgili olarak; tüm ticari satışlar yasaklanarak tek başına özel tüketim için üretici başına yıllık 120 kilogram üretim sınırlamasıyla % 50 azaltılmış özel tüketim vergisi uygulayacağını da ifade etmiştir.

Komisyon, 110/2008 sayılı Tüzükte belirtilen özellikler kapsamında, damıtılmış üzüm sırası veya üzüm cibesinden elde edilen tüm ithal içkilerle bu iki içkinin objektif benzer olduğunu belirtmiştir. Ayrıca ayrımcı vergi ile tüketicilerin alışkanlıklarının değiştiğini o nedenle ürünlerin kalitesinin ve tüketim şeklinin burada ayırt edici bir ölçüt olarak kullanılamayacağını ifade etmiştir. Komisyon bu açıdan Tsipouro ve Tsikoudia'nın viski, cin ve votka gibi alkollü içeceklerle rekabet halinde olabileceğini gözlemlemektedir. Komisyonun görüşüne göre; ayrımcı yunan mevzuatı nedeni ile ithal alkollü içkilerin satışları ulusal üretim alkollü içkilerin satışına kıyasla 2010 yılından sonra düşmüştür. (*European Commission v Hellenic Republic*, 2019).

Kurucu Antlaşmanın 110'uncu maddesi Üye Devletlerarasında malların serbest dolaşımını sağlamaktır. Bu amaçla, ilgili madde, diğer Üye Devletlerden gelen ürünlere karşı ayrımcılık yapan iç vergilendirmenin uygulanmasından kaynaklanabilecek her türlü koruma biçimini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. 92/83 sayılı Direktifin ise etil alkol vergisinden sorumlu tüm ürünlere aynı oranda özel tüketim vergisi uygulanmasını benimsemiştir. Maddedeki istisna ise Yunanistan'a yalnızca bir "anason aromalı alkollü içki", yani uzo için izin vermektedir.

Dava sonunda Yunanistan'ın normal üreticilere %50 indirilmiş oran ve küçük işletmelere süper indirilmiş oran uygulayarak hem ilgili Direktifi hem de Kurucu Antlaşmayı ihlal ettiğine karar verilmiştir.

#### 2.4.2.5. ÖTV Direktiflerinin İç Hukuka Aktarılmasının Genel Değerlendirilmesi

ÖTV, sınırlı mallar üzerinde alınmaktadır. Vergilendiren ürünler ülkelerin gelişmişlik seviyelerine bağlı olarak değişkenlik göstermektedir. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler idari eksikliklerden dolayı genel satış vergilerini toplamakta sıkıntı yaşayabilmektedir. Bu durum ortaya çıktığında, bu ülkelerde ÖTV'nin konusunun genişletilmesi ve daha kolay toplanır nitelikte olan bu vergiye eğilmek olağan bir durumdur.

ÖTV spesifik ve advalorem vergiler şeklinde uygulanır. Yunanistan 2013 yılında gerçekleştirdiği reform ile ağırlıklı olarak advalorem şekilde hesaplanan sigaralar üzerindeki vergiyi, spesifik şekle dönüştürmüştür.

Yunanistan AB vergi uyumlaştırması kapsamında alkol ve tütün ürünleri ile akaryakıt ürünlerinden ÖTV almaktadır. Bunların haricinde ülkede genel tüketim vergisi niteliğinde herhangi bir ÖTV uygulaması yoktur. Ancak ÖTV benzeri Lüks vergisi mevcuttur. İlgili verginin uygulandığı alan ise sınırlıdır. Bunlar; deri ve deri çeşitleri sürüngenler, timsahlar, kertenkele, vahşi hayvanlar, kuşlar, balıklar ve su hayvanları ile ilgili deri ve deri çeşitleri, deri ayakkabı ve kürkler, ağırlıkça % 10'dan fazla ipek içeren halılar, pırlanta ve diğer değerli veya yarı değerli taşlar, elmaslar ve bunların tozları (endüstriyel ürünler hariç), kıymetli metaller ve taşlar içeren mücevherler, değerli metallerle kaplanmış diğer metal eşyalar, inciler, özel kullanım için uçaklar, deniz uçakları ve helikopterler olarak belirlenmiştir. Özel kullanım için uçaklar, deniz uçakları ve helikopterler için vergi oranı %20, diğer ürünler için %10'dur. 2020 yılı itibariyle 4 ve daha fazla çocuğu olan aileler için motor gücüne göre alınan lüks vergisi muafiyeti getirilmiştir (Νόμος: Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις ,2016).

Yunanistan'ın AB'nin ÖTV düzenlemeleri konusunda en büyük başarısı Uzo için %50 ÖTV indirimi alması ve adalar da itici gaz olarak kullanılan gazyağı ve petrol için direktifte belirtilen minimum oranlardan daha düşük indirilmiş oranda ÖTV kullanım hakkı elde etmesi olmuştur

### **2.4.3. Yunan Kurumlar Vergisi**

Avrupa Birliği dolaysız vergi alanında uyumlaştırma konusunda etkin çalışmalar yapamamıştır. Ülkelerin vergi konusunun ulusal kararlar çerçevesinde değerlendirilmesine yönelik istekleri bu alandaki çalışmalarını yavaşlatmıştır. Vergi alanında alınacak kararların oy birliğine dayanması ve üye sayısının artması nedeniyle tüm üyelerin ortak bir zeminde buluşması zorlaşmıştır. Üyeler arasındaki ekonomik farklılıklar da vergi alanına bakışı çeşitlendirmiştir. Birçok üye vergi konusunu özellikle dolaysız vergi alanını yabancı yatırımlar açısından çekici hale getirmek için kullanmaktadır. Bu nedenle KV alanında AB seviyesinde direktif sayısı sınırlı kamıştır. İlgili direktiflerin içerikleri de belli konular üzerinde yoğunlaşmıştır. Bilgi değişimi, çifte vergilendirmeyi önleme, şirket birleşmeleri, damga vergisinin uyumlaştırılması, ana şirket yavru şirket kurallarının düzenlenmesi bu sınırlı alanları oluşturmaktadır. AB Komisyonu son yıllarda oranlar ve KV tabanı ile ilgili çalışmalar yapmak istese de başarılı olamamaktadır.

#### **2.4.3.1 Kurumlar Vergisi Tarihçesi ve Güncel Kurumlar Vergisi**

Yunanistan'da menkul kıymetler vergisi ilk olarak 1877 yılında, tahviller ve değerli kâğıtlar üzerine uygulama ile başlamıştır. Daha sonra genişletilerek diğer gelirler üzerinden alınan genel vergiye kaymıştır. 1909 yılında "Net Gelir Üzerinden Alınan Vergi" ismi ile gerçek net gelir üzerine genel bir vergi olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bu yasa ile net gelir elde eden herkes vergi kapsamında olmuştur. Vergi net gelir üzerinden% 3 ila% 7 oranında artan oranlı vergi şeklinde olmuştur. Birinci Dünya Savaşı esnasında, 1043/1917 sayılı yasa ile olağanüstü karların vergilendirilmesine başlanmıştır. O dönemde bu yasa, vergi mükellefleri arasındaki adaleti sağlamak için temel anayasal gereklilik olarak görülmüştür. Bu yasa ile hedeflenen, vergi adaletini ve eşitliği sağlamak

olmuştur. Yasa ile gelir vergisi; inşaat, tarımsal arazilerin kiralanması, menkul kıymetler, ticaret ve sanayi işletmeleri, tarımsal işletmeler, maaşlar ve serbest meslek gruplarının ücretleri olmak üzere yedi sınıfa ayrılmıştır. İlk aşamada düz oranlı vergi ile her sınıftaki vergiler hesaplanmıştır. İkinci aşamada bütün vergiler toplanmakta ve belli bir oranın üzerinde çıkması halinde ilave vergi olarak artan oranlı vergi uygulanmaktaydı (Νιφορόπουλος, t.y.). Yasanın 18'inci Maddesinde işletmelerin gelirleri üzerindeki vergi oranı %6 olarak tespit edilmiştir. (Ανδρεαδάκη, Καλογεράκη ve Καραμπουρνιώτη, 2013: 7-9).

30 Haziran 1920 tarihinde Limited şirketlere yönelik düzenlemeleri içeren 2190/1920 sayılı yasa çıkmıştır. Özünde bu yasa, sadece halka açık Limited şirketleri (Anonim Şirketler) üzerine bir yasa olmuştur. Yasaya göre bu şirketlerin amaçları tam olarak kar gütmek olmasa bile ticari olarak düşünülmüşlerdir. Şirketin kanuni olarak faaliyete başlamasından itibaren ilk iki yıl ve her sermaye artırımından sonraki iki yıl, kurucuların, sermayenin 1/20'sinden fazlasına sahip hissedarların, yönetim kurulu üyelerinin, yukarıdaki kişilerin akrabaları ve eşlerinin veya kurucuların ortaklarının veya hissedarların 1/20'sini temsil ettikleri şirketlerin sattığı varlıkları sermayenin 1/10'undan daha yüksek bir fiyata satın alması yasaktır. Kuruluşun net karı, elde ettiği brüt gelirden yapılması gereken indirimleri, yine yasanın öngördüğü şekilde hesaplanan amortismanları ve kuruluşun diğer indirilmesine izin verilen harcamalarını düşükten sonra çıkan miktardır. Genel olarak, 2190/1920 sayılı Anonim şirketlerle ilgili konularda, vergi hukuku tarihine özel değişiklikler getirmiştir. (Ανδρεαδάκη, Καλογεράκη ve Καραμπουρνιώτη, 2013, s.10).

30 Eylül 1958 tarihinde kurumlar vergisi ile ilgili 3843 sayılı kanun hükmünde kararname resmi gazetede yayınlamıştır. Kararname tüzel kişilerin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler getirmiştir. Yerli anonim şirketlerin dağıtılmayan karlarının vergilendirilmesi kapsam içinde olurken, hissedarlara temettü olarak dağıtılan karlar veya ücretler, yönetim kurulu üyelerine sağlanan bedeller veya personel ve yöneticilere ödenen bedellerin vergilendirilmesinde alıcılar dikkate alınmıştır. 3843/1958 sayılı kararname doğrultusunda, vergi tüm kaynaklardan elde edilen toplam gelire uygulanmıştır (Νόμος: Περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, 1958).

Kararnamede, kamu kurumları, eğitim kurumları, kiliseler, manastırlar, Sina Kutsal Manastırı, Atos Dağı istisnalar arasında yer almıştır. Ayrıca, meraların kiralanmasından elde edilen şirket gelirlerinin hayır işlerinde kullanılması halinde, yerli anonim şirketlerin, kooperatif veya derneklerin Yunan gemilerini işletmelerinden elde ettikleri ve ÖTV kapsamında olan gelirleri, yabancı ülkelere ait olan ve bu ülkelerin elçilik veya konsolosluklarınca kullanılan malların emsal gelirleri, Yunan bankalarında veya Yunanistan'daki yabancı bankaların şubelerinde bulunan Yunan mevduat faizleri, yabancı şirketlerin, yabancı ülkelerin gemilerini veya uçaklarını işletmekle elde ettikleri kazanımları, tanınmış ve kabul görmüş dinlere veya inançlara ait olup, ibadet veya dinsel maksatlı kullanılan malların emsal gelirleri de istisnalar arasında sayılmıştır. Kararname ile tevkif (stopaj) yoluyla veya peşin ödenen, ya da yurtdışında elde edilen gelir için ilgili ülkede ödenen vergilerin hesaplanan vergilerden mahsup edilmesine, mahsup edilen verginin hesaplanan vergiden fazla olması halinde fazla kısmın iadesine karar verilmiştir (Νόμος: Περὶ φορολογίας εισοδήματος νομικῶν προσώπων, 1958).

Aynı kararnamede, On İki Adalar bölgesinde kurulmuş işletmeler için vergi anakaradaki işletmelere uygulanan vergiden %50 oranında daha düşük olarak, adalardaki belediyelere ait işletmelerin gelirleri için ise vergi %20 olarak tespit edilmiştir (Νόμος: Περὶ φορολογίας εισοδήματος νομικῶν προσώπων, 1958).

2238/1994 sayılı yasa gelir vergisi kanununa ilişkindir. Yasanın ilk bölümü kişisel gelir vergisine yönelik olup, vergiye tabi gelirlerin belirlenmesi, menkul kıymetlerden elde edilen gelirle, ticari faaliyetlerden ve tarımsal faaliyetlerden elde edilen gelirler, ücretler ve serbest meslek kazançları ve hizmetlerden elde edilen gelirlerle ilgili vergi hükümlerini içermektedir. Ayrıca peşin vergi, stopaj vergisi, cezai hükümler gibi konularda düzenlemeler yapmıştır. Yasanın ikinci bölümü kurumlar vergisi alanında düzenlemelerini ele almıştır.

2578/1998 sayılı yasa ise AB direktifleri 90/434/EEC sayılı ve 90/435/EEC sayılı direktifleri iç hukuka aktarılmasına yönelik olarak farklı üye ülkelerin şirketleri ile ilgili olarak hisse değişiklikleri, hisselerin transferi, bölünmesi ve birleşmesi konularında hükümleri ve farklı üye ülkelerde ana şirket ve bağlı şirket olması durumunda uyulması



gereken ortak vergi sistemine ilişkin kuralları içermiştir (Ανδρεαδάκη, Καλογεράκη ve Καραμπουρνιώτη, 2013: 10).

2001 yılına gelindiğinde 3091 sayılı yasa ile sermaye ve gelir vergisi yasalarının geliştirilmesi ve sadeleştirilmesi amaçlanmıştır. Yasa 2011 yılında, dolaylı ve doğrudan vergileme alanlarında kaçakçılık ile mücadele, vergi denetim hizmetlerinin yeniden yapılandırılması ve Maliye Bakanlığının denetim işlemlerinin geliştirilmesi, doğrudan vergilendirme alanında idari işbirliğinin güçlendirilmesi ve iyileştirilmesi, vergi sisteminin iyileştirilmesine yönelik hükümleri içeren 3943 sayılı yasa ile değiştirilmiştir. 3943 sayılı yasa ayrıca, gayrimenkullerin vergilendirilmesi, miras, hediye ve aile bağışlarının vergilendirilmesi, tüzel kişilere dağıtılan karların ve temettülerin vergilendirilmesi, şirket ve Yunan devleti tahvilleri, Atina Borsası'nda işlem gören hisse senetlerinin satışından elde edilen karları konusunda düzenlemeler yapmıştır.

Günümüzde yürürlükte olan kurumlar vergisi kısaca şu şekildedir. Verginin mükellefleri tüzel kişiler, tüzel kişiliği olmayan işletmeye bağlı birimler, dernekler, kurumlar, ülkelerinde tüzel kişi olarak muamele görmeleri ve gelir vergisine tabi olmaları şartıyla başka ülkede yönetim merkezi veya işletim merkezi olan şirketler, kar amacı güden kamu kurum ve kuruluşlarıdır. Vergiden muaf olanlar ise; devlet veya tüzel kişiliğin kamu hukuku ile yönettiği tüzel kişinin %100'üne sahip olduğu genel devlet kurumları ve şirketleri, Yunanistan Bankası, uluslararası bir kongre kapsamında muaf tutulan uluslararası kuruluşlar, okul komiteleri, kar amacı gütmeyen kuruluşlardır.

Kurumlar Vergisi muafiyetlerinin bazıları ise şu şekildedir: Yunanistan borcunun yeniden yapılandırılması için programın uygulanması kapsamında Avrupa Finansal İstikrar Fonu (EFSF) tarafından ihraç edilen tahvillere verilen faiz, Yunanistan'da daimi işyeri bulunmayan yabancı tüzel kişiler tarafından elde edilen Yunan devlet tahvili ve hazine bonolarının transferinden elde edilen sermaye kazancı, Yunan bayrağı altındaki gemilerin, Yunan şirketleri, kooperatifleri veya kooperatif birlikleri tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar (bu kazançlar, tonaj vergisi altında gemi sahiplerinin kazancı üzerindeki özel vergilendirmeye tabidir), mülkiyet kamulaştırmalarından elde edilen sermaye kazancı ve yurt içi şirket bonolarının

devrinden veya AB ya da EEA / EFTA şirketleri tarafından ihraç edilen şirket tahvillerinden elde edilen sermaye kazancı.

Kurumlar Vergisi oranı 2019 yılından beri %24'tür. 2020 yılı itibariyle; yerleşik olmayan şirketlere ödenen temettüleri %5 oranında stopaj vergisine tabidir. Çifte vergi anlaşmaları, stopaj vergisi muafiyeti veya daha düşük bir stopaj vergisi oranı uygulamasını sağlayabilmektedir. Stopaj vergisi, bir Yunan yan kuruluşu tarafından bir AB şirketine ödenen temettüleri için, 2011/96 / EU AB Ana-İştirak Direktifi uyarınca belirli koşulların karşılanması şartıyla uygulanmaz. Yerleşik olmayan şirketlere ödenen faize ise %15'lik stopaj vergisi uygulanır. Çifte vergi anlaşmaları ile bu oran ya muaf olur ya da daha düşük uygulanabilir. Stopaj vergisi, AB Direktifi 2003/49 / EC uyarınca belirli koşulların karşılanması koşuluyla, farklı AB Üye Devletlerinin ilişkili şirketleri arasında ödenen faize uygulanmaz. Yunanistan'da işyeri bulunmayan ve yerleşik olmayan şirketlere ödenen telif ücretlerine %20'lik bir stopaj vergisi oranı uygulanır. Yunanistan'da bir işyeri bulunan, ancak yerleşik olmayan şirketlere ödenen telif ücretlerine stopaj vergisi uygulanmaz. Çifte vergi anlaşmaları ile daha düşük vergi veya vergiden muafiyet mümkündür. Stopaj vergisi, AB Direktifi 2003/49 / EC uyarınca ve belirli koşulların karşılanmasıyla, farklı AB Üye Devletlerinin ilişkili şirketleri arasında ödenen telif ücretlerine uygulanmaz (KPMG, 2020).

#### 2.4.3.2. Kurumlar Vergisi Direktiflerinin İç Hukuka Aktarılması

Bilindiği üzere, direktifler üye devletler üzerinde, ulaşılabilecek amaç bakımından bağlayıcı olmakla beraber, her üye ülke ilgili Topluluk direktiflerini ulusal hukuk sistemlerine nasıl dâhil edeceği konusunda özgür bırakılmıştır. Üye ülkeler Topluluk kurallarını uygularken kendi ülkelerinin özel şartlarını dikkate almaktadırlar. Bununla birlikte tüm bu ilke ve yöntemlerin Topluluk hukukuna uygun olma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu başlık altında kurumlar vergisi direktiflerinin iç hukuka aktarılması kısa bir şekilde ele alınacaktır.

AB doğrudan vergiler konusunda uyumlaştırma açısından başarı elde edememiştir. Bu alandaki çalışmalar sınırlı kalmıştır. Karşılıklı idari işbirliğini perçinleyen direktif alanın

önemli direktifidir. Vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve vergide adalet ilkesinin çiğnenmesi ülkeleri bütçe kayıplarına uğratmaktadır. Ayrıca, sermaye hareketlerinde ve serbest rekabet şartlarında birtakım haksızlıklara yol açarak Ortak Pazar işleyişine zarar vermektedir. İlgili alanda üye ülkenin yalnızca kendi sınırları için aldığı ulusal tedbirlerin yeterli olmadığı varsayılarak Topluluk düzeyinde çalışma yapılması uygun görülmüştür. Farklı üye ülkede kurulmuş olan işletmeler arasında gerçekleştirilen hayali kâr transferlerinin söz konusu olduğu durumlarda veya gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin doğru bir şekilde tespit edilmesi amacıyla yararlı olabilecek tüm bilgilerin, talep olmaksızın üye ülkeler arasında değiştirilmesini sağlamak için ilgili direktif çıkarılmıştır (Erkan, 2009: 45-46).

#### 2.4.3.2.1. Yardımlaşma Direktifinin İç Hukuka Aktarılması

İlgili direktif Yunan iç hukukuna 1990 yılında her maddesi çevrilerek aktarılmıştır. Daha sonra değişiklikleri içeren yasa “Üye ülkeler arasında doğrudan vergilendirme, vergi amortismanları ve diğer hükümler alanında karşılıklı yardımlaşma” başlığı ile çıkmıştır. 3312/2005 sayılı yasanın 1 ve 2’inci maddelerinde 1914/1990 sayılı yasada bazı değişiklikler yapılmıştır. Yasada yer alan karşılıklı bilgi değişimi yapılan alanlara sigorta primleri vergisi eklenmiştir. Yasa kapsamında bilgi değişimi yapılacak alanları; gelir ve kurumlar vergisi, sermaye ve sermaye kazançları vergisi, sigorta primleri vergileri, ciro ve damga vergileri ve bunların yerine geçen benzer vergiler ve harçlar şeklinde sıralamıştır. ÖTV alanında bilgi değişimi konusu 1 Haziran 2005 tarihine kadar yasa kapsamında kalmış bu tarihten sonra ise 2073/2004<sup>18</sup> sayılı Konsey Tüzüğü kapsamına girmiştir (Νόμος: Αμοιβαία συνδρομή των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της άμεσης φορολογίας, φορολογία τόκων και άλλες διατάξεις, 2005).

#### 2.4.3.2.2. Füzyon Direktifinin İç Hukukuka Aktarılması

AB’nin diğer bir çalışma alanı Birleşme Direktifi olmuştur. İlgili AB düzenlemelerinin amacı iki veya daha fazla üye devlette kurulu şirketleri kapsayan birleşme, bölünme, hisse

<sup>18</sup> 2073/2004 sayılı Konsey Tüzüğü ÖTV’ye tabi ürünlerin AB içi dolaşımında bilgi değişimi imkanı sağlamaktadır.

değişimi ve aktiflerin transferi yoluyla gerçekleştirilen yeniden yapılanma işlemlerindeki vergisel engelleri kaldırmak ve aynı zamanda üye devletlerin vergi kanunlarında yer alan bu tür işlemlere ilişkin hükümleri uyumlaştırmaktır. Direktif Yunan iç hukukuna 2578/1998 sayılı yasa ile aktarılmıştır. Birleşme Direktifinin, 1 Ocak 1992'ye kadar Yunan hukuk sistemine girmiş olması gerekirken aktarım süreci çok yavaş olmuştur. Birleşme Yönergesi, Yunan hukuk sisteminde 17 Şubat 1998 tarihinde ABAD kararı ile girmiştir. 2578 Sayılı Kanun Direktifi iç hukuka aktarmıştır. Yasa geriye dönük çalışmadığı gibi Yunanistan'ın direktifleri iç hukuka aktarmadığı ve direktiflerin zamanında iç hukuka aktarımı ile ilgili kuralları ihlal ettiği yılları da kapsamamaktadır.

Direktifte tanımlanan “birleşme”, “bölünme”, “aktiflerin devri” kavramları Yunan şirketler hukukunda mevcut olduğu için büyük değişiklikler yapılmasına gerek olmamıştır. Ancak “hisse değişimi” kavramı ile ilgili olarak Yunan şirketler hukukunda ve vergi hukukunda belirli bir hüküm bulunmadığından, sorunlar ortaya çıkmış ve yeni mevzuat, hisse değişimini düzenleyecek uygun yasal çerçeveyi sağlamaya çalışmıştır. Direktifin iç hukuka aktarımı sırasında sadece Anonim şirketler yasa kapsamına alınmıştır. Direktif hükümlerine göre; birleşme, bölünme, aktiflerin devri ve hisse transferi işlemlerinin vergilendirilmemesi olanağından sadece Anonim şirketlerin faydalanacak olması Yunanistan'da bazı otoritelerce diğer şirketlere karşı bir ayrımcılık olarak algılanmıştır. Çeviri konusunda da ufak değişiklikler söz konusudur. Örneğin, vergi kaçakçılığı terimi, vergi sahtekarlığı olarak çevrilmiştir. İlgili dönemde Yunanistan'da vergi kaçakçılığı kavramının yasal olarak tanımlanmamış olmasından dolayı bir üye devlette vergi kaçakçılığı anlamına giren bir faaliyetin Yunan hukukuna göre yasal bir faaliyet olabileceği tartışılmıştır. Bunun; Yunan şirketleri ile diğer devletlerin şirketleri arasındaki birleşme durumlarında büyük bir karışıklığa neden olacağı ifade edilmiştir (Nikolopoulos, 2001: 19-22).

#### 2.4.3.2.3. Ana Şirket Bağlı Şirket Direktifinin İç Hukuka Aktarılması

Birleşme Direktifi ile aynı tarihte çıkan Ana Şirket-Bağlı Şirket Direktifi iki ana hedefe ulaşmayı amaçlamaktadır. İlk olarak, farklı Üye Devletlerdeki ilişkili şirketler arasındaki temettüler üzerindeki stopaj vergilerinin kaldırılması için bir dizi kural oluşturmak,

ikincisi bu ilişkili şirketler grubu arasındaki çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için gerekli önlemleri sağlamak. Direktif ile ilgili şirketlerin işlemlerinin üye ülkelerde var olan kısıtlamalar ve dezavantajlar yüzünden engellenmesinin önlenmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede üye ülkelerde bulunan firmaların ortak pazara adapte olabilmelerine imkân vermek, uluslararası planda verimliliklerini ve rekabete dayalı durumlarını kuvvetlendirmek için ilgili direktif hazırlanmıştır. Direktif ilişkili şirket kuruluşlarının, yani AB'deki ana şirketler ve iştiraklerinin vergi muamelelerini düzenler. Direktifi bağlı ortaklığın bulunduğu üye devletin stopaj vergisini kaldırmasını ve ana şirketin üye devletin temettülerini muaf tutmasını veya bağlı ortaklığın bulunduğu üye devlette hâlihazırda ödenmiş olan vergiyi indirmesini sağlamıştır. Başka bir ifade ile direktif üye devletler arasında çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması yoluyla Ortak Pazar içindeki çarpıklıkları önlemek amacıyla tarafsız vergi mevzuatının getirilmesini amaçlamıştır.

Direktif; Komisyonun ilk kez uygulamaya koymasından sekiz yıl sonra Yunanistan'da uygulanmıştır. Ancak mevcut Yunan yasal çerçevesi, Direktifin hükümleriyle zaten tutarlı durumdadır. Ayrıca Yunanistan, çifte vergilendirmenin giderilmesine yönelik kapsamlı bir çifte vergi anlaşması ağına da sahiptir. Böylece direktif sorunsuz ama gecikmeli olarak iç hukuka aktarılmıştır (Nikolopoulos, 2002: 13-16).

2578/1998 Sayılı Yasaya göre mali merkezi Yunanistan'da olan, üçüncü bir ülke ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre, mali merkezi topluluk dışında bulunmayan ve kurumlar vergisine tabi tüzel kişiliği olan ve Yunan hukukuna bağlı anonim şirketler yasadan faydalananlar olacaktır. Yunan mukimi anonim şirket diğer üye ülkedeki bağlı şirketten gelen gelirleri gayrisafi hasılasına ekleyecek ve kendisi için hesaplanan kurumlar vergisinden diğer üye ülkede ödenen vergiyi mahsup edebilecektir. Ancak indirilecek vergi Yunanistan'da ödenen vergiden fazla olamayacaktır (Νόμος: Φορολογικό καθεστώς συγχωνεύσεων, διασπάσεων, εισφοράς ενεργητικού και ανταλλαγής τίτλων μεταξύ εταιριών διαφορετικών Κρατών - Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και άλλες διατάξεις 1998)

Ana şirket-bağlı şirkete ilişkin direktifinin 5. maddesi de Almanya, Portekiz ve Yunanistan için, belirli bir süre kullanılmak üzere, direktiften farklı uygulamaya izin vermiştir. Yunanistan ilgili direktifin 5. Maddesi gereği, geçiş süresince, direktif hükümlerine aykırı olacak şekilde, üye ülkelerin ana şirketlerine dağıttığı karlardan kaynakta kesinti yapmıştır. Kesintinin oranının iki taraflı olarak yapılan çifte vergilendirme sözleşmelerindeki oranadan yüksek olmasına izin verilmemiştir. Yunanistan yasaları gelen karları matraha dâhil etmeyi ve diğer üye ülkede ödenen verginin indirilmesini gerektiren seçeneği tercih etmiştir. İndirilecek verginin Yunanistan'da ödenen vergiden daha yüksek olmasına izin verilmemiştir.

#### 2.4.3.2.4. Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesinin İç Hukuka Aktarılması

Kurumlar vergisi alanında AB tarafından yapılan diğer bir düzenleme olan Avrupa Birliği'nin Tahkim Sözleşmesi Düzenlemesi'ni Yunanistan Ocak 1995 tarihinden itibaren yürürlüğe sokmuştur. İlgili anlaşma tek bir örnek olarak üye ülkelerin dillerinde, birbirine denk olarak kaleme alınmıştır. Sözleşme Yunan iç hukukuna orijinali ile bire bir benzer şekilde aktarılmıştır. Anlaşmanın onaylanması Yunan Anayasası'nın 28(1)'inci Maddesine göre yapılmıştır. Yunan Anayasası'nın 28(1)'inci Maddesinde "*Genellikle kabul gören uluslararası hukuk kuralları ve uluslararası anlaşmalar, kanunla onaylanması ve her birinin usulüne uygun olarak yürürlüğe girmesi ile Yunan iç hukukunun ayrılmaz bir parçası olurlar ve diğer her aleyhte hukuk düzenlemelerine üstün gelirler*" denilmektedir. Buradan da anlaşıldığı üzere; Yunanistan'ın taraf olduğu uluslararası sözleşmeler iç hukuktan üstündür ve iç hukuk yasa hükmü ile çatışması durumunda uluslararası sözleşmeler önceliklidir. Yunan anayasası tahkim ile ilgili maddeler içermemektedir. Tahkim anlaşması ağır cezalar ile ilgili bir sorumluluk veya yükümlülük içermemekle birlikte Anlaşmanın sonunda akit devletler ağır cezalarla ilgili ve ağır cezaların uygulanacağı alanlara yönelik tek taraflı beyanda bulunmuşlardır. Yunanistan ağır cezalar konusunda açık ve oldukça kapsamlı bir listeyi bildirmiştir. Listede bazı cezalar genel olarak tanımlanırken bazıları oldukça fazla detaylandırılmıştır. Yunanistan bu detaylandırmanın nedenini şu şekilde ifade etmiştir:

*“İşletme için ağır ceza ödemekle yükümlü tutulduğu alanlar açık bir şekilde tanımlanmadığı takdirde karışıklık çıkabilir ve işletmenin konvansiyonda elde ettiği haklarının kısıtlanmasına neden olabilir. Yükümlü işletme tahkim prosedürüne başvurarak çifte vergilendirmeyi önleme fırsatından yoksun bırakılabilir. Ağır cezalarla ilgili belirsizlik otoritenin bu boşluğu kötüye kullanmasına neden olabilir.”*

#### 2.4.3.2.5. Faiz ve Telif Hakkı Direktifinin İç Hukuka Aktarılması

Faiz ve Telif Hakkı Direktifi ise Yunan iç hukukuna 2005 yılında “*Doğrudan vergilendirme, faizin vergilendirilmesi alanında üye ülkeler arasında karşılıklı yardımlaşma*” başlığı ile aktarılmıştır. Yasanın 15’inci Maddesinde, sözü geçen dönemde geçerli olan, 2238/1994 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 13’üncü Maddesine eklenmesi gereken hükümler yer almıştır. 2238/1994 sayılı yasanın 13. Maddesinde çeşitli gayri maddi hak bedellerinin ödenmesine uygulanacak vergi oranları ve hükümleri düzenlenmektedir. Bunlar arasında; iş veya mesleği ifa etmek için gerekli olan isim, patent, imtiyaz hakları gibi gayri maddi hakların kiralanması veya devri; borsada kote edilmemiş ve anonim şirketlere ait hisselerin gerçek veya tüzel kişilere ya da yerli veya yabancı olduklarına bakılmaksızın diğer kişilere devrine uygulanacak vergiler veya Yunanistan’da daimi işyeri olmayan veya Yunanistan sınırları içinde ticaret veya bir işle intikal etmeyen yabancılara ödenen gayri maddi hak bedellerine uygulanan vergiler düzenlenmiştir (“*Νόμος: Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος,*”1994). Yunan mukimi anonim şirket veya başka bir üye devletin Yunanistan’da bulunan daimi işyeri tarafından yapılan ödemeler Yunanistan’da doğmuş sayılacak Yunanistan kaynak devlet olarak kabul edilecektir. Kaynak ülke Yunanistan’da ortaya çıkan gayri maddi hak ödemeleri stopaj vergisinden istisna olacaktır. Yasak kapsamındaki hükümlerin uygulanması için birinci şirketin ikinci şirketin sermayesinin en az %25’ine sahip olması veya ikinci şirketin birinci şirketin sermayesinin en az %25’ini elinde tutması ya da üçüncü bir şirketin hem birinci hem de ikinci şirketin en az %25’ine doğrudan sahip olması gerekliliği ifade edilmiştir. İlgili direktif için Yunanistan’a 8 yıllık geçiş dönemi tanınmıştır. Direktif 1 Temmuz 2005 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır. Geçiş döneminin ilk 4 yıllık süresi içinde gayri maddi hak bedellerine %10, ikinci 4 yıllık

dilimde %5 vergi ödeneceği ve 1 Temmuz 2013 tarihinden sonra ise ilgili konulara yönelik stopaj vergisinin %0'a düşeceği hükme bağlanmıştır (“Νόμος: Αμοιβαία συνδρομή των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της άμεσης φορολογίας, φορολογία τόκων και άλλες διατάξεις, 2005)”

#### 2.4.3.2.6. Avrupa Şirketi Tüzüğü'nün İç Hukuka Aktarılması

Kurumlar Vergisi alanındaki diğer bir düzenleme Avrupa Şirketi Tüzüğü olmuştur. Tüzük 2006 yılında Bakanlık Kararnamesi ile Yunan iç hukukuna aktarılmıştır. Tüzükte ifade edilen “*çalışanların yönetime katılımı*” tabiri Yunan Yasasında “*çalışanların şirket içindeki rolleri*” şeklinde ifade edilmiştir. Bu şekilde ifade edilmesi yasanın işlevliğinde bir değişikliğe neden olmamıştır. Bu şekilde ifade edilmesinin sebebi olarak çevirmenlerin sosyoloji kökenli oldukları ve “*Rol*” kelimesinin onların tercihi olduğu ifade edilmiştir. Direktif 2 Kasım 2005 tarihinde iç hukuka uyarlanmış ve en geç 3 ay sonra Resmi Gazetede yayınlanması gerekirken 3 ay gecikmeyle 4 Mayıs 2006 tarihinde yayınlanmıştır. Gecikmenin gerekçesi olarak da kararnamenin hazırlanması ve düzenlenmesi için ihtiyaç duyulan zaman faktörü gösterilmiştir. Kararname çoğunlukla direktifin tekrarı olmuştur. İlgili Tüzük SE oluşturulurken şirketlerin kayıtlı merkezlerinin ve merkezi ofislerinin AB sınırları içinde olmasına vurgu yapmıştır. Ayrıca Tüzükte, Topluluk içinde kayıtlı olduğu üye ülkenin kurallarına uygun olarak kurulması durumunda, merkezi ofisleri birlik dışında olan şirketlerin de SE oluşumuna katılabilecekleri şeklinde düzenleme yapabileceklerinin ifade edilmiştir. Yunanistan da ilgili tüzüğü iç hukukuna aktarıırken bu maddeyi kabul etmiştir (“Νόμος: Πλαίσιο Ρυθμίσεων για τη Σύσταση και τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Εταιρείας,” 2005). Yunanistan'ın bu seçiminin başlıca nedeni, ekonomik kalkınmayı ve büyümeyi hızlandırmak için yabancı yatırımcıları özellikle de uluslararası şirketlerin ülke içinde kurulmasını teşvik etmek istemesidir. Özellikle Çin, Rusya, Japonya, Arap Ülkeleri gibi AB sınırları dışında olan, ancak AB pazarı ile gerçek ve süregelen ilişkileri bulunan işletmeleri çekmek, şirketlere tescilli merkezlerini açabilecekleri ve üye ülkelerin yasaları ile uyumlu SE'lere dönüşebilecekleri halka açık limited şirketlerini oluşturmak için olanak sağlamaktadır (Patra, 2008) .



İlgili Tüzüğün 2(5)'inci Maddesinin iç hukuka uyarlanması neticesinde, 2008 yılında Yunanistan ve Çin arasında yatırım anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşmaya göre, Çinli şirket Pire Limanı İdaresi ile limanın 2 ve 3 numaralı konteyner terminalini idare etmek için 35 yıllık imtiyaz hakkı almıştır. Bu şekilde Avrupa ülkeleri ile Çin arasındaki ithalat ve ihracat konusunda faydalı ve yararlı bir adım atılmış ve Yunanistan Çin'in Avrupa'ya açıldığı bir kapı konumuna gelmiştir (Patra, 2009).

Yunanistan 1981 tarihinden beri AB üyesi bir ülkedir. Ancak tarihsel olarak bakıldığında, Yunan şirketlerinde işçilerin; yönetim kurulu düzeyinde temsil geleneğinin olmadığı görülmektedir. Ülkenin işçi-işveren ilişkileri sistemi; sermaye ve emek arasındaki çekişmeli tutumla şekillenmiş ve devlet hukuk yoluyla şirketlerdeki işçi katılımını geliştirmek için teşvik edici davranmamıştır. Ayrıca Yunan ekonomisine bakıldığında, özel sektörün daha çok küçük ve orta ölçekli firmalardan oluştuğu ve bu firmaların da kurumsal yönetiminin işçi-işveren ilişki sisteminin kendi işleri ile ilgisiz olduğunu düşünmeleri nedeniyle ilgi göstermedikleri görülmektedir. 1981 yılında gerçekleşen AB üyeliği ile birlikte yeni seçilen hükümetin ilk icraatlarından biri devlet kontrolü ve kamu hizmet kuruluşlarında işçilerin doğrudan yönetim kurulu düzeyinde temsilini sağlayan yasaları geçirmek olmuştur (Taylor, 2004: 158-160). İlgili dönemde Yunanistan, ulusal yasal çerçeveyi AB mevzuatı ile uyumlu hale getirmek için her alanda olduğu gibi işçi-işveren alanlarında da bir dizi çalışma yapmıştır. 91/2006 sayılı Bakanlık Kararnamesi en önemli hükümleri özel müzakere grubunun (Special Body) kurulmasına yönelik olanlardır.

AB Direktifinde yer alan, “iştirakçi şirketleri ve ilgili yavru şirketleri ya da kuruluşları temsil eden özel bir müzakere organının seçiminde ya da atanmasında” tabiri yerine sadece “seçiminde” tabiri kullanılmıştır. Dolayısıyla, “Özel müzakere organı üyeleri, iştirakçi şirketlerin ve ilgili yavru şirketlerin ya da kuruluşları tarafından her üye devletteki çalışanlarının sayısı ile orantılı olarak seçilir” şeklinde ifade edilmiştir.

Yunanistan'da geleneksel olarak tek bir yönetim organının hüküm sürdüğü düşünüldüğünde, SE Tüzüğü ve 2001/86/EC sayılı direktifin iç hukuka aktarılması yapısal değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Çünkü AB'nin düzenlemesi tek bir

yönetim organının yani “kurul sisteminin” yanında “çift sistem” olan yönetim organı- denetim organı tarafından yönetilmeyi getirmiştir.

#### 2.4.3.3. Avrupa Birliği ve Yunanistan Arasında Açılan Kurumlar Vergisi Davaları

Bu başlık altında, kurumlar vergisi ile ilgili AB direktiflerinin vergi sistemine yerleştirildiğinde ortaya çıkan bazı davalar ele alınacaktır.

#### Şekil 7 Avrupa Adalet Divanı'nda Ele Alınan Kurumlar Vergisi Davaları



Not: Şekil yazar tarafından oluşturulmuştur.

##### 2.4.3.3.1. Sermaye Artırımı Davası (Case-C426/98)

Dava 69/335/EEC sayılı ve sermaye artışı üzerindeki vergilere ilişkin direktifin ihlali ile ilgilidir. Adı geçen direktif 85/303/EEC sayılı ve son olarak ta 2008/7/EC sayılı direktif ile değiştirilmiştir. Dava, 69/335/EEC sayılı direktifin, Halka Açık Sınırlı Sorumlu Şirketler ve Özel Sınırlı Sorumlu Şirketlerin kuruluşlarının, tüzüklerinin yayınlanmasının veya değiştirilmesinin ve sermaye artırımının üzerine sadece sermaye vergisi alınmasını düzenleyen ve herhangi bir biçimde başka özel vergi uygulanmasını yasaklayan 7'inci ve 10'uncu Maddelerinin ihlali gerekçesi ile açılmıştır.

İlgili direktif ile sermaye vergisine tabi olan işlemler açık şekilde sıralanmıştır.<sup>19</sup> Direktife göre Yunanistan vergiden muaf tutacağı işlemleri belirleyecektir. Direktife göre bazı işlemler sosyal amaç, ülkenin özel bazı durumları veya vergi adaleti açısından indirimlere veya muafiyetlere tabi olabilirler. Ülkeler bu konuda Komisyonu bilgilendirmekle yükümlüdürler. Ayrıca 1.7.1984 tarihinde %0.50 veya daha az oranda vergilendirilen veya vergiden muaf tutulan işlemler sermaye vergisinden muaf tutulacaktır (*Commission of the European Communities v Hellenic Republic*, 2002)

Sermaye artışı üzerindeki dolaylı vergilerle ilgili 69/335/EEC sayılı direktif, 1676/1986 sayılı kanunla Yunanistan'da iç hukuka aktarılmıştır. İlgili kanunda, sermayenin merkezileştirilmesi üzerine uygulanacak verginin, ticaret şirketleri ve mesleki kuruluşlar, yabancı şirketler ile kar amacı güden her seviyedeki kooperatif teşkilatları, diğer şirketler, tüzel kişiler ve ortaklıkları kapsayacağı ifade edilmiştir. Aynı kanunda uygulanacak sermaye vergisi oranı %1 olarak tespit edilmiştir. Bunlara ilave olarak 22/1956 sayılı kararnameye dayandırılarak, ortaklıklar ve özel sınırlı sorumlu şirketlerin kuruluş tüzüklerinin yayınlanmasıyla birlikte ilgili şirketlerin sermayelerinin %1'lik kısmı Hukukçular Sosyal Fonu'na aktarılmaktadır. Ayrıca, bu tarz ortaklık ve şirketlerin varlık sürelerinin uzatılması fiilinin gerçekleştirildiğin yayınlanması ile damga vergisinin üçte ikisi kadar bir tutar yine aynı fona aktarılmaktadır.

Komisyon, Yunanistan'ın halka açık ve özel sınırlı sorumlu şirketlerin kuruluşlarına, tüzüklerinin yayınlanmasına ve değiştirilmesine ve sermaye artışlarına uyguladığı toplam

---

<sup>19</sup> "Sermaye şirketi kurma, sermaye şirketi olmayan bir tüzel kişinin sermaye şirketine dönüştürülmesi; sermaye şirketinin sermayesinde artırım; bir üye ülkede sermaye şirketi olarak kabul edilen ve kanuni merkezi üçüncü ülkede olan tüzel kişinin iş merkezinin bir üye ülkeye transferi; iş merkezi üçüncü ülkede bulunan bir tüzel kişinin kanuni merkezinin sermaye şirketi olarak kabul edilen bir üye ülkeye transferi, iş merkezinin bulunduğu ülkede sermaye şirketi olarak kabul edilmeyen bir şirketin sermaye şirketi olarak kabul edilen diğer bir üye ülkeye transferi, iş merkezi üçüncü ülkede bulunan bir tüzel kişinin kanuni merkezinin kendisini sermaye şirketi olarak kabul etmeyen bir üye ülkeden sermaye şirketi olarak kabul eden diğer üye ülkeye transferi ."

dolaylı vergi miktarının 69/335 sayılı direktif kapsamında belirtilen tutarın çok üstünde olduğu gerekçesi ile olayı Adalet Divanı'na taşımıştır.

Yunanistan gerekçeli görüşünde, ödenen ücretlerin ödeme yapan kişilerin aldığı hizmet karşılığı yaptıkları aidat ve harç şeklinde vergiler olduğunu ve bu nedenle ilgili direktifin 12 (1)(e)<sup>20</sup> maddesine uygun olduğunu ifade etmiştir. Komisyon ise Yunanistan'ın 69/335 sayılı Direktife aykırı olacak şekilde sermaye artışı üzerine ek vergi uyguladığını, ayrıca şirketlere tüzüklerinin değiştirilmesi veya yayınlanmasından ve sermaye artışlarından ek yükler bindirdiğini ve bu nedenle ilgili işlemler üzerindeki vergi yükünün Direktifin kapsamında belirtilen %1'lik oranın üstünde %3,8 olarak gerçekleştiğini iddia etmiştir (*Commission of the European Communities v Hellenic Republic*, 2002).

Dava neticesinde Yunanistan'ın 69/335 sayılı direktifi ihlal ettiği sonucuna varılmıştır. Dava 19 Mart 2002 tarihinde sonuçlanmıştır.

#### 2.4.3.3.2. Direktifin Zamanında Aktarılmaması Davası (Case C-8/97)

1990 yılında 90/434/EEC sayılı Birleşme Direktifi kabul edilmiştir. Direktif maddesi gereği üye ülkeler kanun, tüzük ve idari düzenlemelerini en geç 1 Ocak 1992 tarihine kadar Birleşme Direktifi hükümleri ile uyumlu hale getirmekle yükümlü kılınmıştır. İlgili direktif Portekiz'e aktif devrin ve hisse değişimi ile ilgili hükümlerin iç hukuka aktarılması için 1 Ocak 1993 tarihine kadar süre tanımıştır.

Her üye ülke ilgili direktifin iç hukuka aktarılması konusunda, belli bir süre içinde, Komisyon'u bilgilendirmekle yükümlü kılınmıştır. Yunanistan'ın verilen süre içinde ilgili direktifin iç hukuka aktarılmasına yönelik gerekli bilgileri Komisyon'a ilememesi üzerine Komisyon, 6 Ağustos 1992 tarihinde Yunanistan'ın iki ay içinde görüşünü bildirmesini talep etmiştir. Yunanistan'dan cevap gelmemesi üzerine Komisyon, 15 Temmuz 1994 tarihinde gerekçeli görüşünü göndererek Yunanistan'dan gerekli düzenlemeleri iki ay içinde yapmasını talep etmiştir. 19 Eylül 1994 tarihinde Yunanistan

<sup>20</sup> İlgili madde üye ülkelerin hangi vergileri uygulayabileceğini tanımlamaktadır. 12(1)(e) maddesine göre bir üye ülke, aidatlar veya harçlar şeklinde ödenen vergiler yükleyebilir.

ilgili direktifi iç hukuka aktarmadığını bildirmiştir. Gerekçe olarak da kendi yasalarındaki iç zorluklardan bahsetmiştir. Dava 1997 yılında Adalet Divanı'na taşınmış ve Divan, 19 Şubat 1998 tarihinde sonuçlandırdığı davada, hiçbir üye ülkenin kendi hukukundaki eksiklikleri bahane ederek ilgili AB direktiflerini iç hukuka geçirmeme veya geciktirmeli geçirme hakkına sahip olamayacağına karar vermiştir. Yunanistan 1998 yılında ilgili direktifi iç hukukuna aktarmıştır (*Commission of the European Communities v Hellenic Republic, 1998*).

#### 2.4.3.3.3. Athinaiki Zythopoiia Davası (Case C-294/99)

Dava bir ön karar davasıdır. Davanın diğer bir önemli özelliği, ilgili direktiflerde tam tanımı yapılmamış olan stopaj vergisinin tanımının yapıldığı önemli davalardan olmasıdır. Ana Şirket- Bağlı Şirket Direktifin amacı; bir AB ülkesinde yerleşik bir yan kuruluş tarafından başka bir AB ülkesinde yerleşik ana şirkete temettü şeklinde dağıtılan kârların ekonomik olarak çifte vergilendirilmesini önlemektir. Direktifin 5. maddesi, farklı AB ülkelerinin bağlı şirketleri arasında temettü ödemeleri üzerinden stopaj vergisi uygulanmasını yasaklamaktadır. Direktif "stopaj" terimini tanımlamadığından, ABAD bir tanım sağlamaya çalışmaktadır.

Athinaiki Zythopoiia bira üretimi ve dağıtımını yapan ve sermayesinin %92.17'sine Amstel International isimli bir Hollanda şirketinin sahip olduğu, Yunanistan'da faaliyet gösteren ve orada yerleşik olan bir Yunan Anonim şirkettir. Athinaiki Zythopoiia 1996 mali yılı için ödediği verginin bir kısmının 90/435/EEC sayılı ve farklı üye ülkelerdeki yavru şirketten ana şirkete yapılan kar paylarının dağıtımlarında çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik direktif kapsamında belirtilen stopaj vergisi tanımına girdiğini iddia etmiş, ilgili verginin kendisine geri iade edilmesini talep etmiştir. Ulusal mahkeme, davacının 7 026 210 797 GRD tutarında gelir vergisine atıfta bulunduğunu belirtmektedir. Bu meblağa, vergilendirilemez gelire ilişkin 794 291 553 GRD tutarı da dahildir (*Athinaiki Zythopoiia AE v Elliniko Dimosio 2001*).

Davacı şirket amacı bira ürünlerinin üretimi ve pazarlamasını yapan, Yunan yasalarına tabi bir halka açık limited şirkettir. Hollanda şirketi Amstel International, sermayesinin % 92,17'sine sahiptir.

İlgili direktife bakıldığında, bir yavru şirketin sermayesinin en az %25'ine<sup>21</sup> sahip olan ana şirkete dağıttığı karlar stopaj vergisinden muafır. Aynı direktifte, ana şirket yavru şirket ile olan münasebetinden dolayı, yavru şirketin tasfiyesi hariç, yavru şirketin dağıttığı karları aldığıında, ana şirketin bulunduğu ülke ya bu karları vergilendirmez ya da bunları ana şirketin vergi matrahına dâhil ederek, yavru şirketin kendi ülkesinde ödediği vergilerin mahsubuna izin verir.

Ulusal Mahkeme, Adalet Divanı'na, ilgili davaya konu olan ve vergi istisnasına veya indirilmiş vergiye tabi karların dağıtılmayıp şirket bünyesinde kalması halinde kurumlar vergisinden istisna tutulması, ana şirkete dağıtılması halinde ilgili vergi istisnalarının veya vergi indirimlerinin ortadan kalkması ve bunların vergi matrahına dâhil edilerek yavru şirketin kurumlar vergisi yükünü artırması durumunda, ilgili verginin Direktifte ifade edilen stopaj vergisi ile ilişkili olup olmadığını sormuştur.

Yunanistan ilgili direktifin asıl amacının çifte vergilendirmeyi önlemek olduğunu ifade etmiş ve direktif kapsamında herhangi bir vergi istisnasının yer olmadığını iddiasına eklemiştir. Ayrıca, Yunan Hükümetine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 106 (2) ve (3). Maddeleri kapsamında , dağıtılan kârların vergilendirilmesi yöntemi, direktif tarafından yasaklandığı üzere stopaj ile tamamen ilgisizdir. Yunan Hükümeti, söz konusu hükümlerin bir stopaj vergisiyle uyuşmadığını, ancak yan kuruluşun gelir vergisine karşılık geldiğini vurgulamaktadır. Kâr dağıtımına ilişkin stopaj vergilerinin özellikle kanunla yasaklandığı görüşündedir.

Adalet divanı verdiği kararda, Yunanistan vergi yasalarınca, bağlı şirketin vergilendirilmesinde dağıtılmayıp şirket bünyesinde kaldığı sürece vergi istisnası ve indirilmiş vergi avantajlarından yararlanan gelirlerinin bir kısmının ana şirkete dağıtımını

---

<sup>21</sup> 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren oran %10 olmuştur.

söz konusu olduğunda, bağlı şirketin kurumlar vergisi yükünü artıracak şekilde vergi matrahına eklenmesi neticesinde ortaya çıkan vergilerin ilgili direktifin 5(1). Maddesinde tanımlanan stopaj vergisi ile ilişkili olduğunu ifade etmiştir.

ABAD'a göre verginin ulusal düzeyde nasıl sınıflandırıldığı önemli değildir. İncelenmesi gereken tek şey, stopaj vergisinin şartlarını karşılayıp karşılamadığıdır. Ulusal vergi hükümleri, karların dağıtıldığı durumlarda özel vergilendirmeye yol açar. Ayrıca, vergilerin alınmasının nedeni dağıtımlardır. Dolayısıyla, vergilendirme, dağıtım yapan teşebbüsün ödeyeceği gelir vergisi çerçevesinde olmakla birlikte, bir stopaj vergisi özelliği içermektedir.

ABAD'ın Yunan vergisinin kurumlar vergisi değil stopaj vergisi niteliğine sahip olduğuna karar vermesi şaşırtıcı olmuştur. Belirleyici faktör, davanın yapıldığı tarihteki Yunan vergi kanununun olağan kurallarının aksine, önceki vergi yıllarından kaynaklanan zararların vergilendirilen kârdan mahsup edilememesiydi. Bu eylem ABAD'ı ilgili verginin kurumsal vergi olduğu konusunda ikna etmemiştir.

Yunan Hükümeti temsilcisi, Mahkemeden, Topluluk hukukunun ana davada söz konusu türden vergilendirmeyi engellediğinin tespit edilmesi halinde, kararının etkilerini sınırlamasını istemiştir. Temsilci, haksız yere alınan verginin geri ödenmesinin önemli maliyetini olacağını savunmuştur. Mahkemenin yorum talebi üzerinde karar verdiği bir hükmün etkilerini sınırlandırması istisnai bir durumdur. Özellikle yürürlükte olduğu düşünülen kurallara dayanan ve iyi niyetle kurulan çok sayıda yasal ilişki nedeniyle ciddi ekonomik riskinin olduğu durumlar bu istisnai duruma örnektir. İlgili davada Yunan Hükümetinin katlanmak zorunda kalacağı mali kaybın boyutuyla ilgili argüman desteklenmemiştir. Bir vergi veya harcın hukuka aykırılığı nedeniyle bir hükümet için ortaya çıkabilecek mali sonuçlar, Mahkeme kararının etkilerini sınırlamak için hiçbir zaman kendi başlarına haklı bir sebep olarak kabul edilmemiştir(*Athinaiiki Zythopoiia AE v Elliniko Dimosio* 2001).

#### 2.4.3.3.4. Royal Bank of Scotland Davası (Case C-311/97)

Royal Bank of Scotland (RBS) davası Yunan Ulusal Mahkemesinin AB'ye götürdüğü ön karar davasıdır. RBS merkezi ofisi İngiltere'de olan ve Yunanistan'da daimi temsilci şubesi ile bankacılık faaliyetlerinde bulunan bir kuruluştur. İlgili kuruluş 1994/1995 mali yılında merkezi ofisleri Yunanistan'da bulunan bankalara kıyasla daha ağır vergi yüküne maruz kaldığı gerekçesi ile 1996 yılında İdari mahkemede dava açmıştır. 2238/1994 sayılı Yunan Gelir Vergisi Kanunu'nun 101(1) (a9) maddesi gereği RBS şubesi %40 vergiye tabi olurken merkezi ofisleri Yunanistan'da olan bankalar %35 oranında bir vergiye tabi olmuştur (*Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State)*, 1999)

Yunan İdari Mahkemesi önüne gelen dava ile ilgili olarak ABAD'a gitmiş ve dava ile ilgili Yunan mevzuatının Topluluk hukukuna aykırı olup olmadığını yorumlanmasını istemiştir. 2238/94 sayılı Kanunun 109(1)(a) maddesi gereği merkezi ofisi yurtdışında olan bir şirket %40, aynı Kanunun 109(1)(b) maddesi gereği merkezi ofisi yurt içinde olan şirketler %35 vergiye tabi olmaktadır. ("Νόμος: Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος," 1994).

ABAD üye ülkelerin dolaysız vergiler alanındaki uygulamalarının Topluluk hukukuna uygun olması gerektiği ve milliyete dayalı ayrımcılığın engellenmesi gerektiği kararına varmıştır. Avrupa mahkemesine göre Kurucu anlaşmanın 43<sup>22</sup> (ABİDA 49)'uncu Maddesi konu ile ilgili temel hükmü oluşturmaktadır ve üye ülkeler üzerinde doğrudan etkiye sahiptir. Avrupa mahkemesi Avoir Fiscal davasındaki kararını tekrarlamış ve işyeri kuruluş özgürlüğü ile bir işletmenin herhangi bir ülkede seçtiği herhangi bir kuruluş altında kurulmasının kastedildiğine ve şube şeklinde kurulan bir işletmeye karşı ayırım yapılmasının 43'üncü Maddeye aykırılık teşkil edeceğine karar vermiştir. Buna göre, karşılaştırılabilir durumlara farklı kuralların uygulanması veya farklı durumlara aynı

<sup>22</sup> "Kurucu Anlaşmanın 43. Maddesi (ABİHA 49.Madde) : Aşağıda yer alan hükümler çerçevesinde, üye devlet uyruklarının diğer bir üye devletin topraklarında iş kurma serbestisine kısıtlamalar getirilmesi yasaktır. Bu yasak, bir üye devletin topraklarında yerleşik diğer üye devlet uyruklarının ticari temsilcilik, şube veya bağlı şirket kurmasına ilişkin kısıtlamalara da uygulanır. İş kurma serbestisi, sermayeye ilişkin Bölümde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, iş kurulan ülke mevzuatının kendi uyrukları için belirlediği koşullarda, bağımsız çalışan kişi olarak faaliyete başlama ve sürdürme ve özellikle 54. maddenin 2. paragrafında tanımlanan şirketler olmak üzere teşebbüs kurma ve yönetme hakkını kapsar."



kuralların uygulanması ayrımcılığa neden olmaktadır (*Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State)*, 1999).

Mahkemece merkezi ofisi Yunanistan’da olan bir şirket ile merkezi ofisi diğer üye ülkede olan bir şirketin Yunanistan’da bulunan şubesinin vergilendirme amacıyla karşılaştırılabilir olup olmadığına bakılmış ve uygulamada objektif bir ayırım olmadığı ve Direktifte belirlenen hükümler kapsamında ayrımcılığa haklı bir nedenin bulunmadığına karar verilmiştir.

#### **2.4.4.Yunanistan’da Motorlu Taşıtlar Üzerine Uygulanan Vergiler**

Yunanistan; 2010 yılında çıkardığı yasa ile binek otomobiller üzerinden, hükümet tarafından geçici olduğu iddia edilen lüks vergisi uygulamasına başlamıştır. Yasaya göre, yeni araçlar için vergi satış fiyatı üzerinden hesaplanır. İkinci el araçlar için ise, satış fiyatı üzerinden aracın yaşı, kilometresi ve tipine göre indirim yapılır ve daha sonra lüks vergisi hesaplanır. İkinci el araçlarda 10 yıldan yaşlı araçlar için lüks vergisi yoktur. Vergi oranları 20000-22000 Avro arasındaki araçlar için %10, 22001-28000 Avro araçlar için %30 ve 28000 Avrodan daha pahalı araçlar için ise %40 olarak hesaplanır. Lüks vergisi AB ülkelerinden gelen ve diğer ülkede tescil ettirilmiş ikinci el araçlar için kullanılmaz. Özetle, AB’den ithal edilen yeni araçlar için KDV, tescil vergisi ve lüks vergisi uygulanır. İkinci el araçlar için ise tescil vergisi ve lüks vergisi alınır. Üçüncü ülkelerden ithal edilen araçlar için ithal vergisi, KDV, tescil vergisi ve lüks vergisi alınır. KDV net perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanır. Perakende satış fiyatı içinde; CIF, lüks vergisi ve araç üçüncü ülkelerden ithal ise gümrük vergileri de bulunmaktadır. Lüks vergisi, araç yeni ise fabrika çıkışı toptan fiyat üzerine uygulanır. Aracın ikinci el olması halinde, ilgili aracın toptan fiyatından yaş ve km dikkate alınarak indirimler yapılır ve kalan fiyata lüks vergisi uygulanır. Diğer tüm vergiler KDV hesaplanırken değer içinde dir.

Araçlar için uygulanan Lüks Vergisinin, ekonomik kriz nedeni ile daralma yaşayan ve bütçe açığı sorunu olan Yunanistan için ek gelir elde etmekte kullanılan bir araç olduğu savunulabilir. Ancak, lüks vergisinin dayatılması, devletin çok sayıda vergi mükellefi tarafından beyan edilen az gelire uyuşmayan vergi servetine karşı başlattığı bir

girişimdir. Vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak için servetlerini eksik beyan eden veya hiç beyan etmeyenlere karşı alınan bir karar olması nedeniyle, prensip olarak, haklı ve adil görünmektedir. İlgili vergi 4 çocuk ve daha fazla çocuğa sahip bir aile için 2021 yılında kaldırılmıştır.

Elektrikli araçlar tescil vergisinden muaftır, hibrit araçlar için ise 2020 yılından beri %75 daha az ödenir. Hibrit araçlar için 2020 yılı öncesi %50 daha az tescil vergisi ödeniyordu. 1.549 cc'ye kadar motor kapasitesine sahip elektrikli ve hibrit binek otomobiller yıllık dolaşım vergisinden muaftır. Daha yüksek motor kapasitesine sahip hibrit araçlar normal dolaşım vergisi oranının % 60'ını öder. Elektrikli araçlar ayrıca lüks vergisinden muaftır. Yunanistan son yıllarda araçların vergilendirmesinde çevre kirliliğini dikkate almaktadır.

#### 2.4.4.1. Yunanistan Hakkında Açılan Motorlu Taşıtlar Alanı İle İlgili Davalar

Yunanistan araçların vergilendirilmesinde bazı sorunlar yaşamıştır. Bu sorunlar iç hukuk alanında, AB'nin Kurucu Antlaşması'ndaki kurallara uygun düzenlemeler yapmamış olmasından kaynaklanmıştır. Araçlar konusunda her ne kadar kesin AB vergi düzenlemeleri olmasa da, iç pazarın düzgün işlemlerini sağlayan kurallar her alanda olduğu gibi bu alanda da ülkelerin önüne gelmektedir. Aslında bu davalar, ülkelerin bazı vergi alanlarında kendi kurallarını koyma özgürlüğüne sahip olsalar bile, bu özgürlüklerinin AB Kurucu Antlaşmasındaki maddeler ile sınırlandırıldığını ve ülkelerin sonsuz bir özgürlüğe sahip olmadığını açıkça göstermektedir

Özellikle 83/182/EEC<sup>23</sup> ve 83/183/EEC<sup>24</sup> sayılı Direktiflerin uygulanmasında araçların tesciline ilişkin oldukça fazla problem yaşamıştır. Konu ile ilgili Adalet Divanında üç dava açılmıştır. Ayrıca AB Komisyonu ve AB Parlamentosuna bireyler tarafından çok sayıda başvuru yapılmıştır. İlgili Direktiflerle ilgili sorun normal ikamet yerinin belirlenmesinden kaynaklanmaktadır. Yunanistan konu ile ilgili direktifleri iç hukuka

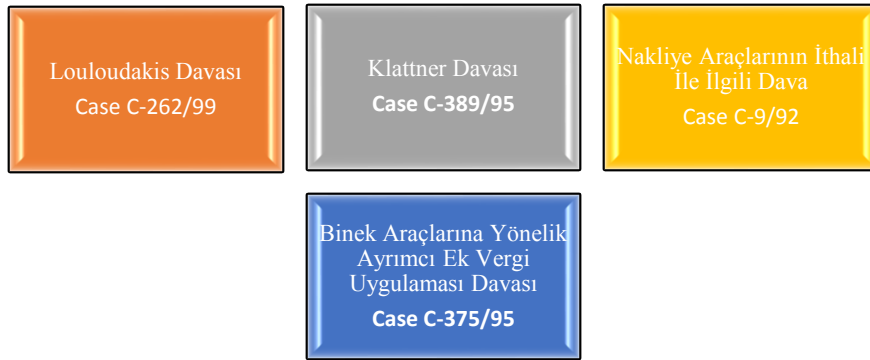
<sup>23</sup> “Bir Üye Devletten diğerine geçici olarak ithal edilen belirli ulaşım araçları için Topluluk içinde vergi muafiyetlerine ilişkin 28 Mart 1983 tarih ve 83/182 / EEC sayılı Konsey Direktifi.”

<sup>24</sup> “Bir Üye Devletten bireylerin kişisel mallarının daimi ithalatına uygulanan vergi muafiyetlerine ilişkin 28 Mart 1983 tarihli 83/183 / EEC sayılı Konsey Direktifi.”

aktarmıştır. Sorun uygulamada yaşanmıştır. Örneğin, Yunan yasalarına göre 10 yıldır yurt dışında yaşayan ve çalışan bir Yunan vatandaşının ikamet yeri Yunanistan olarak kabul edilmektedir. Aynı şekilde, 26 yaşına gelmiş ve yurt dışında yaşayan, ancak ailesi Yunanistan’da yaşamakta olan bir birey için de “aile bağları” kavramı göz önüne alınarak, ilgili kişi yurt dışında evlenene kadar, ikamet yeri Yunanistan olarak kabul edilebilmektedir.

Özellikle, 83/182/EEC sayılı Direktif ile ilgili yaşanan diğer bir sorun, geçici nakliye aracı ithal eden bireylerin Yunan yasalarını ihlal ettiği gerekçesi ile çok yüksek cezalara maruz bırakılmasıdır. AB mevzuatına göre bu durum orantılılık ilkesini ihlal etmektedir.

**Şekil 8** Yunanistan Hakkında Açılan Motorlu Taşıtlar Alanı ile İlgili Davalar



Not: Şekil yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.4.4.1.1. Binek Araçlarına Yönelik Ayrımcı Ek Vergi Uygulaması Davası (Case C-375/95)

363/1976 sayılı Yasa ve daha sonra bu yasayı değiştiren 1676/1986 sayılı Yasa gereği, Yunanistan’a ithal edilen veya montajı Yunanistan’da yapılan binek araçları için özel tüketim vergisi ve düz oranlı özel ek vergi uygulamaya konulmuştur. Özel tüketim vergisi aracın ilk satışına veya ithali üzerine uygulanmaktadır. Oran ise motor silindir hacmine bağlı olarak değişmektedir. Vergi miktarı vergiden önceki satış fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır. İthal edilen ikinci el araçlar için ise vergi eşdeğer yeni aracın satış

fiyatının her yıl için %5 azaltılmasıyla bulunmakta ve maksimum indirim %20 olarak kabul edilmektedir. Araç hasar görmüşse veya normal kullanımından daha büyük aşınma belirtisi gösteriyorsa maksimum indirim %25'e kadar çıkabilecektir (“Νόμος: Καθορισμός των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας και ρύθμιση άλλων θεμάτων ,” 1986).

Sabit oranlı ek özel vergi ise yeni araçların veya ikinci el araçların Yunanistan'da ilk tescillerinde ödenmektedir. 1994 yılına kadar vergi fiyatı sadece aracın motor silindir hacmine göre belirlenmekteydi. İthal edilen kullanılmış araçlar da yeni araçlar gibi vergilendirilmekte ve herhangi bir indirim söz konusu olmamaktaydı. 2187/1994 sayılı Yasa ile sabit oranlı ek özel vergi miktarı aracın vergi öncesi satış fiyatının belli bir yüzdesine eşitlenmiştir. Ayrıca aracın motor hacmi de dikkate alınmaya devam edilmiştir. İthal edilen ikinci el araçların vergisi ise özel tüketim vergisi gibi hesaplanmıştır. 1858/1989 sayılı Yasa ile yeni teknoloji veya havayı kirletmeyen teknolojiye sahip araçlar için özel tüketim vergisi oranlarında indirim yapılırken aynı özelliklere sahip ithal edilen ikinci el araçlara bu indirim sağlanmamıştır.

Komisyon ilk olarak ithal edilen ikinci el araçlar için özel tüketim vergisi matrahının hesaplanmasına yönelik temel kurallara itiraz etmiştir. Mevcut vergi sisteminde, ithal edilen ikinci el araçların vergi matrahının, bu vergiye yeniye maruz kalan ilgili yerli aracın net bu günkü değerinden daha fazla olduğunu iddia etmiştir. Bunun sonucunda da, ithal edilen ikinci el araçların özel tüketim vergisinin açıkça Yunanistan'da satılan ikinci el araçların değerine ilişkin nihai vergi oranından daha fazla olduğu kararına varmıştır (“ *Commission of the European Communities v Hellenic Republic*, ” 1997)

İkinci olarak Komisyon, ithal edilen ikinci el araçların, Yunanistan'da yeniymiş gibi sabit oranlı ek özel verginin tamamına maruz kaldığını tespit etmiştir. Buna ilave olarak herhangi bir indirime izin verilmemesi nedeniyle, yerli araçların ilk tescillerinde karşılaştıkları vergi miktarından daha fazla bir vergi ile karşı karşıya olduğunu belirtmiştir

Üçüncü olarak Komisyon, ithal edilen ikinci el araçların yeni teknolojilere veya havayı kirletmeyen teknolojiye sahip olsa dahi özel tüketim vergisinden bir indirim tabi olmadığını, bu sebeple bu araçların benzer kullanılmış yerli araçlar karşısında, ayrımcılığa maruz kaldığını ifade etmiştir (“ *Commission of the European Communities v Hellenic Republic,*” 1997).

Yunanistan, ülkede üretilen veya ithal edilen araçların aynı vergilendirildiğini, ikinci el araçlar için yıllık %5 en fazla %20 indirimle vergiye tabi değerin sınırlandırılmasının eski, havayı kirleten veya tehlikeli araçların trafiğe çıkmasını engellemek için yapıldığını iddia etmiştir. Yunanistan ayrıca, yeni araçların numuneler üzerinde test edildiğini, havayı kirletmeyen ithal edilen ikinci el araçlara indirilmiş özel tüketim vergisi oranının kullanılması durumunda, her aracı tek tek kontrol eden bir sistemin kurulması gerektiğini belirtmiş ve böyle bir sistemin oluşturulmasının aşılabilir uygulama güçlükleriyle karşılaşabileceğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak Yunanistan, ikinci el ithal araçlar için yıllık %5 en fazla %20 indirimle vergiye tabi değeri sınırlandırmış yeni teknoloji veya havayı kirletmeyen teknolojiye sahip araçlar için özel tüketim vergisi oranlarında indirim yaparken, aynı özelliklere sahip ithal edilen ikinci el araçlara bu indirimi sağlamamıştır. Bu nedenle, AET Kurucu Antlaşması'nın 95'inci maddesini (ABİDA 110'uncu madde) ihlal ettiği gerekçesi ile suçlu bulunmuştur (“ *Commission of the European Communities v Hellenic Republic,*” 1997) .

#### 2.4.4.1.2. Nakliye Araçlarının İthalı İle İlgili Dava (Case C-9/92)

Dava, Komisyon tarafından, 83/182/EEC<sup>25</sup> ve 83/183/EEC<sup>26</sup> sayılı direktiflerle ilgilidir. Dava ilgili direktiflerin bakanlık kararları ile Yunan iç hukukunda hayata geçirilmesinde ve yürütülmesinde, Yunanistan'ın AB Antlaşmalarından doğan yükümlülüklerini ihlal

<sup>25</sup> İlgili direktif, 1 Kasım 1984 tarihinde 1225/141/1984 sayılı Bakanlık Kararı ile iç hukuka aktarılmış, 1 Mart 1988 tarihinde ilgili karar 247/13 sayılı Bakanlık kararı ile değiştirilmiştir.

<sup>26</sup> İlgili direktif, 30 Kasım 1984 tarihinde 264/23/2985 sayılı Bakanlık Kararı ile iç hukuka aktarılmış, 1 Mart 1988 tarihinde ilgili karar 245/11 sayılı Bakanlık kararı ile değiştirilmiştir.

ettiği gerekçesi ile açılmıştır. Dava bir ihlal davasıdır. Her iki Direktif iç hukuka ilgili Bakanlık Kararları ile aktarıldıktan sonra, sirkülerle yürürlüğe girmiştir.

Konu ile ilgili Komisyonun ilk itiraz ettiği konu normal ikamet yerinin belirlenmesi alanında olmuştur. İlgili direktifler kapsamında “normal ikamet yeri” kavramı, ilgili kişinin her takvim yılında en az 185 gün yaşadığı yer olarak tanımlanmıştır. Buna ilave olarak ayrıca şahsi ve iş bağlarının olduğu, ikisinin farklı olduğu hallerde ise şahsi bağlarının olduğu yerin bireyin ikamet yeri olarak alınması gerektiği direktif maddelerinde açıkça belirtilmiştir. Adı geçen direktifler Yunan iç hukukuna 247/13 ve 245/11 sayılı Bakanlık Kararları ile aktarılmış ve “normal ikamet yeri” belirlenmesinde “bir takvim yılı” kavramı yerine bahse konu aracın ithal edildiği tarihten önceki 12 aylık süre dikkate alınarak, bu 12 ay içinde ilgili kişinin en az 185 gün ülkede ikamet etme şartı aranmıştır. Komisyon bu tanımın ilgili kişi için lehte veya aleyhte durumlar ortaya çıkarabileceğini ve buna ilave olarak Topluluk kavramı olan “normal ikamet” yerinin belirlenmesinde üye ülkelerin kendi tanımlarını ve kavramlarını kullanamayacağını ifade etmiştir. Yunanistan’ın ilgili yasalarının ilgili direktiflerle uyumlu olmadığı ileri sürülmüştür. Yunanistan ise 83/182/EEC sayılı direktifin 9(1) ve 83/183/EEC sayılı direktifin 11(2)’inci maddeleri gereğince “üye ülkeler direktifte belirtilenlerden daha liberal düzenlemeler ortaya koyabilir” hakkını kullandığını ifade etmiştir (*Commission of the European Communities v Hellenic Republic*,” 1993). Normal ikamet yeri, bir aracın hangi ülkeye geçici veya daimi olarak ithal edildiğini ve hangi ülkenin vergi mevzuatına dâhil olduğunu açıklığa kavuşturmak açısından önemlidir.

Konu ile ilgili ikinci sorun Yunan hukukuna aktarılan ilgili direktiflerin uygulanmasına yönelik sirkülerler olmuştur. İlgili AB Direktiflerinde normal ikamet yerinin ıspatı olarak kimlik belgesi veya herhangi bir yasal belge kanıt olarak kabul edilmektedir. Ülkeler şüphe duydukları takdirde ise ek belge isteme hakkına sahiptir. Yunanistan yayınladığı sirkülerler ile normal ikamet yerinin belirlenmesine yönelik kanıt olarak istenecek belgeleri sıralamıştır. Komisyon, direktiflerin iç hukuka aktarılmasında sirkülerlerin uygun araçlar olmadığını ifade etmiştir. Ayrıca, Yunanistan’ın ilgili direktiflere yönelik sirkülerlerinin, Yunan gümrük idaresine, normal ikamet yerinin belirlenmesinde kanıt olarak kullanılan belgelerde herhangi bir şüphe olmamasına

rağmen, ek belge isteme konusunda oldukça fazla takdir yetkisi tanıdığını da belirtmiştir. Bunlara ilave olarak, ilgili direktifleri iç hukuka aktaran ilgili Bakanlık Kararlarının 83/182/EEC sayılı direktifin 7(2)<sup>27</sup> ve 7(3)<sup>28</sup> ve 83/183/EEC sayılı Direktifin 6(2)<sup>29</sup> ve 6(3)<sup>30</sup> maddelerine ilişkin düzenlemeler içermediğini iddia etmiştir. Yunanlı yetkililer sirkülerin direktiflerle uyumlu olduğunu, Komisyonun iddiasına rağmen, sirkülerde belirtilen ve kanıt için gerekli belgelerin normal ikamet yerine dair şüphe duyulmadıkça talep edilmediğini ifade etmişlerdir (*Commission of the European Communities v Hellenic Republic*,” 1993).

Komisyon Yunan mevzuatında daimi ithalat için beş yıllık oturma izninin talep edilmesinin 83/183/EEC sayılı Direktifin 6(2) ve 6(3) sayılı maddelerine aykırı olduğunu iddia etmiştir. Yunanistan ilgi maddenin varlığını kabul etmekle birlikte haklı nedenlere dayandığını da savunmuş ve herhangi bir üye ülke tarafından ilgili kişiye, kendi topraklarında oturmaya izinli olmadan önce, 83/183/EEC sayılı Direktif ile tanınan vergi muafiyetlerinin tanınacağına beklenmesinin olanaksız ve mantıksız olduğunu da savunmasına eklemiştir. Yunanistan’ın bu savunması kabul edilmemiştir. Normal ikamet yerinin transferinin kanıtı için oturma izni haricinde, süresiz iş kontratı veya kira kontratlarının kullanılmasının daha doğru olacağı, ilgili devlet tarafından normal ikamet yerinin transferi için sadece oturma izninin istenmesinin vergi muafiyetinin uygulanmasının önünde haksız engeller oluşturacağı ifade edilmiştir (*Commission of the European Communities v Hellenic Republic*,” 1993).

Yukarıdaki ihlallere ek olarak aynı davada Komisyon, bir aracın Yunan topraklarında ne kadar süre kaldığını tespit etmek için giriş ve çıkışlarda araç tescil numarası ile pasaportların damgalanması fiilinin varlığını tespit etmiştir. Bu fiil, Topluluk içinde iş kurma ve hizmet sunumu ile ilgili serbest dolaşım ve ikamet hakkı önündeki engellerin

<sup>27</sup> İlgili madde: “Bireyler, kimlik kartları veya diğer geçerli belgeler gibi herhangi bir uygun yöntemle normal ikamet yerlerini kanıtlayacaklardır.”

<sup>28</sup> İlgili madde: “İthalatın yapıldığı Üye Devletin yetkili makamları, normal ikamete ilişkin bir beyanın geçerliliğinden şüphe duyulması durumunda, herhangi bir ek bilgi veya kanıt talep edebilirler.”

<sup>29</sup> İlgili madde: “Bireyler, kimlik kartları veya diğer geçerli belgeler gibi herhangi bir uygun yöntemle normal ikamet yerlerini kanıtlayacaklardır.”

<sup>30</sup> “İthalatın yapıldığı Üye Devletin yetkili makamları, normal ikamete ilişkin bir beyanın geçerliliğinden şüphe duyulması durumunda, herhangi bir ek bilgi veya kanıt talep edebilirler.”

kaldırılması konusundaki 73/148/EEC sayılı Direktifi ihlal ettiği gibi, aynı zamanda, 83/182/EEC sayılı Direktifin 7(3)'üncü maddesinde ifade edilen "normal ikamete yönelik belgelerin geçerliliğinden şüphe duyulması veya özel kontrol gerektirecek durumlar söz konusu olduğunda üye ülkelerin ek belge talep etme hakkı" ile çelişmektedir ((*Commission of the European Communities v Hellenic Republic*," 1993). Ek olarak, Yunanistan'ın geçici ithal araçların yeniden ihracı (re-export) veya kiralanması için 10 günlük bir zaman kısıtlaması getirmesinin de ilgili direktiflerle çeliştiği ileri sürülmüştür.

Yunanistan dava sonunda:

- Normal ikamet yerinin belirlenmesi;
- Yunan yasalarınca, kişilerin şahsi mallarının sürekli ithal durumunda, ilgili kişinin vergi muafiyetlerinden yararlanması için diğer üye ülkede en az iki yıl ikamet etmesi şartının aranması;
- Yunan yasalarınca daimi ithalat için, normal ikametini değiştirmeye dair bir kanıt olarak beş yıllık oturma izninin talep edilmesi;
- Geçici ithal araçların yeniden ihracı veya kiralanması için 10 günlük bir zaman kısıtlaması getirmesi

Konularında ilgili Direktifleri ihlal ettiği gerekçesiyle suçlu bulunmuştur. Diğer iddialar düşmüştür.

#### 2.4.4.1.3. Klattner Davası (Case C-389/95)

Dava Yunan devletinin, 83/182/EEC sayılı Direktifle ilgili ikinci davası olmuştur. Dava, Almanya'da ikamet eden Bay Klattner'in aynı zaman diliminde iki aracını geçici olarak Yunanistan'a ithal etmesi üzerine oluşmuştur. Davanın nedeni davalı kişinin ikinci araç için de geçici ithal muafiyetinden faydalanmak istemesidir. Davalıdan yerel düzenlemeleri ihlal ettiği gerekçesi ile gümrük vergileri, diğer vergi ve harçları ödemesinin talep edilmesi üzerine açılmış olan ilgili dava, yerel mahkemenin olayla ilgili olarak Adalet Divanı'na ön karar için başvuru yaptığı bir ön karar davasıdır (*Siegfried Klattner v Elliniko Dimosio (Greek State)*," 1997).



İlgili direktifin 3'üncü maddesine göre; geçici olarak ithal edilen araç için muafiyet süresi bir takvim yılı içinde en fazla altı aydır. Bu süre içinde kişi tüm vergilerden muaf olur. Aracı geçici olarak ithal eden kişinin bu şarttan faydalanması için, normal ikametgâhının, geçici ithalat yapılan Üye Devlet dışında bir Üye Devlette olması ve söz konusu ulaşım araçlarını kendi özel kullanımını için kullanır olması gerekmektedir.

D-247/13<sup>31</sup> sayılı kararın 1(1)'inci maddesi, yasalarda belirtilen süre içinde olmak kaydıyla, özel kullanım için Yunanistan'a geçici olarak ithal edilen araçlara yönelik vergi muafiyeti tanımaktadır. Aynı kararın 4(2)'nci maddesinde muafiyetin 12 aylık zaman dilimi içinde 6 ay için sürekli veya süresiz uygulanacağı ifade edilmiştir. 8(4)'üncü maddede ise aynı kişinin aynı zaman dilimi içinde ikinci bir aracı vergi muafiyeti kapsamında geçici olarak ithal edemeyeceği hükme bağlanmıştır. İlgili kararın 10(7)'inci maddesi ise 8(4)'üncü maddeyi ihlal eden bir kişinin vergi ve harçları %100 zamlı ödemesinin zorunlu olduğunu ifade etmiştir (*Siegfried Klattner v Elliniko Dimosio (Greek State)*,” 1997).

Bay Klattner 27 Kasım 1989 ve 30 Nisan 1990 tarihleri arasında özel kullanım için olan birinci aracını, 14 Nisan 1990 ve 16 Temmuz 1991 tarihleri arasında özel kullanım için olan ikinci aracını geçici ithal kapsamında Yunanistan'da bulundurmıştır. Bay Klattner adi gümrük suçu ile suçlanmıştır. Suçları aynı anda 16 günlük bir zaman zarfında (14-30 Nisan 1990) iki aracını da Yunanistan'da dolaşımda bulundurmak ve muafiyeti yenilemek suretiyle, yasalarca belirtilen süreden daha fazla bir süre aracını Yunanistan'da dolaşımda tutmaktır. Suç nedeni ile gümrük vergileri diğer vergiler ve ek harçlar ile masrafları ödemekle yükümlü kılınmıştır. Bay Klattner Yunan bakanlık kararının 8(4)'üncü maddesinin ilgili AB Direktifinin hükümlerini ihlal ettiğini iddia etmiştir. Yerel mahkeme bu iddia üzerine Adalet Divanına ilgili direktifin yorumlanması için başvurmuştur.

Ulusal Mahkeme Divan'a yorumlaması için;

---

<sup>31</sup> Direktif, 1 Kasım 1984 tarih ve D-1254/141/1984 sayılı Maliye Bakanı Emri ile iç hukuka aktarılmış, daha sonra 1 Mart 1988 tarih ve D-247/13 sayılı Maliye Bakanı Emri ile değiştirilmiştir.

- Direktifin birden fazla geçici olarak ithal edilen nakliye araçlarına izin verip vermediği,
- Bir bireyin, ilgili Direktife dayanarak Yunan yasalarının direktif hükümleri ile çeliştiğini iddia edip edemeyeceği,
- Direktif hükümlerinin, gümrük vergileri ve diğer vergilerin yanı sıra bu harç ve vergilerin miktarına eşit ek vergilerin derhal ödenmesi gereken yerel mevzuatı engelleyip engellemediğini,
- İlgili kişiden, ikinci aracını geçici olarak ilk aracı ile eş zamanlı Yunan topraklarına ithal etmesi halinde %100 fazla olacak şekilde, gümrük vergisi, diğer vergi ve harçların talep edilmesinin Topluluğun orantılık ilkesi ile uyumlu olup olmadığı, sorularını yöneltmiştir.

Yunanistan, ilgili Direktifin 3'üncü maddesinde çoğul değil tekil bir araçtan bahsedildiği konusunda ısrar etmiştir. Ayrıca, ikinci bir aracın vergiden istisna olarak geçici şekilde ithal edilmesinin vergi kaçakçılığı riskini artırabileceği gibi, Yunanistan pazarı gibi ikinci el araçların pahalı olduğu pazarlarda yerel pazar için rahatsız edici bir risk oluşturabileceğini iddia etmiştir. Divan ilgili maddede araç kısıtlamasının olmadığını, direktifin Yunancaya çevrilmesinde sorun olduğunu ifade etmiş ve araç kısıtlamasının bireylerin serbest dolaşım hakları önünde bir engel teşkil ettiğini vurgulamıştır. Bu durum "Avrupa yasalarının temel prensiplerine aykırıdır" diye eklemiştir. İlave olarak, ilgili Direktifin önsözünde, söz konusu direktifin, AET'yi kuran antlaşmanın özellikle 99'uncu (ABİDA 113) maddesinin göz önüne alınarak hazırlandığı ve özel kullanım veya iş için geçici veya sürekli ithal edilen bazı nakliye araçlarına uygulanan vergilerde düzenlemeler yapılarak iç pazarın tesis edilebilmesinin önündeki engellerin kaldırılmasının amaçlandığı da ifade edilmiştir. Vergi kaçakçılığı veya yerel pazarın zor duruma düşmesinin engellenmesi konusunda da üye ülkelerin başka önlemler alabileceği söylenmiştir (*Siegfried Klattner v Elliniko Dimosio (Greek State)*, " 1997).

İkinci soru; ilgili direktifin, bireylere iç hukuka yanlış veya eksik aktarıldığını yerel mahkeme önünde iddia etme haklarının olduğu yönündedir. 3 ve 4'üncü sorular için Bay Klattner ve Komisyon, bir üye ülkenin direktif hükümleri ile aykırı olacak şekilde, ikinci bir aracı, geçici olarak, birinci araçla eş zamanlı ithal eden bireyi cezalandıramayacağını

ifade etmişlerdir. Bay Klattner verilen cezaların orantılılık ilkesine ters olduğunu ifadesine eklemiştir. Adalet Divanı yerel mahkemeye gönderdiği cevaplarda; 83/182/EEC sayılı ve “ Topluluk içinde geçici olarak ithal edilen bazı nakliye araçlarına uygulanan vergi muafiyet,” başlıklı Direktifin 3’üncü maddesinin yorumlanmasında birden fazla aracın vergi muafiyetinden faydalanacak şekilde, geçici olarak bir üye ülkeden diğerine sahibi tarafından ithal edilebileceğini ifade etmiştir. Ayrıca, “üye ülkelerin yerel yasalarla, Topluluk içindeki bir bireyi, ilk aracı ile eş zamanlı olarak ikinci aracını da geçici olarak ithal etmesi nedeniyle gümrük vergisi, diğer vergiler ve harçları ödemekle yükümlü kılamaz” denilmiştir (*Siegfried Klattner v Elliniko Dimosio (Greek State)*,” 1997).

#### 2.4.4.1.4. Louloudakis Davası (Case C-262/99)

Dava, Yunan İlk Derece Mahkemesinin, Yunan vatandaşı olan fakat uzun yıllar İtalya’da ikamet eden Bay Louloudakis’in, İtalya’da tescil ettirmiş üç aracını yasaya aykırı şekilde Yunanistan’a ithal ettiği iddiası ile ortaya çıkmıştır. İlgili şahıstan tüm vergiler ve cezalarını ödemesi talep edilmiştir. Davalının itiraz etmesi üzerine, konu 83/182/EEC sayılı ve “*Topluluk İçinde Geçici Olarak İthal Edilen Bazı Nakliye Araçlarına Uygulanan Vergi Muafiyeti*” isimli Direktifin yorumlanmasını talebi ile ABAD’a gönderilmiştir. Dava ön karar davasıdır (“*Paraskevas Louloudakis v Elliniko Dimosio*,” 2001).

Davanın ortaya çıktığı tarihte Yunan Yasası şu şekildedir: “*Yunanistan’a Sevk Edilen veya Nakledilen Araçlara Yönelik Yasa*”, ithal edilmiş veya eşdeğer yerli üretim araçlara uygulanacak bir özel tüketim vergisi getirmiştir. Aynı yasada, Yunanistan’a geçici bir süre kullanım için ithal edilen araçlar hariç, ithal edilen diğer araçların ilgili gümrük yetkililerine tanınan zaman zarfı içinde bildirilmesi zorunlu kılınmaktadır. İlgili yasada vergiden veya her türlü borçların ödenmesinden kaçınmanın ya da kaçınma niyetinin her çeşidinin cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır (Νόμος: Διαρρυθμίσεις στη φορολογία των αυτοκινήτων οχημάτων και άλλες διατάξεις, 1999). 1988 Mart tarihli D-247/13 sayılı Bakanlık Düzenlemesinde; ticari araçlar hariç, yasalarda belirtilen 12 ay içinde, sürekli veya ayrı ayrı olmak üzere toplam 6 ayı geçmeyecek şekilde, kişisel kullanım için Yunanistan’a gelen araçlar gümrük vergi ve harçlarından muaftır. Aracı geçici olarak

Yunanistan'a getiren kişinin vergi ve harç istisnasından faydalanabilmesi için ikametinin Yunanistan dışında olması, geçici olarak Yunanistan'a gelmesi ve aracını kişisel amaçlı kullanması gerekmektedir. Araç; Yunanistan sınırları içinde para karşılığı insan taşımak, para karşılığı veya bedava olmak üzere malların endüstriyel veya ticari maksatlı taşınmasında kullanılamaz.

Davaya konu olan 83/182/EEC sayılı AB Direktifine göre: "normal ikamet", bir kişinin genellikle yaşadığı yer anlamına gelir, yani kişisel ve mesleki bağları nedeniyle bir takvim yılında en az 185 gün kaldığı yerdir. İlgili şahsın mesleki bağlarının olmadığı hallerde kişisel bağları normal ikamet yerini belirler. Bununla birlikte, mesleki bağları kişisel bağlarından farklı bir yerde olan ve sonuç olarak iki veya daha fazla Üye Devlette bulunan farklı yerlerde yaşayan bir kişinin normal ikametgâhı, kişisel bağlarının yeri olarak kabul edilecektir. Bireyler, kimlik kartları veya diğer geçerli belgeler gibi herhangi bir uygun yöntemle normal ikamet yerlerini kanıtlayacaklardır. Direktifte, ilgili direktifin uygulanmasında zorluk çıktığı durumda, her iki üye devlet yetkili makamlarının karşılıklı anlaşma yoluyla karar almalarının gerektiği ifade edilmiştir.

Bu davanın zorluğu davalı kişinin ikametinin belirlenmesinden kaynaklanmıştır. Davalı her iki ülkenin vatandaşı ve her iki ülkede iş kurmuş ve vergi beyannamesi vermiştir. Her iki ülkeden ehliyet sahibi olmuştur. İtalya'da ev sahibi olup, Yunanistan'da ev kiralamıştır. Çocukları bir dönem İtalya'da okula gitmiş sonra Yunanistan'da okula kaydettirilmiştir. Davalı yılın yarısını Yunanistan'da yarısını da İtalya'da geçirmektedir. Dava sürecinde davalı İtalya'da ikamet ettiğini iddia etmiş, çocuklarının Yunanistan'da kendi dillerini öğrenmek için okula gittiklerini ve büyükanneleri tarafından bakıldıklarını iddia etmiştir.

Yunan makamları davalının Yunanistan'da ikamet ettiğini varsayarak ülkeye soktuğu ve İtalyan şirketine kayıtlı tüm araçlarına el koymuştur. Kişiye para cezası kesilmiştir. Davalının itirazı üzerine, dava konu ile ilgili direktifin yorumlanması için ABAD'a gitmiştir.

Yerel Mahkeme, 83/182/EEC sayılı Direktife göre; davalının ikametinin belirlenmesinin zor olduğu hallerde nasıl bir yol izleneceği; para cezasının Topluluğun orantılılık ilkesine uygunluğu; kesilen yüksek cezaların kişilerin Topluluk içindeki serbest dolaşımını etkileyip etkilemediği ve davalının iyi niyetli olması halinde kararın nasıl olması gerektiği konularının yorumlanmasını istemiştir (“*Paraskevas Louloudakis v Elliniko Dimosio*,” 2001).

Dava sürecinde Yunanistan, araçlara uygulanan vergiler konusunda Topluluk düzeyinde bir uyumlaştırmanın olmadığını, bu nedenle üye ülkeler arasında uygulanan vergiler konusunda büyük farklılıklar olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca alanın vergi kaçakçılığı için müsait olduğunu, hem üye ülke hem de Topluluk gelirlerinin korunması için de yüksek cezaların gerekliliğini savunmuştur. Bu nedenle, orantılılık ilkesinin ihlalinin söz konusu olamayacağını savunmasına eklemiştir. Yunan hükümeti ayrıca, aracın silindir hacmini dikkate alarak uygulanan artan oranlı cezaların, araçların ticari değerleri düşünülünce, inkâr edilemeyecek şekilde uygun ve makul olduğunu savunmuştur (“*Paraskevas Louloudakis v Elliniko Dimosio*,” 2001).

Mahkeme, ilgili davada olduğu gibi, kişinin normal ikamet yerinin belirlenmesinin zor olduğu hallerde, kişinin menfaat ve çıkarlarının sürekli olduğu yerin normal ikamet yeri olarak kabul edildiğini belirtmiştir. Mahkeme ayrıca, konu ile ilgili Direktifin amacının, Topluluk vatandaşlarının ve mallarının, Topluluk içinde serbest dolaşımını teşvik etmek ve desteklemek olduğunu açıklamıştır. Mahkemeye göre, üye ülke yasalarının, araçların yaşlarını dikkate almaksızın sadece silindir hacmine göre cezalar belirlemesi veya diğer vergi ve harçları 10 katına kadar uygulaması sadece ihlalin çok ağır olduğu hallerde orantılılık ilkesi ile uygundur. ABAD, Topluluk yasalarında, davalının suçu işlediğini bilmemesi durumunda cezaların düşmesi gerektiği ile ilgili bir hüküm olmadığını belirtmiştir. Buna rağmen, ilgili davada olduğu gibi, uygun kararın verilmesinin zor olduğu durumlarda ve şartlarda, cezalar belirlenirken kişinin iyi niyetinin göz önünde tutulmasını önermiştir (“*Paraskevas Louloudakis v Elliniko Dimosio*,” 2001).

Avrupa Parlamentosu'na Yunanistan'ın yukarıda bahsedilen direktifi ihlal ettiği ve yüksek cezalar kestiği yönünde birçok kez şikâyet dilekçesi gönderilmiştir. 2006 yılında Parlamento tarafından “Yunan Makamlarının Otomobillere El Koymalarına İlişkin Avrupa Parlamentosu Kararı” yayımlanmıştır. Karara göre, verilen cezalar hakkında Topluluk düzeyinde bir uyumlaştırmanın olmaması her ne kadar ülkeleri cezaları seçme konusunda özgür bıraksa da, ülkeler cezaları seçerken Topluluk ilkelerine ve orantılılık ilkesine uygun davranmak zorundadırlar. Kararda ayrıca, suçlunun iyi niyetli olduğuna inanılıp inanılmamasının bir ulusal hukuk meselesi olduğu vurgulanmıştır. Bununla birlikte, Topluluk hukukunun güvence altına aldığı özgürlüklerin zedelenmemesi için, iyi niyetin varlığının dikkate alınması gerektiği de ifade edilmiştir. Parlamento, kaçak ithal edildiği varsayılan araçların el konulmak suretiyle açık artırmada satışa çıkarılmasının Topluluğun “adalet” kavramını zedelediğini belirtmiştir. Parlamento ayrıca ABAD kararı doğrultusunda hareket ederek, cezaların ödenmesine rağmen, araçlara el konulması işleminin araç sahiplerini bu araçları kullanım hakkından mahrum bıraktığını, bu durumun ise mülkiyet hakkına ve hareket özgürlüğüne aykırı olduğunu belirtmiştir. Parlamento Yunan makamlarının Topluluk mevzuatına özellikle de ilgili Direktife uyması gerektiğini, ifade etmiştir (European Parliament, 6.12.2005).

#### **2.4.5. Yunanistan Hakkında Diğer Dolaysız Vergiler Alanında Açılan Davalar (Ayrımcı Vergi, Miras ve Gayrimenkul Vergileri, Devlet Yardımları)**

Dolaylı vergi alanının tersine, dolaysız vergi alanındaki uyumlaştırmalarda Birlik mevzuatı önemli ölçüde düzenlemeler içermemektedir. Kurucu Antlaşma içeriğinde ilgili alana yönelik açık hükümler bulunmamaktadır. Kurumlar vergisi alanında ABİDA'nın 115'inci<sup>32</sup> Maddesine dayanarak çıkartılan direktiflerin konuları yalnızca kurum içi yeniden yapılandırmalara ve grup içi temettüleri, faiz ve telif haklarına yönelik olup, sadece Topluluk içi sınır ötesi işlemlerde karşılaşılan vergi engellerinin çözümünü dikkate almaktadır.

<sup>32</sup> “Konsey, özel yasama usulü uyarınca hareket ederek, oybirliğiyle, Avrupa Parlamentosu'na ve Ekonomik ve Sosyal Komite'ye danıştıktan sonra, üye devletlerin, iç pazarın kurulmasını veya işleyişini doğrudan etkileyen kanun, ikincil düzenleme ve idari kurallarının yaklaştırılması için direktifler kabul eder.”

AB'nin Kurucu Antlaşma veya ikincil düzenlemelerle ortak hale getiremediği veya yakınlıştıramadığı alanlar her ne kadar üye ülkelerin bireysel inisiyatiflerine bırakılmış gibi görünse de, bu ülkeler sözü geçen inisiyatiflerini Topluluk hukuku ile tutarlı olacak şekilde kullanmak zorundadırlar. Kurucu Antlaşma'da var olan genel ilkeler<sup>33</sup> ve Ortak Pazarın sağlıklı şekilde işleminin vazgeçilmez kuralı olan sermayenin, kişilerin, malların ve hizmetlerin fiziki, ekonomik ve mali engellerden arındırılmış şekilde hareket etmesini sağlayan kurallar çerçevesinde üye ülkeler kendi kurallarını oluşturmaktadırlar. Buradan anlaşılacağı üzere üye ülkeler aslında dolaysız vergi alanında da sınırsız bir özgürlüğe sahip değillerdir.

Özellikle kesin kuralların olmadığı dolaysız vergi alanlarında Avrupa Adalet Divanı'na daha fazla iş düşmektedir. Bu alanlar Adalet Divanı'nın oluşturduğu içtihatlar ışığında yeniden şekillenmektedir. Mahkemenin içtihat hukukunun ulusal mevzuata uygulanmasına ilişkin olarak üye devletler Divan'ın kararlarına uymakla yükümlüdürler. Mahkeme özellikle ikamete ve milliyete dayalı ayrımcılık yapılmasını içeren davalar konusunda oldukça itinalı hareket etmektedir. Divan bazen orantılılık ilkesine de ayrı bir önem vermektedir.

AB içinde özellikle sınırların ortadan kalkmış olmasından dolayı varlıkların ve bireylerin yer değiştirme serbestileri artmıştır. Bununla birlikte bazı alanlardaki yasal engeller bireylerin sınır ötesi hareket etmeleri açısından caydırıcı olabilmektedir. Bu caydırıcı engellerin başında sınır ötesi miras sorunları gelmektedir. Vergi açısından bakıldığında miras alanında birey ve kurumların karşılaştığı en önemli sorun ayrımcı vergilendirmeye ve çifte vergilendirme muamelelerine maruz kalmalarıdır. Her ne kadar son yıllarda ikamet ve milliyete dayalı ayrımcı muamelelere maruz kalmaya karşı AB mevzuatında düzenlemeler hızla gerçekleştirilmiş ve Adalet Divanı içtihatları ile alan rahatlatılmaya çalışılmışsa da hala bu tür davaların Divan'a geldiği de gözden kaçmamaktadır. Sınırların ortadan kalkması ile bir kişinin kendi ülkesinden farklı bir ülkede çalışması, mal edinmesi, emekli olması veya ölmesi oldukça sık görülmektedir. ABİDA; AB sınırları içinde malların, kişilerin, bireylerin ve sermayenin serbest şekilde hareket etmesi için bir

---

<sup>33</sup> "Eş etkili vergilerin kaldırılması, ayrımcı vergi ve aşırı vergi iadesi yasağı, çifte vergilendirmenin önlenmesi, devlet yardımları yasağı."

dizi kurallar içermektedir. Bununla birlikte sınır ötesi miras konusunda bazı zorlukların da hala devam ettiği açıktır. Ayrıca ifade etmekte fayda vardır ki, veraset ve bağış vergisi ölen ya da bağış yapan kişinin mal varlığını vergiye tabi tutmak değildir, yararlanıcıya bırakılan veya hediye edilen servet vergilendirilmektedir.

Vergilendirme açısından bakıldığında, Komisyon'un çabalarına rağmen, bir taraftan İç Pazar içinde üye ülkeler arasındaki koordinasyon eksikliği nedeniyle sorunların çıkması ve Divan'a ilgili alandaki sorunları çözme açısından çok fazla iş düşmesi, diğer taraftan bazı ulusal hukuk hükümlerinin dolaylı veya dolaysız yollardan, ikamete dayalı bir ayrımcılığa sebebiyet vermesi önemli meselelerdendir. Çünkü bu tür sorunlar hem sermayenin hem de kişilerin İç Pazar içinde serbest hareketleri üzerinde caydırıcı etkiye neden olabilmektedir. Yukarıda da ifade edildiği gibi miras alanında ikamete veya çifte vergilendirmeye dayalı vergi problemlerinin çıkması durumunda Adalet Divanı içtihatları önem kazanmaktadır. Her ne kadar mirasın vergilendirilmesi AB'nin uyumlaştırma hareketi içinde olmasa da, doğrudan vergilendirmenin diğer alanlarında olduğu gibi, Divan üye ülkelerin mevzuatlarından kaynaklı sebepler nedeni ile Topluluk için hareket özgürlüğü zarar görmeye başladığı anda konu ile ilgili içtihat mevzuatı oluşturmayı görev bilmiştir. Divan mirasın vergilendirilmesi konusunun AB yasalarına uygunluğunu sermayenin serbest dolaşımını sağlayan ABİDA 63'üncü<sup>34</sup> madde çerçevesinde ele almaktadır. Bunlara ek olarak, uyuşma dayalı ayrımcılık yasağını düzenleyen 18'inci madde, serbest dolaşma ve ikamet etme özgürlüklerini düzenleyen 21'inci maddeler de önem arz etmektedir. Mahkeme bazen miras konusunu, ulusal yasaların AB'nin kuruluş özgürlüğüne dayanan kurallarına uygunluğu açısından da ele alabilmektedir. Miras davalarında Üye Devletler ise, ikamet eden ile ikamet etmeyenlerin durumu arasındaki objektif bir farklılık olduğunu iddia ederek genellikle ulusal kurallarını savunmaya çalışırlar (Navez, 2012: 84-88).

Aşağıda Topluluğun özel itina gösterdiği ama Topluluk düzleminde gerekli uyumlaştırma çalışmalarını gerçekleştirmediği motorlu taşıtlar vergisi, miras vergisi, emlak, veraset ve

<sup>34</sup> 1. Bu Bölümde yer alan hükümler çerçevesinde, üye devletlerarasındaki ve üye devletlerle üçüncü ülkeler arasındaki sermaye hareketlerine uygulanan tüm kısıtlamalar yasaktır.

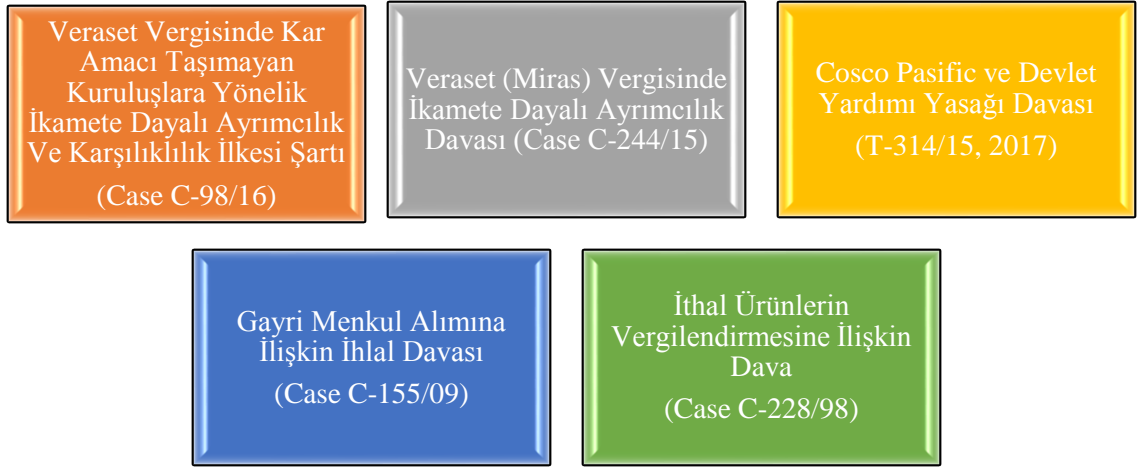
2. Bu Bölümde yer alan hükümler çerçevesinde, üye devletlerarasındaki ve üye devletlerle üçüncü ülkeler arasındaki ödemelere uygulanan tüm kısıtlamalar yasaktır



intikal vergileri ile devlet yardımları konusundaki bazı davalar incelenecek ve ilgili alanların Topluluk düzeyinde Divan desteği ile nasıl çözümlenmeye ve şekillendirilmeye çalışıldığı görülecektir.

Tüm bu davalar ve yukarıda diğer vergi konularına yönelik ele alınana davalar aday ülke olan Türkiye için bir pencere açıp kendi sistemini nasıl şekillendirmesi gerektiği konusunda bir ışık olacaktır.

**Şekil 9** *Avrupa Adalet Divanı'nda Yunanistan Hakkında Açılan Miras, Gayrimenkul ve Devlet Yardımları Konularındaki Davalar*



*Not.* Şekil yazar tarafından oluşturulmuştur.

#### 2.4.5.1. İthal Ürünlerin Vergilendirilmesine İlişkin Dava (Case C-228/98)

Bu dava, ulusal mahkemenin, dolaylı vergiler açısından, ithal ürünler için vergiye tabi değer hesaplanma yöntemine ilişkin ulusal yasaların, Kurucu Antlaşmanın (ABİDA 34 ve 110) ilgili maddelerine uyumlu olup olmadığına yönelik bir dizi soruyu Avrupa Mahkemesi'ne danıştığı bir ön karar davasıdır.

Fotokopi makinesi ithalatı yapan Bay Dounias 1986 yılının Mart ayında ikinci el fotokopi makinelerini yeniden satmak üzere Almanya'dan ithal etmiştir. Aynı yılın Kasım ayında da ikinci partiyi ithal etmiştir. Dava, Bay Dounias'ın ithal ettiği ürünlere uygulanan çeşitli dolaylı vergilerin matrahlarına itiraz etmesiyle başlamıştır. Davacı kişi ithal ettiği ilk parti mallara kayıtlı fatura fiyatından daha yüksek piyasa fiyatı çıkarıldığını ve yüksek vergi uygulandığını iddia etmiştir. İlgili kişi yüklenen yüksek vergiyi mallarını kurtarabilmek için ödemiş ancak daha sonra bu ödemeye itiraz etmiştir. İkinci parti ile gelen malların ise yarısının vergisini ödeyebilmiş diğerlerinin vergilerini ödememiştir. Ulusal Mahkeme 21 Nisan 1988 tarihinde fazla ödenen verginin kişiye iadesine karar vermiştir. Vergisi ödenemeyen mallar için ise; Bay Dounias'ın mülkiyet hakkını kaybettiğine hükmetmiştir. Davacı kişi mahkemeye başvurarak kayıpları için tazminat talep etmiştir. Ulusal mahkeme ABAD'a ön karar için başvurmuştur (*Charalampos Dounias v Ypourgio Oikonomikon*, 2000). Davanın ana konusu Kurucu Antlaşmanın: bir üye devlet diğer üye ülkeden ithal ettiği ürünleri daha ağır bir şekilde vergilendiremez, hükmü üzerine kurulmuştur.

Yunanistan 1981 yılında Avrupa Birliğine dâhil olduktan sonra, 1984 yılında 1477 sayılı yasayı çıkarmış ve söz konusu yasa ile ilgili dönemde geçerli olan Kurucu Antlaşma'nın 95'inci Maddesi ile mevzuatını uyumlaştırmayı hedeflemiştir. İlgili yasanın sırasıyla muamele vergileri, damga vergisi, özel vergi ve düzenleyici vergilerle ilgili hükümleri içermektedir. İlgili yasaya göre muamele vergileri hem yerli hem de ithal ürünlere vergilendirilebilir değer bir yüzdesini temsil eden oranlarda uygulanacaktır.

Yerli ürünler için muamele vergisine tabi değer hesaplanmasında sanayi işletmelerinin ve esnafın sattığı mallardan elde ettiği gayrisafi gelir dikkate alınmaktadır. Buna göre

yerli ürünler için nihai satış fiyatının hesaplanması yapılırken, fatura ve benzeri belge üzerinde belirtilmesi şartıyla, gayrisafi gelir içinde alıcıya yapılan indirimler, daha önceden vergiye tabi veya vergiden muaf hammadde değerleri ve eğer satış fiyatı ciro vergisi içeriyorsa buna benzer vergiler indirilerek hesaplanır. Nihai satış fiyatı belirlenirken gayrisafi gelire dâhil olanlar faiz ve ek masraflar, ulaşım, montaj, kurulum, yükleme ve taşıma gibi giderler, komisyon ve tellaliye, satışla ilgili sağlanan hizmet bedelleri, damga vergisi hariç diğer vergi ve harçlardır.

İthal ürünler için vergiye tabi değer hesaplanmasında ise 1224/80 sayılı tüzük dikkate alınmaktadır. Bu değere satış komisyonu ücreti, paketlenme ve nakliye maliyetleri, eşyanın ülke sınırındaki ilk varış noktasına gelene kadar ödenen sigorta ücretleri, ödenen ithalat vergileri, diğer anti dumping ve telafi edici vergileri ve damga vergisi hariç ithal ürüne yüklenen diğer vergiler eklenmektedir.

İlgili yasada damga vergisinin hem ithal hem de yerli ürünlere aynı oranda uygulanacağını hükme bağlamıştır. Vergi hesaplanırken toplam satış fiyatı dikkate alınacaktır. İlgili yasada ayrıca özel bir tüketim vergisinden bahsedilmektedir. Bu vergi de hem ithal hem yerli eşyaya aynı oranda uygulanacaktır. Toplam satış fiyatı verginin hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Buna ek olarak, ilgili yasa sadece ithal eşyaya uygulanan ve yerli ürünlere uygulanmayan telafi edici bir vergiyi de düzenlemektedir (*Charalampos Dounias v Ypourgio Oikonomikon*, 2000). Davada asıl sorun yerli ve üye ülkeden ithal edilen ürünlere uygulanan muamele vergisinin farklı hesaplanma türü ve üye ülke ithal ürününe özel bir tüketim vergisi yüklenmesidir. Yunanistan bu dava konu olan olayda, üçüncü ülkelerden ithalde kullanacağı muamele vergisi hesaplama yöntemini üye ülke ürünlerine kullanmıştır.

Ulusal Mahkeme Avrupa Mahkemesi'ne Bay Dounias davası ile ilgili şu soruları sormuştur:

- Vergi koymak için vergiye tabi değer belirlenmesi kurallarını düzenleyen ulusal yasaların Kurucu Antlaşmanın 1477/1984 sayılı yasa ile 1642/1986 sayılı yasanın

Avrupa Topluluğu'nu kuran Roma Anlaşması'nın 30<sup>35</sup> ve 95'inci<sup>36</sup> Maddelerine aykırı olup olmadığı,

- 1224/80 sayılı ve ithal ürünlerin gümrük değerini belirleyen Konsey tüzüğü'nün diğer üye ülkelerden ithal edilen ürünlere uygulanıp uygulanamayacağı,
- Eğer ikinci sorunun cevabı evet ise Kurucu Antlaşma'nın 30'uncu maddesi ile ilgili konsey tüzüğü'nün 11'inci maddesinin birbirine aykırı olup olmadığı, sorusu sorulmuştur. İkinci soruya verilen cevap hayır ise, 1224/1980 sayılı Konsey Tüzüğü'nü iç hukuka uyarlayan 1477/1984 sayılı yasa ve AB'nin KDV direktifini iç hukuka aktaran yasanın hükümlerinin Roma anlaşmasının 30'uncu maddesine aykırı olup olmadığı'nın yorumlanması,
- Gümrük anlaşmazlığının ortaya çıktığı hallerde, ithal ürünler için belirlenen gümrük vergilerinin alıcı tarafından ödenmediği takdirde, ilgili ürünlerin gümrük yetkilileri tarafınca alıkonulup konulamayacağı (*Charalampos Dounias v Ypourgio Oikonomikon*, 2000).

Mahkeme eşyanın gümrük değerinin belirlenmesine ilişkin 1224/80 sayılı Konsey Tüzüğü'ne ilişkin ulusal mevzuatın özünde Topluluk yasalarına aykırı olmadığını ifade etmiştir. Buna karşın, ilgili dönemde yürürlükte olan Kurucu Antlaşma'nın 90'inci maddesi gereği, muamele vergisi, özel tüketim vergisi ve damga vergilerinin yerli ve ithal ürünler için farklı hesaplanması Topluluk yasalarına aykırı bulunmuştur. Ayrıca, yüklenen vergiler ithal ürünler için dezavantajlı bir durum ortaya çıkarıyorsa, Topluluk yasaları geçerli olarak kabul edilmiştir. Mahkeme ayrıca, yerli benzer ürünlere uygulanmayan ancak ithal ürünlere uygulanan düzenleyici verginin de üye ülke ürünlerine uygulanmasının Roma Antlaşması'nın 95'inci maddesi ile birlikte 9'uncu<sup>37</sup>

<sup>35</sup> “İthalata ilişkin miktar kısıtlamaları ile eş etkili tüm tedbirler, aşağıdaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, Üye Devletler arasında yasaktır.”

<sup>36</sup> “Hiçbir Üye Devlet diğer Üye Devletin ürünlerine benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz.”

<sup>37</sup> “Roma Anlaşması 9. Madde: (ABİDA 28. Madde). 1. Topluluk, mal ticaretinin tümünü kapsayan ve ya Devletlerarasında ithalat ve ihracattaki gümrük vergileri ile eş etkili bütün yükümlerin yasaklanmasına ve üçüncü ülkelerle ilişkilerde ortak bir gümrük tarifesinin kabulüne dayanan bir gümrük birliği temeli üzerine kurulmuştur. Bu Başlığın 1. Bölümünün 1. Kesimi ile 2. Bölümünün hükümleri, üye Devletler kaynaklı ürünlerle, üye Devletlerde serbest dolaşıma hak kazanmış üçüncü ülkeler çıkışlı ürünlere uygulanır.”

(ABİDA madde 28) ve 12'inci<sup>38</sup> (ABİDA madde 30) maddelerini ihlal ettiğini ifade etmiştir. Mahkemeye göre diğer üye ülkelerden yapılan ticarete 1224/80 sayılı Konsey Tüzüğü uygulanmayacaktır.

Mahkeme, gümrük yetkililerinin, alıcı tarafından gümrük vergilerinin ödenmemesi halinde, ithal ürünü yetkililerin elde tutma yetkisi alanları gibi bazı alanlarda Topluluk mevzuatında yer almayan kurallar açısından üye ülkelerin kendi mevzuatlarında düzenleme yapabileceklerini ifade etmiştir. Ancak yapılan düzenlemelerin kurucu anlaşmaları ihlal etmemesi gerektiğini vurgulamıştır. Avrupa Mahkemesi, gümrük yetkililerinin belirlediği vergilerde anlaşmazlık ortaya çıktığında ve alıcının bu vergileri ödemediği durumlarda, ilgili ithal malların gümrük yetkilileri tarafından alıkonması prosedürünün yerli işlemlere kıyasla dezavantajlı olduğunu kabul etmiştir. Mahkeme ilgi düzenlemenin ithalat yapan kişinin diğer üye ülkelere mal ithali yapmasını imkânsız hale getirmesi veya zorlaştırması durumlarını da reddeder. Mahkeme, gümrük yetkililerince ithal ürünlerin alıkonmasına imkân tanıyan ulusal mevzuatı Topluluk Hukukuna uygun bulmamıştır. ABAD'a göre, gösterilebilen kanıt türlerinin bir üye ülke mevzuatınca sınırlandırılması Topluluk Hukuku tarafından tanınan hakların kullanımını zora sokuyor veya imkânsız hale getiriyorsa, Topluluk Hukuku'na aykırı olacaktır (*Charalampos Dounias v Ypourgio Oikonomikon*, 2000).

#### 2.4.5.2. Gayri Menkul Alımına İlişkin İhlal Davası (Case C-155/09)

Dava, Yunanistan yasalarının, Yunanistan'da sürekli ikamet edenlere veya Yunanistan'da sürekli ikamet etmeyen Yunan uyruğundaki kişilere ya da Yunan soyundan olanlara, Yunanistan toprakları üzerinde ilk evlerini almaları esnasında intikal vergisinden muafiyet hakkı tanınmasına karşın açılmıştır. Çünkü aynı hak; Yunanistan'da ikamet etmeyen AB vatandaşlarına, bu kişilerin ilerideki niyetleri Yunanistan'da oturmak yönünde olsa bile, tanınmamıştır. Davada Yunanistan'ın bu yasayı uygulamasıyla AB

<sup>38</sup> "Roma Anlaşması 12. Madde: (ABİDA 30.Madde). Üye Devletler, aralarındaki ithalat ve ihracata yeni gümrük vergileri veya eş etkili yükümler koymaktan ve karşılıklı ticari ilişkilerinde halen uygulamakta oldukları vergileri yükseltmekten kaçınırlar."

Kurucu Antlaşması'nın 12, 18, 39 ve 43'üncü Maddelerini (ABİDA: 18, 21, 45 ve 49. Maddeleri) ihlal ettiği iddia edilmiştir.

Kurucu Antlaşmada yer alan konu ile ilgili maddeler aşağıda sıralanmıştır:

ABİDA'nın 18'nci maddesi (eski 12'nci madde):

“Bu Antlaşmaların uygulama alanı çerçevesinde ve Antlaşmalarda öngörülen belirli hükümlere hanel gelmeksizin, uyrukluktan kaynaklanan nedenlerle yapılan her türlü ayrımcılık yasaktır. Avrupa Parlamentosu ve Konsey, olağan yasama usulü uyarınca hareket ederek, böyle bir ayrımcılığı yasaklamaya yönelik kurallar kabul edebilir.”

Aynı anlaşmanın 21'inci maddesinin birinci fıkrası (eski 18(1)):

“Her Birlik vatandaşı, bu Antlaşmalarda öngörülen sınırlamalar, şartlar ve bunların uygulanması için kabul edilen tedbirler çerçevesinde, üye devletlerin topraklarında serbestçe dolaşma ve ikamet etme hakkına sahiptir”

ABİDA 45'nci madde 1-3. fıkraları (eski 39. Madde):

“ 1. Birlik içinde işçilerin serbest dolaşımı sağlanır.

2. İşçilerin serbest dolaşımı, üye devletlerin işçileri arasında istihdam, ücret ve diğer çalışma koşulları bakımından, uyrukluktan kaynaklanan nedenlerle yapılan her türlü ayrımcılığın kaldırılmasını gerektirir.

3. İşçilerin serbest dolaşımı, kamu düzeni, kamu güvenliği ve halk sağlığı gerekçeleriyle getirilen sınırlamalar saklı kalmak kaydıyla, aşağıdaki hakları içerir:

a) yapılmış iş tekliflerini kabul etme,

b) bu amaçla üye devletlerin topraklarında serbestçe dolaşma,

c) bir üye devlette, o devlet uyruklarının istihdamını düzenleyen kanun, ikincil düzenleme ve idari kurallara uygun olarak çalışmak amacıyla ikamet etme,

d) Komisyon tarafından hazırlanacak uygulama tüzüklerindeki koşullara uygun olarak, bir üye devlette istihdam edildikten sonra o üye devlet topraklarında kalma.” İfadeleri yer almaktadır”.

ABİDA 49’ncü madde (eski 43.madde):

“Aşağıda yer alan hükümler çerçevesinde, üye devlet uyruklarının diğer bir üye devletin topraklarında iş kurma serbestisine kısıtlamalar getirilmesi yasaktır. Bu yasak, bir üye devletin topraklarında yerleşik diğer üye devlet uyruklarının ticari temsilcilik, şube veya bağlı şirket kurmasına ilişkin kısıtlamalara da uygulanır. İş kurma serbestisi, sermayeye ilişkin Bölümde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, iş kurulan ülke mevzuatının kendi uyrukları için belirlediği koşullarda, bağımsız çalışan kişi olarak faaliyete başlama ve sürdürme ve özellikle 54. maddenin 2. paragrafında tanımlanan şirketler olmak üzere teşebbüs kurma ve yönetme hakkını kapsar.”

Dava’nın görüldüğü tarihte Yunanistan’da yürürlükte olan 1078/1980 sayılı yasanın 1(1)’inci maddesine göre; evli gerçek kişilerin, kendileri, eşleri veya reşit olmayan çocuklarının, nüfusu 3000 kişiden fazla olan bir bölgede, herhangi başka bir ev, bina arsası veya bu kişilerin ev ihtiyacını karşılayacak oranda bir arsa payı üzerinde tam mülkiyet veya intifa hakkı olmaması halinde, ilk taşınmaz alımında intikal vergisi ile ilgili olarak bazı istisnaların uygulanabileceği ifade edilmektedir. Aynı yasanın 1(3)’üncü maddesinde, Yunanistan içinde sürekli ikamet etmeyenler için yukarıda belirtilen kural uygulanmaz derken, aynı maddenin devamında, emlağın satın alındığı tarihte, satın alanların, Yunan vatandaşı veya Yunan vatandaşı olmasa da Yunan soyundan gelip, yurt dışında en az 6 yıl çalışmış olanların, Yunanistan’da daimi ikametgâhları olmasa dahi, bu istisnadan faydalanma olanaklarının olduğu ifade edilmiştir. İlgili yasanın 1(7)’nci maddesinde ise ilk emlağını edinen kişinin, emlağını 5 yıl içinde elden çıkarması durumunda daha önce muaf olduğu vergileri ödemekle yükümlü olduğu hükme bağlanmıştır (*European Commission v Hellenic Republic*, 2011).

6 Aralık 2007 tarihinde Komisyon Yunanistan'a resmi bir bildirim yaparak, yukarıdaki uygulaması ile AB anlaşmasının 12, 19,39 ve 43'üncü maddelerini (ABİDA: 18, 21, 45,49) ve EEA Anlaşmasının 2, 28 ve 31'inci maddeleri ihlal ettiğini ifade etmesine karşın 13 Şubat 2008 tarihinde Yunanistan Komisyon'un şikâyetlerini bütünüyle reddetmiştir. Yunanistan gerekli çalışmaları yapmadığı için dava 2009 yılında Adalet Divanı önüne gelmiştir. Mahkeme 20 Ocak 2011 yılında sonuçlanan dava ile Yunanistan'ın AB Anlaşması 12, 18, 39 ve 43'üncü maddeleri (ABİDA; 18.21.45 ve 49) ile EEA Anlaşmasının 4, 28 ve 31'inci maddelerini ihlal ettiği kararına varmıştır. Yunanistan 2012 yılında yasalarında gerekli düzenlemeleri yapmıştır ("*European Commission v Hellenic Republic*," 2011).

#### 2.4.5.3. Veraset (Miras) Vergisinde İkamete Dayalı Ayrımcılık Davası (Case C-244/15)

Bilindiği üzere Yunanistan gayrimenkul vergisi alanında daha önce Adalet Divanı'nda ilk gayrimenkulünü satın alan ve ikamet eden ve etmeyenlere karşı uyguladığı ayrımcı vergilendirme konusunda yargılanmış ve suçlu bulunmuştur. Konu ile ilgili 155/09 sayılı dava yukarıda incelenmiştir. Dava sonunda Yunanistan yasalarında gerekli düzenlemeyi yapmıştır. Şimdi ele alınacak dava ise; Yunanistan'ın miras konusunda AB'nin temel özgürlüklerine yönelik ilkelerini zedeleyen bir dava olarak ortaya çıkmıştır. Dava, Komisyonun 2013 yılında miras vergisi hukuku ile ilgili, Yunanistan'ın ABİDA'nın 63'üncü maddesi ile AET Antlaşması'nın 40'üncü maddesini ihlal ettiği gerekçesi ile başlamıştır. Ancak davanın ilginç yanı, miras kalan gayrimenkulün mirasçıların Yunanistan sınırları içinde ilk gayrimenkulleri olması durumunda ikamet eden ve etmeyenlere karşı farklı miras vergisi muamelesi uygulamasıdır.

Yunan Miras Vergisi Kanunu'nun 26'ncü maddesi miras yolu ile kendilerine mesken kalan mirasçılar, eğer bu mesken Yunanistan sınırları içinde ilk meskenleri ise, hâlihazırda mesken ihtiyacını karşılayacak başka herhangi bir mülke sahip değilse, vergi muafiyetinden faydalanmaktadırlar. Yasada vergi muafiyetinden faydalanacak olanların Yunan vatandaşları ve AB vatandaşları olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca faydalanıcıların Yunanistan'da ikamet etmesi şartı da aranmaktadır (Νόμος: Κύρωση του



Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια, 2001).

Burada önemli olan ikamet eden ve etmeyen yararlanıcıların objektif olarak karşılaştırılabilir olup olmadığıdır. Komisyon ölen kişinin eşlerinin veya çocuklarının veya yararlanıcılarının, ikamet edip etmemeleri açısından karşılaştırılabilir olduğunu, çünkü verginin kalan gayrimenkulün değeri üzerinden hesaplandığını, yararlanıcının ikamet yerinin vergi hesaplamasında öneminin olmadığını ifade etmiştir. Komisyon ayrıca söz konusu Yunan mevzuatı uyarınca belirtilen miras vergisinin, mirasa konu olan taşınmazın değerinin yanı sıra, ölmüş kişi ile mirasçılarının yakınlık derecelerine göre hesaplandığını da ifadesine eklemiştir. Komisyona göre Yunan Veraset Kanunu bu haliyle, Yunanistan’da ikamet eden mirasçılar ile Yunanistan’da ikamet etmeyen AB vatandaşları ve yine iş veya yaşamak için başka bir ülkeyi seçen Yunan vatandaşları arasında AB’nin temel özgürlüklerini engelleyen ve zedeleyen bir ayrımcılık ortaya çıkarmaktadır (“*European Commission v Hellenic Republic*,” 2016).

Dava milliyete dayalı olmayan ancak ikamete dayalı bir ayrımcılığı gündeme getirmiştir. Yunanistan ikamet eden ve etmeyen yararlanıcıların objektif olarak karşılaştırılabilir olmadığını, söz konusu uygulamanın özellikle Yunanistan’da ikamet edenlerin konut ihtiyaçlarının karşılandığı hallerde sosyal politikalar açısından önem arz ettiğini ifade etmiştir. Yunanistan ayrıca, ilgili maddenin sermayenin serbest dolaşımını engellemediğini çünkü sermayenin serbest dolaşımı kavramının söz konusu yasanın yönettiği vefat eden kişinin yakın ailesinin mülk mirasından ziyade, yatırım yapma kabiliyeti ile ilgisi olduğu görüşünü savunmuştur. Ayrıca kamu yararına olan sosyal ve finansal sebepleri geçersiz kıldığı hallerde sermayenin serbest dolaşımı ile ilgili herhangi bir kısıtlamanın haklı olduğunu da savunmasına eklemiştir. Buna göre, Veraset Vergisi Kanunu’nun 26(1)inci maddesinde öngörülen ve devlet tarafından uygulanan sosyal politikalar bağlamında ilk mesken için uygulanan belirli ve sınırlı muafiyetle yasama organı ölen kişinin yakın ailesine, ilgili ailenin vergi ödeme yükümlülüğü doğduğunda, mülkün birinci mesken olması halinde ve yararlanıcının Yunanistan’da ikamet etme şartlarını taşıması durumunda, sosyal açıdan yardım etmeye çalışmıştır (*European Commission v Hellenic Republic*, 2016).

Yunan Veraset Vergisi Kanunu 26(1)inci maddesi, söz konusu muafiyetten istifade eden mirasçidan, mirastan elde edilen mülkün birincil ikamet yeri olarak kullanılmasını zorunlu kılmaz. Aksi takdirde bu durum Yunanistan Anayasası'na aykırı olarak hak sahibinin özgürlüğüne ilişkin kısıtlama olacaktır (Νόμος: Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια, 2001).

Adalet Divanı, Yunanistan'da ikamet edenlere uygulanan veraset vergisi muafiyetinin sermayenin serbest dolaşımı açısından kısıtlayıcı bir etkiye sahip olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca bir üye devletin diğer üye devlette ikamet edenlere kalan mirasa uyguladığı ayrımcı verginin kalan mülkün değerini azalttığı için sermayenin serbest dolaşımı açısından zedeleyici olduğunu eklemiştir. ABAD ikamet eden ile ikamet etmeyen arasındaki farklı muamelenin ancak objektif olarak karşılaştırılamayacak veya kamu yararı için haklı gösterilebilecek nitelikte olması halinde kabul edilebilir olduğunu ifade etmiştir (*European Commission v Hellenic Republic*, 2016). Dava sonunda Yunanistan ADİDA 63 ve EEA 40'inci<sup>39</sup> Maddelerini ihlal etmekten suçlu bulunmuştur.

#### 2.4.5.4. Veraset Vergisinde Kar Amacı Taşımayan Kuruluşlara Yönelik İkamete Dayalı Ayrımcılık ve Karşılıklılık İlkesi Davası (Case C-98/16)

Bir önceki dava miras kalan bireylere ikamete dayalı ayrımcılığı içerirken, bu dava miras kalan ve kar amacı taşımayan kuruluşlara yönelik ikamete dayalı bir ayrımcı muamele davasıdır. Dava, bir önceki dava gibi, ABİDA 63 ve EEA 40'inci maddelerinin ihlaline yöneliktir.

Yunanistan Veraset vergisi birçok AB ve OECD ülkesinden bir miktar farklılık göstermektedir. Çoğu devlet ölen kişinin topraklarıyla olan kişisel bağına bakar. Kişisel bağın tespitinin sağlanması, her yararlanıcıya atfedilebilen payı, dünya çapında vergilendirilebilir kılar. Bu nedenle ölen kişinin ülke dışındaki tüm taşınır ve taşınmaz

<sup>39</sup> Avrupa Ekonomi Alanı Anlaşması 40. Madde gereği “Anlaşma hükümleri kapsamında, anlaşmayı imzalayan taraflar açısından, AB ve EFTA (European Free Trade Association: Avrupa Serbest Ticaret Birliği ) bölgesinde ikamet edenlere ait sermaye hareketleri milliyete ve ikamete bağlı olarak kısıtlanamaz.”

mülkleri genellikle miras vergisine tabidir. Kişisel bağ genellikle üç ana kritere veya bunların bir kombinasyonuna göre değerlendirilir. Bu kriterler; yasal yerleşim yeri (domicile), oturma yeri (residence) ve milliyettir. Bu tür bağların yokluğu halinde, vergilendirme objektif bağa bakılarak yapılır. Objektif bağ miras vergisinin sadece yurtiçi varlıklar üzerinden vergilendirilmesini haklı kılar. Hollanda gibi bazı ülkeler kişisel bağ olmadıkça kendi topraklarında bulunan mülklere ilişkin olarak miras vergisi almaz (Dafnomilis, 2018: 498).

Yunan Veraset Vergisi Kanununda 2010 yılına kadar kar amacı gütmeyen tüzel kişiler vergi kapsamında değilken, 2010 yılından sonra çok düşük bir oran olan %0,5 oranında vergilendirilmeye başlanmışlardır. Karşılıklılık ilkesi çerçevesinde yabancı kar amacı gütmeyen tüzel kişilerin de aynı maddeden yararlanması sağlanmıştır.

Yunan Veraset Kanununun 3'üncü maddesi gereği; Yunanistan'da bulunan Yunan vatandaşı ve yabancılar tarafından sahip olunan tüm taşınır ve taşınmaz mallar, bir Yunan vatandaşı tarafından ikametine bakılmaksızın yabancı yerdeki taşınır malları ve ölüm anında Yunanistan'da ikamet eden bir yabancının yabancı bir ülkedeki taşınır malları veraset vergisi konusunu oluşturur. Aynı yasanın 25(2) inci maddesinde yurtdışında en az ardışık 10 yıl ikamet eden Yunan vatandaşlarının yurtdışındaki taşınır malları için vergiden istisna uygulaması da mevcuttur (Νόμος: Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια, 2001). Veraset Vergisi oranları ölen veya bağışçı ile yararlanıcının arasındaki yakınlık derecesi ve ilgili mülkün değerine göre belirlenmektedir.

Yunan Veraset Kanunu 25'inci maddesinde kar amacı gütmeyen ve Yunanistan'da kurulan tüzel kişiler karşılıklılık ilkesi doğrultusunda, %0,5 oranında vergiye tabi olmaktadır. Bunların dışında kalanlar ise %20-%40 arasında standart oranlara maruz bırakılmaktadır. Yunan mahkemeleri ve vergi idareleri "karşılıklılık ilkesini" Yunan vatandaşlarına bir yabancı ülkenin tanıdığı haklara karşı, aynı yabancı ülkenin vatandaşlarına Yunan yasalarınca tanınan benzer haklar olarak tanımlamıştır. Komisyon yukarıdaki uygulamayı sermayenin serbest dolaşımı önünde bir engel teşkil ettiği gerekçesi ile Adalet Divanı'na taşımıştır.

Yunanistan dava sırasında kendi topraklarında kurulan kar amacı gütmeyen kuruluşların topluma sosyal ve ekonomik açıdan önemli rolleri olduğunu iddia etse de; Divan bu rollerin karşılaştırılabilirlik ilkesini zedelediğini ve her iki grubun karşılaştırılabilir olduğunu ifade etmiştir. Yunanistan kamu yararı açısından ise; kamu gelirlerinde kayıpların olabileceğini, karşılıklılık koşulunun kaldırılmasının vergi gelirlerinde azalmaya sebep olabileceğini ifade etmiş, ancak Divan bunu reddetmiştir. Divan; böyle bir gerekçenin kabul edilebilir olması durumunda, finansal zorluk çeken herhangi bir üye devletin ayrımcı ve kısıtlayıcı vergi hükümleri kullanmayı hak olarak görebileceğini ifadesine eklemiştir. Divan; Yunan Veraset Vergisi 25(3)'üncü maddesinin ABİDA 63 ve EEA Antlaşmasının 40'inci maddesine uygun olmadığına karar vermiştir (*European Commission v Hellenic Republic*, 2017).

#### 2.4.5.5. Cosco Pasific ve Devlet Yardımı Yasağı Davası (T-314/15)

Devlet yardımları, bazı kuruluşlara diğerlerine kıyasla belli avantajları sağlayacak şekilde, devlet kaynaklarını kullanma hakkı tanındığında ortaya çıkmaktadır. Kurucu Antlaşma kapsamında, devlet yardımları yasak olsa da, AB'nin ortak çıkarlarına aykırı olmadıkça ve Ortak Pazar içinde rekabet üzerinde yıkıcı bir etki yapmadıkça bazı devlet yardımları kabul edilebilir niteliktedir.<sup>40</sup> Devlet yardımı olup olmadığını belirleyen kriterler şunlardır: Yardım ile ilgili devlet kaynaklarının transferi olmalı, transfer bir avantaj sağlamalı, avantaj seçici olmalı ve yardım üye devletler arasındaki ticareti etkilemeli ve rekabeti bozmalıdır. Normal maliyetler, devletin müdahalesinden önce teşebbüslerin üstlendiği maliyetlerdir. Avantaj ise, normalde teşebbüslerin bütçelerinde üstlenilen maliyetlerin azaltılması anlamına gelir. Seçici önlem ise, yalnızca bazı teşebbüsler, ekonominin bazı sektörleri veya bazı ekonomik faaliyetleri ya da üye ülkenin bazı bölgelerini yönelik uygulanan önlemdir. Bir önlemin, bir kamu otoritesinin bütçesi tarafından finanse edilmesi yalnızca fiilen bütçesinden bir miktar ödemesi anlamına gelmez. Vergi muafiyetleri veya indirimleri, bedava arsa veya bina sağlanması veya

<sup>40</sup> “Yaşam standardının anormal ölçüde düşük olduğu yerde yaşam standardını yükseltmeli, Avrupa'nın ortak çıkarını ilgilendiren önemli bir projenin gerçekleştirilmesine teşvik etmelidir. Ticaret koşullarını ortak çıkarlara zarar verecek ölçüde olumsuz şekilde etkilememeli ve Birlik içindeki rekabeti ortak çıkarlara aykırılık teşkil edecek ölçüde etkilememesi kaydıyla, kültürün ve kültürel mirasın korunmasını teşvik etmeye yönelik destekler şeklinde olmalıdır.”

bunların ucuza kiralanması gibi kamunun potansiyel gelirinden vazgeçtiği her fiil devlet yardımı niteliğindedir. Bir kamu otoritesinin, üstlenilen yükümlülük ve risk tutarına tekabül eden bir piyasa fiyatı üzerinden fiyatlandırılmayan bir garanti veya teminat vermesi de devlet yardımı kabul edilir (Nicolaidis, April 2018: 6-7).

Tüm bu bilgiler ışığında, aşağıdaki davaya bakıldığında, Yunanistan'ın vergi avantajını sağlayarak uyguladığı bir devlet yardımına örnek teşkil ettiği görülmektedir.

Dava; Adalet Divanı yerine Genel Mahkeme'de görülen bir davadır. Bunun nedeni ise, davanın Yunanistan tarafından Komisyon'a yönelik açılmış olmasıdır. Komisyon, Yunanistan'ın Pire Limanı'nın restorasyonu ve genişletilmesi için anlaştığı ilgili şirkete devlet yardımı yasağını ihlal edecek şekilde tavizler verdiğini tespit etmiş ve ilgili yardımların iptali için konuya yönelik tüzük çıkarmıştır. Yunanistan ilgili tüzüğün iptali için Genel Mahkeme'ye başvuru yapmıştır.

Yunanistan Pire Limanı'nın restorasyonu ve yenilenme çalışması ile ek iskele inşaatı yapılması konusunda ihale açmış ve özelleştirme kapsamında işletim hakkını da vererek inşaat için Cosco Pasific isimli Çin şirketi ile anlaşmıştır. Şirket bu işleri yürütmesi için Yunanistan'da bir yan kuruluş kurmuştur. Yunanistan şirketle imzaladığı imtiyaz sözleşmesi kapsamında hem ana şirkete hem yan kuruluşuna; KDV, gelir ve damga vergilerinden muaf olma hakkı tanırken ilgili şirketlerin zararlarını da herhangi bir zaman limiti koymadan ileriye doğru taşıma hakkı tanımıştır. Şirket finansal olarak başka bir devlet kaynağını kullanmayacağını garanti etmiştir. Durum üzerine Komisyon aldığı şikâyetleri ve ihbarları değerlendirmiş ve 2015 yılında 2015/1827 Sayılı kararı çıkartarak Yunanistan'ın haksız bir şekilde ilgili şirkete devlet yardımı yaptığını, derhal bu anlaşmayı iptal etmesi gerektiğini ve yapılan yardımların da geri alınmasını karara bağlamıştır. Yunanistan ilgili Komisyon Kararı'nın iptali için Avrupa Genel Mahkemesi'ne başvuruda bulunmuş ve dava açmıştır (Nicolaidis, 9 January 2018 ).

Yunanistan mahkemede, söz konusu imtiyazların ilgili şirketlere herhangi bir avantaj sağlamadığını, vergi muafiyetlerinin yapısal dezavantajları dengelemek ve telafi etmek için uygulandığını savunmuş; Komisyon'un seçicilik kriterini ve referans vergi sisteminin

tanımını yanlış yorumladığını iddia etmiştir. Ayrıca Yunanistan, Komisyon'un zaten diğer altyapı projelerinde benzer hükümleri değerlendirdiğini ve bunları Devlet yardımı olarak sınıflandırmadığını savunmuştur. Ek olarak, yardımın uyumu ve kuralların bölgesel yardım konusunda uygulanabilirliği ile ilgili olarak ABİDA'nın 107 (3)'üncü maddesinin yanlış yorumlandığını ve yanlış uygulandığını iddia etmiştir. İlgili maddeye göre; Avrupa ortak çıkarlarını destekleyen, üye ülkeler arasında rekabeti bozmayan, geri kalmış bölgelerin kalkınmasını sağlayan devlet yardımlarına izin verilebilmektedir (Αριθμός Υποθέσεως = T-314/15, 2017).

Genel Mahkeme; vergi indirimlerinin veya muafiyetlerin Devlet yardımı teşkil edebileceğini ve avantaj kavramının objektif olduğu ilkesini yinelemiştir. Ayrıca ilgili vergi muafiyeti ile Yunanistan'ın söz konusu şirkete fayda sağladığını da eklemiştir. Mahkeme ayrıca, ilk önce seçicilik kriterinin ekonomik avantajdan açıkça ayırt edilmesi gerektiğini açıklamıştır. Genel mahkeme standart vergi seçiciliği testi için üç adım açıklamıştır: referans vergi sisteminin tanımı, vergi önleminin sistemden sapıp saptığı ve sistemin amacı ışığında ayrılmanın veya sapmanın sistemin niteliği veya mantığı ile uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesi. Genel Mahkeme; Yunanistan vergi yasasının, Yunanistan KDV ve damga vergisi hukukunun referans sistemi olarak, Komisyon tarafından doğru tanımlandığını tespit etmiştir. Mahkeme ayrıca, vergi imtiyazlarının, vergi sisteminin amaçlarına uygun olarak karşılaştırılabilir ve yasal bir durum içinde olan teşebbüsler arasında ayırım yapan bir istisna oluşturduğuna karar vermiştir. Dava sonunda Mahkeme Yunanistan'ın iptal başvurusunu reddetmiştir (Αριθμός Υποθέσεως = T-314/15, 2017).

\*\*\*

Bu bölümde Yunanistan'ın AB'nin vergi müktesebatına karşı olan tutumu irdelenmiştir. Yunanistan küçük açık ekonomiye sahip bir ülkedir. İhracatı ithalatından az olan ekonomisi turizm ve deniz ticaretine bağımlı bir yapıdadır. 2008 yılında küresel faktörlerin de etkisi ile girdiği kriz nedeniyle hukuki, siyasi, ekonomik alanda olduğu gibi mali alanda ve özellikle vergi alanında da birçok değişim gerçekleşmiştir. Yunanistan, bütçe açıklarını kapatmak için özellikle vergi oranları ile çok fazla oynamıştır. KDV

oranlarında artışlar gerçekleştirilmiş, muafiyetler daraltılmış, indirimli oran kapsamında olan birçok faaliyet standart oran kapsamına alınmıştır. Ancak bu değişiklikler vergi gelirlerine yansımamıştır. 2008 yılında 19,9 milyon Euro olan KDV gelirleri 2017 yılında 14,6 milyon Euro olarak gerçekleşmiştir. Bu durum halkın alım gücünün düştüğünü gösterdiği gibi aynı şekilde vergiden kaçınmanın veya vergi kaçakçılığının da arttığını ifade etmektedir. Vergi uygulamalarının adil olması vergi uyumu açısından önemlidir. Günümüzde Yunanistan, dolaylı vergilere daha fazla kaymakta ve dolaylı dolaysız vergi dengesi bozulmaktadır. Adil olmayan dolaylı vergilerin artışı; tüketiciler üzerinde ağır baskılar oluşturmaktadır. Buna bir örnek olarak 2016 yılında şaraba ÖTV uygulamasının getirilmesi gösterilebilir. Yunanistan şarabı vergi kapsamına alınca tüketiciler Bulgaristan sınırını geçerek tüketimleri için oradan alım yapmaya başlamış, şarap vergi gelirleri tam toplanamadığı gibi şarap sektörü de daralmış ve bu sektörde işsizlik sorunu ortaya çıkmıştır. Söz konusu vergi 2017 yılında kaldırılmıştır.

Kurumlar Vergisi oranlarının artırılması da negatif etki oluşturan bir diğer faktör olmuştur. Bu süreçte 11 bin Yunan şirketi AB'nin en fakir üyesi olan düşük ücret ve düşük Kurumlar Vergisi uygulayan Bulgaristan'a kaymıştır. Kriz döneminde, özellikle AB Ülkeleri, Balkan Ülkeleri ve Rusya ile ticaret yapan küçük ve orta ölçekli Yunan şirketleri Bulgaristan'daki düşük vergi oranlarını bir avantaj olarak görmüş ve yatırımlarını bu ülkeye kaydırmıştır.

AB müktesebatına uyum açısından bakıldığında birçok davanın varlığı uyum sorununun da olduğunu göstermektedir. Son yıllarda en çok veraset ve intikal, emlak alım vergisi ve devlet yardımları alanında uyum sorunu yaşanmıştır. Veraset ve intikal vergisi ile emlak alım vergisinde ikamete dayalı ayrımcılık uygulamaları ABAD tarafından kabul edilmemiştir.

Motorlu taşıtlar konusunda ortaya çıkan davaların ise neredeyse tamamı ikamet yerinin belirlenmesinde yaşanan sorundan dolayı geçici araç ithali yapanların ağır vergi cezaları ile karşı karşıya kaldığı davalar olarak ortaya çıkmıştır.

Davalar ülkenin kendi çıkarını öncelikli tutarak AB müktesebatını ihlal etme eğilimi içinde olduğunu göstermektedir. Sadece direktiflerin iç hukuka aktarılmasının; uyumu sağladığı anlamına gelmediği görülmüştür. Üye ülkeler sürekli olarak yasalarında yaptıkları ufak değişikliklerle bilerek veya bilmeyerek ilgili Direktifleri ihlal edebilirler. Ayrıca Direktifler iç hukuka aktarılsa bile, o direktifleri destekleyen diğer iç hukuk yasalarında da değişikliğe gidilmesi gerekebilir. Yunanistan genelde sadece AB yasalarını iç hukuka aktarma ile ilgilenmiş, bunların ilişkili olduğu yasalarda gerekmedikçe değişim yapmamıştır.

AB düzenlemelerine rağmen zaman içinde yasalarda yapılan ufak değişikliklerle AB kurallarının ihlal edildiğine örnek olarak Yunanistan'ın 2010 yılındaki düzenlemesi gösterilebilir. Buna göre; Yunan vergi affı kapsamında özellikle ekonomik krizle birlikte sermaye bulma zorluğu yaşayan Yunanistan, vatandaşlarının yurtdışında bulunan fonlarını gönüllü olarak Yunan bankalarına taşımaları halinde, yurt dışında bıraktıklarında ödedikleri %8 vergi oranı yerine, %5 oranında vergilendirmektedir. Komisyon bu uygulamanın Yunan vatandaşlarını fonların diğer AB veya EEA ülkelerinde tutmaktan alıkoyduğuna kanat getirmiştir. Bu durum; ABİDA'nın 63'üncü maddesi gereği sermayenin serbest dolaşımını ve aynı anlaşmanın 56'ncı Maddesi gereği hizmetlerin serbest dolaşımını ve EEA anlamasının ilgili hükümlerini engellemektedir. Yunanistan gerekli düzenlemeleri yapmış ve soruşturma 24/11/2011 tarihinde kapanmıştır (European Commission, 16 February 2011).

Diğer bir örnek, et, süt ve süt ürünlerine yönelik ayrımcı vergidir. Bu olayda Yunanistan AB üyesi ülkelere ithal ettiği süt ve süt ürünlerine yerli ürünlerden daha yüksek bir vergi uygulamasını başlatmıştır. Ayrıca hem yerli hem ithal ete de vergi uygulamıştır. Yunanistan bu ek vergilerle çiftçileri destekleyen ve sübvans eden bir kuruluş olan ELOGA'yı finanse etmektedir. Ancak bu kurumdan sadece yerli üreticiler faydalanmaktadır. Bu durum Komisyon tarafından gümrük vergilerine eş etkili bir vergi olarak tanımlanmış ayrıca AB üyesi ülkelere ithal edilen ürünlere farklı iç vergi uygulandığı tespit edilmiştir. Yunanistan 2014 tarihinde yasasında gerekli düzenlemeleri yapmak zorunda kalmıştır (European Commission, 20.06.2013).



Diğer bir örnek ise yine AB yasalarını ihlal eden intikal vergisi ile ilgili bir düzenlemedir. Yunanistan mevzuatı ülke içinde sürekli ikamet edenleri veya belli şartlarda, Yunan vatandaşı olup yurt dışında yaşayanları, Yunanistan'da ilk evlerini almaları halinde intikal vergisinden muaf tutmaktadır. Ancak sürekli ikameti olmayan AB vatandaşları ilerde Yunanistan'da oturma niyeti taşısalar dahi, ilk evlerini almaları esnasında bu muafiyetten yararlanmamaktadır. Komisyon bu durumun ayrımcılığa neden olduğu gerekçesi ile Yunanistan hakkında 2008 yılında soruşturma başlatmıştır. Komisyon bu tarz uygulamanın, hem AB Kurucu Antlaşmaları hem de EEA Antlaşmaları açısından kişilerin serbest dolaşımı ve yerleşim özgürlüğünün önünde engel teşkil ettiğine karar vermiştir. Komisyon ayrıca, Yunan yasalarının Yunan vatandaşı olmayan ve Yunanistan'da ikamet etmeyenlerle, Yunan vatandaşı olup Yunanistan'da ikamet etmeyenler arasında da ayrımcılığa sebebiyet verdiği kanaatine varmıştır. 19 Şubat 2009 tarihine gelindiğinde, Komisyon, Yunanistan'ı ilgili konuya yönelik yasalarında gerekli düzenlemeleri yapmadığı için AB Adalet Divanına göndermeye karar vermiştir (European Commission, 19.02.2009 ).

Aynı tarz ihlal KDV direktifine yönelik te olmuştur. 2010 yılında özellikle kriz etkisiyle Yunanistan'da Bowling tesislerinde uygulanan ayrımcı vergilendirme buna örnektir. İlgili düzenlemede, Yunan Bowling Federasyonu üyesi kulüplere indirilmiş oran olan %9 KDV uygularken, Federasyon üyesi olmayan ve eğlence maksatlı sunulan Bowling oyunları hizmetleri için normal KDV oranını uygulamaktadır. AB anlaşmasının 226'ncı (ABİDA: 258) Maddesi gereği Komisyon gerekçeli görüşünde Yunanistan'dan KDV'nin indirimli oranına ilişkin seçici uygulamasına son vermesini talep etmiştir (European Commission, 29 October 2009).

Bilindiği üzere, KDV Direktifi'nin Üçüncü Ekinde, üye ülkelerin hangi mal tedariki ve hizmet arzlarına indirimli oran uygulayabileceği listelenmiştir. Bunlar arasında spor tesislerinin de kullanımı mevcuttur.

Yunanistan indirilmiş KDV oranını sadece Yunan Bowling Federasyonu kapsamındaki kulüplere, bowling yarışmalarının düzenlenmesi veya bu yarışmalara hazırlanması çerçevesinde uygulamaktadır ve bu çerçevenin dışında bu sporu uygulayanları, indirilmiş

vergi oranı kapsamının dışında bırakılmaktadır. Adalet Divanı'nın içtihatlarına göre, indirilmiş KDV oranının uygulanmasına ve uygulamaya devam ettirilmesine, mali tarafsızlık ilkesini ve ortak KDV sisteminin özünü ihlal etmediği sürece izin verilmektedir. Komisyon, ister Federasyon'a bağlı ister bağımsız olsun, spor tesislerinin bowling oynayanlar tarafından kullanılmasının hizmet olarak aynı olduğuna kanaat getirmiştir. Komisyon'a göre, aynı tesisler kullanılmakta ve bowling, ister eğlence maksatlı ister rekabet amaçlı kullanılсын, fiziksel sağlığı destekleyen bir sportif aktivite olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle Yunanistan bu uygulamadan vazgeçmek zorunda kalmıştır (European Commission, 29 October 2009).

Direktifleri doğrudan ihlal eden davalar da mevcuttur. Buna örnek olarak, uluslararası demir yolu taşımacılığının Yunan sınırları içinde gerçekleştirilen bölümüne uyguladığı KDV muafiyeti gösterilebilir. Aynı şekilde, yabancı limanlara girmeyen Yunan bandıralı gemilerin Yunan karasularındaki bölümleri için KDV muafiyeti getirmesi de Direktif ihlali olarak değerlendirilmiştir. Yunanistan; Direktifin kurallarını kabul ettiğini ancak bu kuralların hem Yunanistan hem de AB için üçüncü ülkeler karşısında dezavantaj yarattığını iddia etmiştir. Mahkeme Yunanistan'ın savunmasını kabul etmemiştir.

AB var oldukça ve merkezileşmesi mümkün olmadıkça bu ihlallerin sadece vergi alanında değil başka alanlarda devam edeceğini söylenebilir.

### 3. BÖLÜM

## TÜRK VERGİ HUKUKUNUN AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK VERGİ SİSTEMİNE UYUMU

Bu bölümde aday ülke olarak Türkiye'nin vergi yapısının AB'ye uyumu Yunanistan deneyimi ışığında analiz edilecektir. Bölüm içinde KDV, ÖTV, Kurumlar Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Alım Vergisi ve devlet yardımları ele alınacak ve farklılıklar analiz edilecektir. Özellikle, Motorlu Taşıtlar ve Veraset vergisi her ne kadar uyumlaştırma kapsamında olmasa da, AB kurumlarınca milliyete ve ikamete dayalı ayrımcılık açısından ele alınacaktır. Bu alanlar Tek Pazarın düzgün işlemlerini engelleyebilecek özelliklere sahiptir. Kişilerin yerleşme hakkını, iş kurma yerini özgürce seçme hakkını, istediği yerde mal edinim hakkını zedeleyecek nitelikleri vardır. Bu alanlar konusunda, AB kurumları, düzenlemelerini direktifler veya tüzüklerle değil ABAD içtihatları ve Kurucu Antlaşmadan doğan bazı hükümler çerçevesinde oluşturmaktadır.

İncelemeye başlamadan önce karşılaştırılan iki ülke Yunanistan ve Türkiye vergi yüklerine bakmakta fayda vardır. Türkiye ve Yunanistan verileri birbirlerine oldukça yakındır. Dolaylı vergi yükleri her iki ülkede de dolaysız vergilerin neredeyse iki katıdır. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde bu durum oldukça yaygındır. Ülkelerin vergi idarelerinin kapasitesinin düşüklüğü ve karmaşık vergi sistemleri dolaysız vergileri toplamada başarısızlık olarak ortaya çıkmaktadır. Toplam vergi gelirlerindeki açık ise dolaylı vergilerle kapatılmaya çalışılmaktadır. Bu durum her ne kadar mükellefler üzerinde adil olmayan bir sistem oluştursa da ülkeler bu yanlış yapıyı değiştirmek konusunda başarısız kalmaktadır. Dolaylı vergileri toplamak dolaysız vergilere kıyasla her zaman daha kolaydır. Vergi aflarının yaygınlığı da dolaysız vergi mükelleflerini vergi uyumu ve vergi ödeme konusunda negatif etkilemektedir.

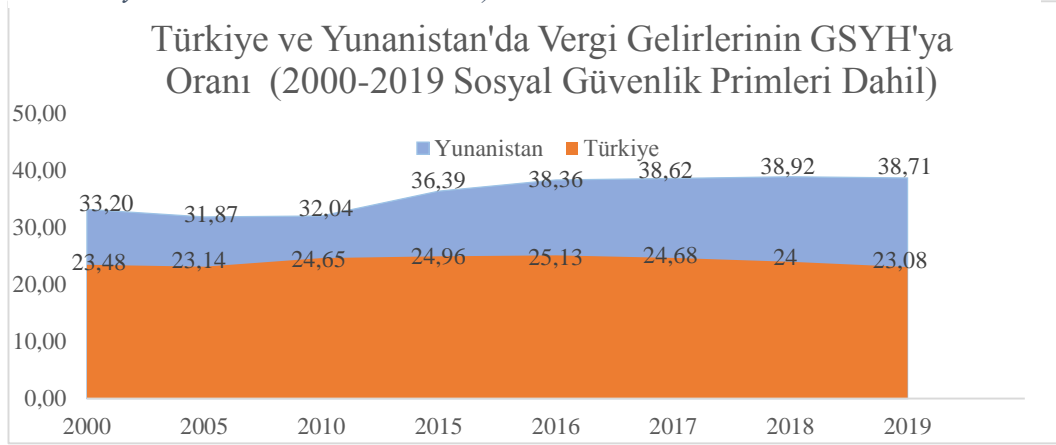
**Tablo 8** Yunanistan ve Türkiye Ekonomik Verileri (2020 ve 2021 Yılları)

	Türkiye Ekonomik Veriler	Yunanistan Ekonomik Veriler
Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla (2020)	720 milyar \$	189 milyar \$
Kişi Başına Düşen Milli Gelir (2020)	8550 \$	17,650 \$
Devlet Borçları 2020 (GSYİH oranı %)	% 36.77	%187.5
Yıllık Enflasyon (2021)	% 16,19	% -0.6
İşsizlik Oranı(2020)	% 12.2	% 15.8
Asgari Ücret (2021)	380 €	758 €
Kurumlar Vergisi Oranı (2021)	%25	%24
Gelir Vergisi Oranı Aralığı	%15-%40	%22-%45
Nüfus	85 milyon	10,371 milyon

Not: <http://worldpopulationreview.com/countries/countries-by-national-debt/>, <https://www.focus-economics.com/countries/greece>, <https://countryeconomy.com/national-minimum-wage/greece>  
<http://www.sbb.gov.tr/> kaynaklarından derlenmiştir. Erişim Tarihi:01.03.2021

Yukarıdaki tabloda, kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında Yunanistan'ın vergi oranlarının Türkiye ile kıyaslandığında daha düşük olduğu görülmektedir. Yunanistan'da kurumlar vergisi oranı %24 iken Türkiye 2021 itibariyle kurumlar vergisi oranını %25 olarak belirlemiştir. Kurum vergisi yabancı yatırımı çekmek için çok önemlidir, ancak tek faktör değildir. Yatırımcı için en önemli etken güvendir. Yatırımcı gittiği ortamda hem ekonomik hem de siyasal istikrara önem verir. Bunun haricinde, işgücü kalitesi, ücret politikaları, ulaşım kolaylığı, altyapı kalitesi ve serbest ticaret alanlarına giriş özgürlüğü de olması gerekir.

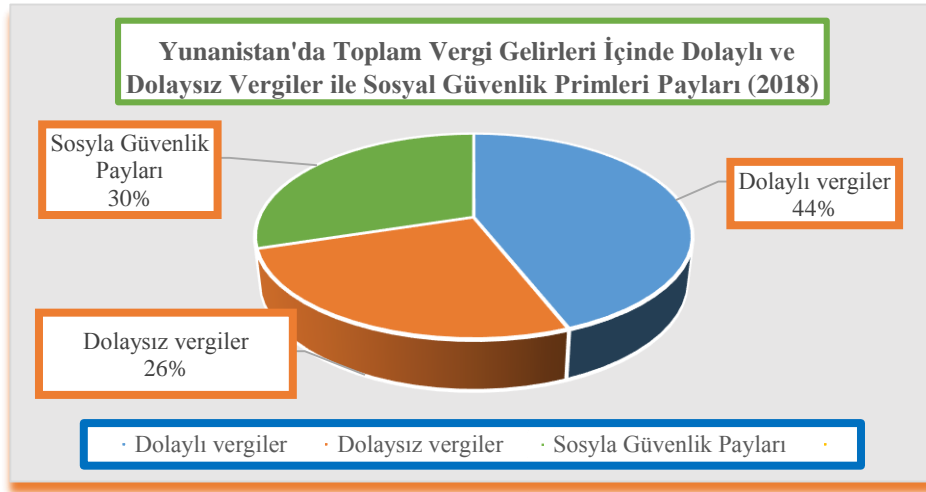
**Grafik 3** Türkiye ve Yunanistan'da Vergi Gelirlerinin GSYH'ya Oranı (2000-2019 Sosyal Güvenlik Primleri Dahil)



Kaynak: OECD (2020b), *Tax Revenue*. Erişim Adresi: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart>, adresindeki verilerden faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

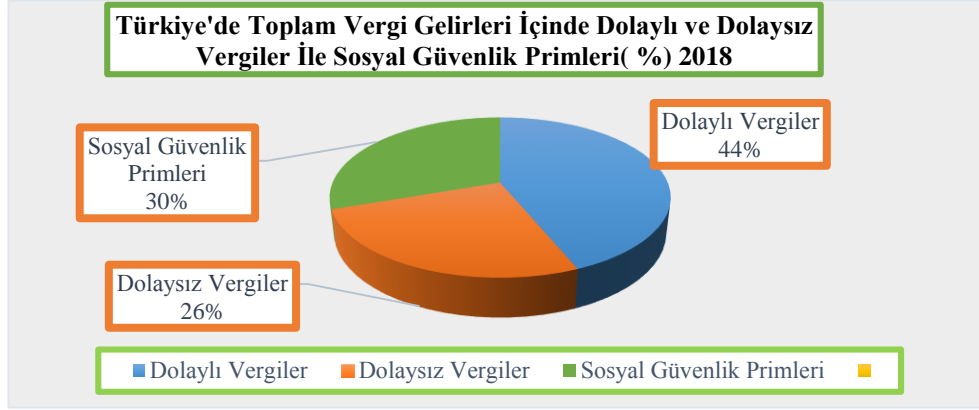
Yukarıdaki grafikte; yıllara göre ve sosyal güvenlik primleri dâhil Yunanistan ve Türkiye'nin vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı görülmektedir. 2008 ekonomik krize kadar Yunanistan'ın vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı OECD ortalamasının altında, fakat ortalamaya yakın seyretmiştir. Kriz sonrası vergi gelirlerinin oranı sürekli bir artış sergilemiş ve OECD ortalamasının üzerine çıkmıştır. Aynı dönemde Türkiye'nin vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı OECD verilerinin çok altında seyretmiş ve seyretmeye devam etmekte. Özellikle 2008 krizinden sonra kamu finansmanı için Yunan devletinin vergi gelirlerine verdiği önem hem oranların artmasına hem de yeni vergilerin (lüks vergisi gibi) gelmesine neden olmuştur. Diğer taraftan kriz yatırım ve şirket gelirlerini etkilediği için vergi yapısı dolaylı vergiler yönünde değişmeye başlamıştır. Türkiye ise yıllardır süre gelen kayıt dışı ekonomi ve büyük vergi afları ile dolaysız vergi gelirlerini toplamakta başarısız olmuş, dolaylı vergiler daha ağır basmaya başlamıştır.

**Grafik 4** Yunanistan'da Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ile Sosyal Güvenlik Primleri Payları (2018)



Kaynak: European Commission. (2020c). *Taxation Trends in the European Union. 2020 Edition*, page 77 Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_trends\\_report\\_2020.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2020.pdf) Sayfasındaki verilerden faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

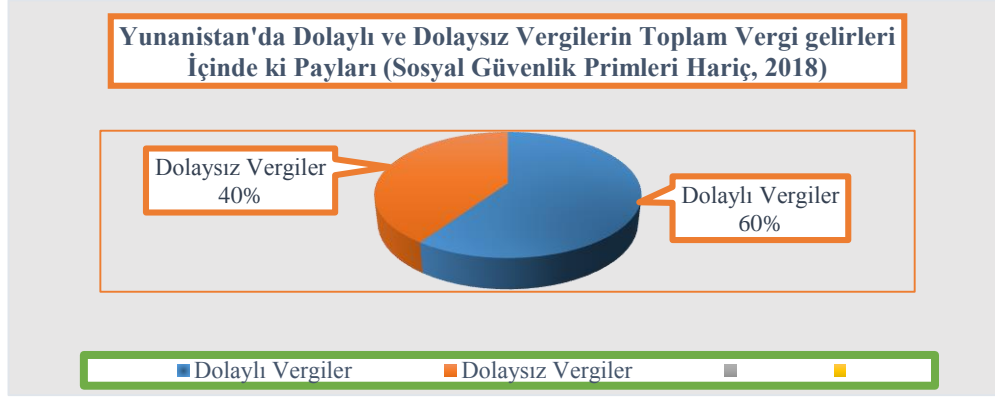
**Grafik 5** Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergiler İle Sosyal Güvenlik Primleri( %) 2018



Kaynak: *Vergi Yapısı Kavramı: Dolaylı-Dolaysız Vergiler*. (2018). Erişim Adresi: <https://vergidosyasi.com/2018/06/09/vergi-yapisi-kavrami-dolayli-dolaysiz-vergiler/> verilerinden faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

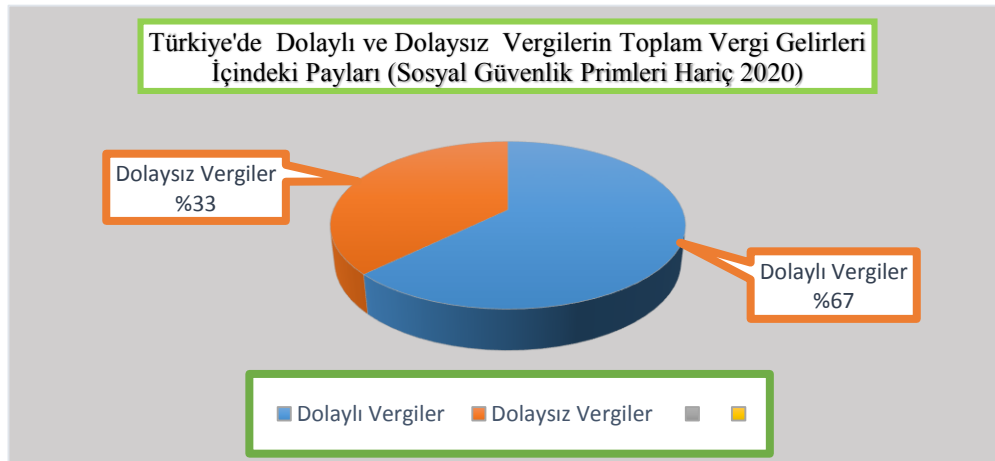
Grafik 4'e bakıldığında, 2018 yılında Yunanistan'da toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergiler %44 olarak gerçekleşmiştir. Dolaysız vergiler ise %26 ve sosyal güvenlik primleri %30 olarak gerçekleşmiştir. Grafik 5 ise Türkiye verilerini göstermektedir. Türkiye için olan veriler Yunanistan verilerinin aynısıdır.

**Grafik 6** Yunanistan'da Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi gelirleri İçinde ki Payları (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç, 2018)



Kaynak: European Commission. (2020c). *Taxation Trends in the European Union. 2020 Edition*, page 77 Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_trends\\_report\\_2020.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2020.pdf) sayfasındaki verilerden faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

**Grafik 7** Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç 2020)



Kaynak: [https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/merkezi\\_butce\\_tahmin\\_edilen\\_gelirler-2020-C.pdf](https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/merkezi_butce_tahmin_edilen_gelirler-2020-C.pdf) verilerinden faydalanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.



Grafik 6 ve Grafik 7; Yunanistan ve Türkiye için toplam vergi gelirleri içinde sosyal güvenlik primleri hariç dolaylı ve dolaysız vergi oranlarını göstermektedir. Her iki ülke de dolaylı vergilere yoğunlaşmış görünmektedir. Yunanistan için dolaylı vergi oranı %60 ve dolaysız vergi oranı %40 iken, Türkiye için dolaylı vergi oranı %68 ve dolaysız vergi oranı %32'dir. Her iki ülkede de dolaylı vergiler dolaysız vergilerin neredeyse bir buçuk katıdır.

### **3.1.TÜRKİYE-AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİ**

Türkiye, İkinci Dünya Savaşı'nın sona ermesinden sonra Batı ile daha yakın ilişkiler kurmaya çalışmıştır. Bu bağlamda 1948'de Amerikan yardımı dağıtımı için kurulan OECD'ye ve 1952'de NATO'ya üye olmuştur. 12 Eylül 1963'te Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ile Ankara Anlaşması olarak bilinen bir Ortaklık Anlaşması imzalayarak AET başvurusunu yapmıştır.

Yunanistan'ı ilk başvurusundan itibaren destekleyen Fransa, Türkiye için aynı desteği vermekten uzak olmuştur. Fransa, Almanya'nın Afrika Devletleri ve Madagaskar ile Ortaklık Anlaşması'nı kabul etmesi halinde Türkiye ile anlaşmayı kabul etmeye hazır olacağını açıklamıştır. Bu Anlaşma 20 Temmuz 1963'te Yaoundé'de imzalanmıştır. Bu Anlaşmadan iki ay sonra Fransa, AET'nin Türkiye ile yapacağı Anlaşmaya nihayet “evet” demiştir.

İmzalanan Ankara Anlaşması aynı Atina Anlaşması gibi gümrük birliğine dayanan ve hedefi tam üyelik olan bir Ortaklık Anlaşmasıdır. Ankara Anlaşması; 12 Eylül 1962 tarihinde imzalanmış, 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ankara Anlaşması imzalanırken Atina Anlaşması örnek alınmıştır. Atina Ortaklık Anlaşması, Avrupa Ekonomi Topluluğunun yaptığı ilk ortaklık anlaşmasıdır. Her iki anlaşma ile iki ülke Avrupa Topluluğu'na (AT) ortak üye olmuştur. Her iki anlaşma taraflar tarafından eşit olarak oluşturulan bir katılım ile imzalanmıştır. Her iki ülke için ilgili anlaşmaların imzalandığı tarihte egemenlik haklarından vazgeçmelerini gerektirecek bir durum ortaya çıkmamıştır.

İki anlaşmanın arasındaki en büyük fark, Atina Anlaşması'nın geçiş dönemi ve nihai dönemden oluşmasına karşın Ankara Anlaşması'nın hazırlık, geçiş ve nihai dönemler olmak üzere üç dönemden oluşmasıdır. İlgili tarihte Ankara Anlaşması'nın üç aşamadan oluşması Yunanistan'da bazı muhalifler tarafından Atina Anlaşması'nın başarısızlığı olarak algılanmıştır. Aynı kesim milliyetçi duygularla hareket etmiş ve Yunanistan'ın çok daha hızlı kararlarla birçok tavizler vermek zorunda kalacağını iddia etmiştir. AB yetkilileri Atina Anlaşması'nın acemilik dönemlerine denk geldiğini, Ankara Anlaşması'nın ise deneyime dayandığını ifade etmişlerdir. Ankara Anlaşması'nda yer alan geçiş döneminin varlığı bir ülke için avantaj olabileceği kadar dezavantaj da olabilmektedir. İlgili dönemi verimli kullanıp geçiş döneminde yapılması gerekenleri sağlayıp nihai döneme geçmek avantajlı bir durumdur. Türkiye ile Topluluk arasında 1973 yılında yürürlüğe giren Katma Protokol ile geçiş dönemi başlamıştır. Geçiş dönemi için 22 yıllık bir süre tanınmış ve ilgili zaman zarfında Topluluk bazı petrol ürünleri ve tekstil ürünleri dışındaki sanayi ürünlerine yönelik Türkiye'den ithaline uyguladığı vergilerini sıfırlamıştır. Türkiye için de Topluluk kaynaklı sanayi ürünlerinin vergilerini sıfırlaması öngörülmüştür. Bu zamanın kısalması veya uzaması Türkiye'nin başarısına bağlanmıştır.

Türkiye 1996 yılında Gümrük Birliği'ne dâhil olmuş, 1999 yılında ise aday ülke olarak kabul edilmiştir. 2005 yılında ise AB-Türkiye müzakereleri başlamıştır. İmzalanan Müzakere Çerçeve Belgesi her ne kadar asıl hedefin üyelik olduğunu ifade etse de belge eksik tanım taşımaktadır. Belge müzakerelerinin sonucunu garanti etmemiş ve ucu açık bırakılmış bir belge olarak ortaya çıkmıştır.

Aslında Türkiye; dış ticaretinin yarısından fazlasını Topluluk ile yürütüyor olması ekonomisinde olumlu sonuçlar yaratsa da siyasi alanda birçok sorun yaşamıştır. Türkiye'nin AET'ye katılımı konusu, Türkiye'nin katılım için başvurduğu 14 Nisan 1987'den beri masadadır. O zaman, Avrupa Toplulukları Komisyonu, 18 Aralık 1989 tarihli raporunda, Türkiye'nin katılım için uygunluğunu sorgulamamış, ancak başvurusunun erken olduğunu düşünmüştür. 1997'de Gündem 2000'de Türkiye'nin demokratikleşme ve insan haklarını koruma sürecini sürdürmesi, Yunanistan ile iyi

komşuluk ilişkileri kurması ve Kıbrıs sorununa adil bir çözüm araması gerektiğine dikkat çekilmiştir.

Aralık 1997'deki Lüksemburg zirvesinde on iki doğu ve orta Avrupa ülkesine aday statüsü verilirken Türkiye dışarıda bırakılmıştır. Oluşan tepkilerin de etkisi ile Aralık 1999'da düzenlenen Helsinki Konseyi'nde Türkiye'ye "aday ülke" statüsü verilmiştir. Adaylık statüsünün verilmesi Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılma hakkını tesis ettiği için önemli bir olaydır. Fiili katılımı diğer başvuran ülkeler gibi, insan haklarına saygı, kurumların demokratik işleyişi ve ekonominin piyasaya açılmasına ilişkin 1993 'Kopenhag kriterlerini' karşılama yeteneğine bağlanmıştır.

Günümüzde Türkiye'nin üyeliğinin Avrupa Birliği için mali açıdan ve özellikle de 2020'de 86 milyon bireyden oluşan bir nüfusun, hem 82 milyon Alman, hem 63 milyon Fransız, hem de 54 milyon İtalyan karşısında ağır basacağı ve siyasi açıdan önemli sonuçları olacağı düşünülmektedir. Avrupa Anayasası taslağında ve daha yakın zamanda Lizbon Antlaşması'nda çoğunluk kuralının nüfus büyüklüğüne dayandığı göz önüne alındığında, Türkiye'nin yasaların kabul edilmesinde ve karar alma sürecinde belirleyici bir faktör olacağı varsayılmaktadır. Bazıları, kendileri için önemli olan Avrupa'nın kimliğinin ve Birliğin homojenliğinin tehlikede olabileceğinin vurgusunu yapmaktadır (CVCE, t.y.).

Türkiye bugün AB ile tam olarak işleyen bir Gümrük Birliği'ne sahip üye olmayan ülke olmaya devam etmektedir ve AB'nin hiçbir üyesinin katılımdan önce AB ile bir gümrük birliği olmamıştır.

Genel olarak bakıldığında Türkiye ile Birlik arasındaki gerçek sıçramayı Özal yapmıştır. Özal Türkiye'nin geleceğinin Avrupa'da olduğunu düşünmüştür. O dönem ve sonrasında Türkiye'deki askeri darbeler döngüsünü kırmanın tek yolunun üyelik için zorlamak olduğunu anlamış ve böylece bir süreç başlatmıştır. Birçok iç siyasi reform gerçekleştirmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı, ölüm cezasına ilişkin reformlar bu döneme denk gelmiştir. Yine de Türkiye'den başka hiçbir

ülke üyelik için bu kadar uzun süre bekletilmemiştir. Ne yazık ki, iyi niyet AB-Türkiye ilişkilerinde ender bulunan bir faktör olmuştur (Kuneralp, 2017).

Özetle; Türkiye Gümrük Birliğine kadar olan geçiş dönemini iyi değerlendirememiş, ilgili dönem gereğinden fazla uzamıştır. Zamanın uzaması geçiş dönemini avantaj yerine dezavantaja dönüştürmüş ve üyeliği riske atmıştır. Yıllar içinde dünya konjonktürü değişmiş, Türkiye'ye coğrafi olarak yakın olan bazı ülkelerde savaşlar başlamış ve Türkiye Topluluk için adeta bir tampon bölge olarak algılanmaya başlanmıştır. Yıllar içinde Ortadoğu'da oluşan kargaşa ve terörün yükselmeye başlamasının etkisi ile Topluluğun Türkiye'ye bakış açısında değişiklik olmaya başlamıştır. Türkiye içinde askeri darbelerin çok sık yaşanması, Kıbrıs sorunu ve Türkiye'nin ekonomik anlamda gerekli gelişimi bir türlü sağlayamaması da bu bakışı etkilemiştir. Sürecin uzatılması hızla değişen dünya düzeni karşısında Türkiye'yi Topluluk karşısında dezavantajlı hale getirmiştir. Topluluğun hızla batı ülkeleri, doğu bloku ülkeleri ve son olarak da Balkan Ülkeleri ile genişlemesi ile son yıllarda ortaya çıkan dünya ekonomik krizleri Türkiye'nin üyeliğini biraz daha zora sokmuştur. Özellikle son yıllarda Türkiye'nin AB konusunda isteksiz olmaya başlaması sürecin ilerlemesi açısından engel teşkil etmektedir.

Yunanistan AB müzakerelerinde öne çıkan bazı başlıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Tarım
- Gümrük Birliği
- İşçilerin serbest dolaşımı ve sosyal politikalar
- Mali konular
- Bölgesel politikalar

Görüldüğü gibi Yunanistan'a ilişkin müzakereler beş temel başlık etrafında şekillenmiştir. Buna karşın, Türkiye'ye yönelik başlıklar 36 konu altında toplanmıştır. Müzakere başlıklarının sayıca fazla olması müzakerelerin zorlu geçmesine neden olmaktadır. Söz konusu başlıklar arasında vergilendirme başlığı da mevcuttur. Bu başlık kapsamında Türkiye'nin vergi uyumlaştırması karşısındaki durumu incelenmektedir. Günümüzde ise Türkiye-AB ilişkileri durağan bir hale gelmiştir. İlişkiler daha çok yıllık ilerleme raporları ile devam etmektedir.

### 3.2. TÜRKİYE-AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİNDE VERGİLENDİRME KONUSU

Türkiye-AB müzakereleri süresince vergi konusunda tartışılan başlıklardan bir tanesi Türkiye'nin üye olmadan vergi uyumlaştırması yapma zorunluluğunun olup olmadığıdır. Bu konuya açıklık getirmek için öncelikle AB ve Türkiye arasındaki anlaşma maddelerine bakmak gerekir. Türkiye AB ilişkilerinin temel belgelerini Ankara Anlaşması, Katma Protokol ve Uyum Anlaşmaları oluşturmaktadır. Bu anlaşmalar içinde vergi uyumlaştırmasına yönelik bazı maddelerin bulunması çalışmamız açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda, ilgili belgelerde yer alan vergi ile ilgili maddelerin incelenmesi yararlı olacaktır.

Türkiye ve AB arasındaki ilk anlaşma Ankara Anlaşması'dır (1963). İlgili anlaşmanın 16'ncı maddesi:

*“Akit Taraflar, Topluluğu kuran Anlaşma'nın üçüncü bölümünün 1. Kısmında yer alan rekabet, vergileme ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerde anılan ilkelerin, ortaklık ilişkilerinde uygulanması gerektiğini kabul eder.”*

Şeklinde düzenlenmiştir.

Katma Protokol'e bakıldığında ise 44'üncü maddede:

*“Hiçbir Akit Taraf, diğer tarafın mallarına, benzeri milli mallara dolaylı veya dolaysız şekilde uyguladıklarından, hangi nitelikte olursa olsun, dolaylı veya dolaysız daha yüksek bir iç vergi uygulayamaz. Hiçbir Akit Taraf, diğer tarafın mallarına, başka üretimleri dolaylı olarak koruyacak nitelikte bir iç vergi uygulayamaz.”*

İfadesi yer almaktadır.

Aynı protokolün 45'inci maddesi:

*“Muamele vergileri, tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler dışındaki vergilendirmelerde, Türkiye ile Topluluk arasındaki mal alışverişlerinde, muafiyet tanınması ve ihracatta vergi iadesi yapılması ile ithalatta fark giderici vergi veya resimler konulması, ancak alınması tasarlanan bu tedbirlerin, Ortaklık Konseyi’nce, sınırlı bir süre için, önceden onaylanmış olmasına bağlıdır.”*

Şeklindedir (Katma Protokol, 1970).

95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararının 4’üncü maddesinde de:

*“Topluluk ile Türkiye arasında ithalat veya ihracattan alınan gümrük vergileri ile eş etkili vergiler, bu Kararın yürürlüğe giriş tarihinde tamamen uygulamadan kaldırılacaktır. Topluluk ve Türkiye, o tarihten itibaren yeni ithalat ve ihracat vergileri ile eş etkili vergileri uygulamaya koymaktan kaçınacaklardır. Bu hükümler, mali nitelikli gümrük vergileri için de geçerli olacaktır.”* (1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı, 1995).

İfadesi yer almaktadır.

Tüm verilere bakıldığında, Türkiye’nin müzakereler sürecinde vergi uyumlaştırması zorunluluğu olduğu izlenimi ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan, bu veriler vergi uyumlaştırmasından ziyade GB’nin tesisine yönelik olmakta ve Kurucu Antlaşma’nın temel ilkelerine uymayı telkin etmektedir. Kurucu Antlaşma; eş etkili ayrımcı vergileri, aşırı vergi iadesi ve çifte vergilendirmeyi yasaklamaktadır. Türkiye’nin yukarıdaki maddelerden hareketle, üye olmadan direktiflerin iç hukuka aktarılması konusunda herhangi bir zorunluluğa sahip olmadığı savunulabilir. Tartışılan konu olan yetki devri konusunda da üyelik gerçekleşmeden anayasaya yetkiyi devredecek herhangi bir hükmün yerleştirilmesi söz konusu değildir.

Yetki devri Yunanistan’da üyelik ile birlikte gerçekleşmiştir. Yunan Anayasası’nın “Milletlerarası Hukuk, Milletlerarası Antlaşmalar ve Milli Egemenlik” konularının işlendiği 28’inci maddesinin 22’inci bendi uluslararası ve AB hukukunu ilgilendiren temel maddeyi oluşturmaktadır. Bu maddede (*Σύνταγμα της Ελλάδος*):

*“Önemli ulusal çıkarlara hizmet etmek ve diğer devletlerle işbirliğini geliştirmek amacıyla, Anayasada belirtilen devlet yetkileri, uluslararası anlaşmalar vasıtasıyla, uluslararası kuruluşların organlarına devredilebilir.”*

denilmektedir. İlaveten 28’inci maddenin 3’üncü bendinde ise;

*“Yunanistan, ancak önemli ulusal çıkarları doğrultusunda, demokratik rejimin esaslarına ve insan haklarına negatif etki etmedikçe, eşitlik ve karşılıklılık prensipleri ilkesine uygun olacak şekilde, tüm Parlamento üyelerinin salt çoğunluğu ile kabul edilen yasa vasıtasıyla kendi ulusal egemenliğinin kullanılmasına serbestçe sınırlamalar getirebilir”.*

denilmektedir. Yukarıdaki anayasa maddelerine bakılarak, Yunanistan’ın AB entegrasyonunun anayasanın 28’inci maddesine dayandırılıp dayandırılmayacağı açık değildir. Bu nedenle 2001 yılında, Yunanistan’da anayasanın bu maddesinde revizyona gidilmiş ve maddeye; *“Madde 28 Devletin, Avrupa bütünleşme sürecine katılımının temelini oluşturur.”* hükmü eklenmiş böylece bu madde Yunanistan’ın AB’ye kesin üyeliğinin anayasal temelini oluşturmuştur (Cin, 2010: 136-137). Bu bağlamda, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası kapsamında ancak üyelik halinde yetki devrini kolaylaştıracak madde eklenmesi ve bunun da ulusal çıkarlar doğrultusunda yapılması doğru olacaktır. 2005 tarihli Müzakere Çerçeve Belgesi (MÇB), AB ile yürütülen müzakerelerin genel esaslarını belirlemektedir. Belgenin temel unsurlarından bir tanesi “AB müktesebatının üstlenilmesi ve uygulanması” maddesidir. Bu madde kapsamında vergi başlığı da müzakerelere açılmıştır. Ancak üyelik gerçekleşinceye kadar Türkiye direktifleri iç hukuka aktarma konusunda zorunluluk taşımamaktadır. MÇB doğrultusunda vergi konusunda yakınlaştırma politikalarını uygulamakla yükümlüdür.

### 3.3. KATMA DEĞER VERGİSİNİN AB İLE UYUM ANALİZİ

#### 3.3.1. KDV'nin Genel Uyumu

Bu bölümde Yunanistan deneyimi ışığında Türkiye’de uygulanan KDV yapısının AB’ye uyumu incelenecektir. Bu başlık altında özellikle sorunlu alan olan; oranlar, muafiyetler ve indirimler ele alınacaktır. Konuların incelenmesine geçilmeden önce kısaca Türkiye’deki KDV uygulamasının tarihçesine bakmakta fayda vardır.

Tüketim vergileri özel ve genel tüketim vergileri olarak sınıflandırıldığında, KDV’nin genel bir tüketim vergisi niteliğinde olduğu görülmektedir. Türkiye’de ilk kez 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye, 1981 yılında AB üyesi olan Yunanistan ile kıyaslandığında ilgili ülkeden iki yıl önce KDV sistemine geçmeyi başarmıştır.

KDV kanunu hazırlanırken, Türkiye’nin ekonomik ve mali şartları çerçevesinde olacak şekilde, üyelik için başvuru yaptığı dönemin AB direktifleri ve üye ülkelerin bu alandaki çalışmaları örnek alınmıştır (Merter, Acar ve Aslan, 2007: 26).

Türkiye’de ilk defa 1926 yılında başlayıp 1927 yılında kaldırılan, pul yapıştırma yöntemi ile toplanan, mallara ve bazı hizmetlere uygulanan, ismi “Umumi İstihlak Vergisi” olan bir çeşit muamele vergisi uygulanmaya başlanmış, 1927’den itibaren de “Muamele Vergisi” getirilmiştir. Getirilen bu vergi, imal ve ithal sırasında ödenen vergilerin indirilmesine imkân tanıyan, ithal ve ihraç edilen mallar ile sınai işletmelerinin satışlarına uygulanan ve günümüz KDV’sini anımsatan bir vergi türü olmuştur (Merter, Acar ve Aslan, 2007: 26).

Zamanla hem dünya hem de Türkiye için ortaya çıkan ekonomik ve mali durumlar sebebi ile KDV sistemi yaygın olarak konuşulmaya başlanmış ve dönemin AT grubu tarafından ortak tüketim vergisi olarak seçilmiştir. Türkiye de AT üyelik başvurusunda bulunmuş



bir ülke olarak özellikle Ankara Anlaşması'nın da hükmettiği şekilde mevzuatın yakınlaştırılması adına 1985 yılında KDV'yi yürürlüğe koymuştur.

Yunanistan KDV'ye geçişle sigorta şirketleri üzerinde kalan muamele vergileri hariç birçok konu ve alandaki muamele vergilerini KDV çatısı altında toplamıştır. Türkiye de aynı şekilde 1987 yılında KDV'ye geçişle bazı vergileri kaldırarak bunların yerine KDV uygulamaya başlamıştır.

KDV ile kaldırılan vergiler arasında; spor toto vergileri, şeker ve tuz tüketim vergileri, nakliye vergisi, perakende satış vergisi, dâhilde ve ithalde alınan istihsal vergileri, işletme ve PTT hizmetleri vergileri bulunmaktadır (Bilici, 2018: 93).

KDV genel tüketim vergisi olarak mal ve hizmet hareketlerinden dağıtım ve üretim aşamalarının her safhasında yaratılan katma değer üzerinden alınan bir vergidir. Vergi mükelleflerinin ekonomik durumlarına ve ailevi durumlarına bakılmaksızın herkese aynı oranlarda yüklenmekte, bu nedenle de adil olmadığı varsayılmaktadır. Bu özellikleri açısından KDV objektif nitelikte bir vergi olarak kabul edilir. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kolay toplanır olması nedeniyle bütçe finansmanında özel tüketim vergisi ile birlikte KDV de bizzat önem arz etmektedir. Dolaylı vergi olarak tüketim vergilerinin bu denli yoğun kullanılması gelir seviyesi düşük olan bireyler üzerinde ağır vergi yükleri oluşmasına neden olmakta ve gelir seviyesi yüksek olan ile düşük olan arasında vergi açısından adaletsizliğe neden olmaktadır. KDV'nin özellikle temel gıdalar ve temel ihtiyaçlar üzerine de yoğun şekilde uygulanıyor olması bu adaletsizliği daha da artırmaktadır. Kurumlar vergisi ve gelir vergilerini toplama konusunda yeterince başarılı olamayan gelişmekte olan ülkelerde vergi sistemlerini geliştirmek, vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı azaltmak için önlemler alınması zordur. Bunun nedenleri arasında; eğitim seviyelerinin yetersizliği, kalifiye eleman eksikliği, siyasi politikaların çıkar gruplarından görece fazla etkilenmesi sayılabilir. Bu tarz ülkelerde daha kolay toplanabilen KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin uygulanması; bütçe finansmanında kurtarıcı olarak görülmekte, ancak vergi adaletinin yanı sıra gelir dağılımını da olumsuz yönde etkilemektedir. Vatandaşlar arasında eşitlik ve adaletin sağlanması ile bireylerin yaşam kalitelerinin yükseltilmesinin her devletin en önemli

görevlerinden olduğu göz önüne alındığında, vergi konusunda bunun başarılammamış olması devlet yöneticilerinin asıl amaçlarından uzaklaştıklarını ve sadece kendilerini yönetimde tutacak güce sahip olan aktörlere kıymet verdiklerini açıkça göstermektedir. Böylelikle, devlet yönetiminde etkinsizlik sorunu ortaya çıkmaktadır.

AB'nin KDV direktifi ve Yunan KDV yasası ile kıyaslandığında, Türk KDV yasasında yer alan (KDVK) KDV konusunun bazı küçük farklılıklarla birlikte AB direktifi ile uyumlu olduğu görülmektedir. KDV yasasının 1'inci maddesi<sup>41</sup> verginin konusunu tanımlamıştır. KDV yasasının 12'inci maddesine göre; ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler; her türlü mal ve hizmet ithali ile yine aynı maddenin 3. fıkrasında geniş şekilde sıralanmış diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler<sup>42</sup> sıralanarak verginin konusu geniş bir şekilde belirlenmiştir.

AB'nin üye ülkelere dayattığı direktif kapsamında küçük farklılıkların ne olduğu konusuna bakıldığında, öncelikle AB direktifinde konu “vergi mükellefleri tarafından ülke dâhilinde bir bedel karşılığında yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları, mal ithalatı ve Topluluk içi mal alımları” olarak belirlenmiştir. Bu tanıma bakıldığında direktif kapsamında “vergi mükellefi” ve bir bedel karşılığı” ifadelerinin yer aldığı dikkat çekmektedir. Bununla birlikte söz konusu ifadeler Türkiye Cumhuriyeti KDV yasasında bulunmamaktadır (Agarmış, 2014: 20). Üyelik halinde söz konusu eksikliklerin direktif ile uyumsuzluğa neden olduğu gerekçesi ile dava konusu haline gelebilmeleri söz konusu olabilir. Direktifle kıyaslandığında Türk KDV yasası konu başlığı daha çok ticari, endüstriyel, tarım ve serbest meslek kapsamında yapılan teslim ve hizmetler gibi işlemler etrafında oluşturulmuştur. Direktif ise işlemlerden çok tanımlar üzerine yoğunlaşmıştır.

<sup>41</sup> Daha geniş bilgi için 3065 sayılı KDV Yasasına bakınız

<sup>42</sup> “Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri; her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenip oynanması; profesyonel sanatçıların katılımları ile gerçekleşen konser ve gösteriler ile yine profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesi; müzayede salonlarında ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 5300 sayılı kanun çerçevesinde düzenlenen ürün senetlerinin ürünü depodan çekecek olanlara teslimi; boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunlarla ilgili ürünlerin taşınması; Gelir Vergisi Kanununu 70. Maddesinde yer alan mal ve hakların kiralanma işlemleri; Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri;” rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

KDV yasası ayrıca 3'üncü maddede ek işlemler listesi de yayınlamıştır ki bunlar arasında bazıları direktif içeriğinde istisnalar konusu kapsamında yer almaktadır. Örneğin posta hizmetleri KDV sisteminde vergi konusu olurken direktif bu konuyu istisna listesinde yayınlamıştır. Ülkeler direktif kapsamındaki istisnaları uygulama konusunda serbest bırakıldığı için bu durum sorun teşkil etmeyecektir.

“Mükellef” konusu ise şu şekilde ele alınmaktadır. Direktif vergi mükellefi tanımı yaparken “herhangi bir kişi”, “herhangi bir yer”, “bağımsız olarak” ve “neticesine bakılmaksızın herhangi bir ekonomik faaliyet” tabirlerini özellikle belirtmiştir. Bu bağlamda; kişi özel veya tüzel kişi olabilir, hatta herhangi tüzel bir kişilik taşımamasına rağmen iş ortaklıkları ve diğer ortaklıklar da bu kapsamda yer almaktadır. Kişi; AB sınırları içinde ikamet ediyor veya etmiyor olabilir. Kişi gerçekleştirdiği ekonomik faaliyet neticesinde herhangi bir kazanç elde etmemiş olabilir, buna rağmen bağımsız olarak, başka bir ifade ile herhangi bir işverene bağlı olmadan, gerçekleştirdikleri ekonomik faaliyet sebebiyle vergi mükellefidirler (Ağarmış, 2014: 20).<sup>43</sup>

KDV yasasının 8. maddesi vergi mükellefine açıklık getirmiştir. Vergi mükellefini gerçekleştirdikleri faaliyetler çerçevesinde tanımlamıştır. Ayrıca 9. maddede vergi sorumlusunun tanımı yapılmıştır.

KDV yasasına göre vergi mükellefi:

- “Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bunları gerçekleştirenler,
- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- PTT İşletme Genel Müdürlüğü, Radyo ve televizyon kurumları,
- Her türlü şans ve talih oyunlarını tertipleyen,
- 1(3)© maddesine giren hallerde<sup>44</sup> bunları tertipleyenler,

<sup>43</sup> Daha geniş bilgi için 2006/112/EC Sayılı Direktife bakınız.

<sup>44</sup> Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

- Gelir Vergisi Yasası'nın 70'inci maddesinde<sup>45</sup> belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- İsteğe bağlı mükellefiyetlik talep edenler.”<sup>46</sup>

olarak tanımlanmıştır. AB Direktifi ile kıyaslandığında KDV yasası mükellef tanımında “ekonomik faaliyet yürüten” tanımı kullanmamıştır. Bunun yerine 1'inci maddede belirtilen ticari, sınai, zirai ve serbest meslek grupları çerçevesinde konuyu ele almıştır. Direktif vergi mükellefi tanımını açık şekilde yapmıştır. Buna karşın KDV yasasında yapılan faaliyetlere göre kimlerin vergi mükellefi olduğu tanımlanmıştır. Tüm bu tanımsal farklılıklara rağmen KDV mükellef tanımının Direktif ile uyumlu olduğunu söylemek mümkündür.

Vergi matrahı açısından bakıldığında ise şu sonuç ortaya çıkmaktadır. AB direktifi KDV matrahı için 73'üncü maddede, mal teslimi ve hizmet ifaları karşılığı olarak veya ilgili mal teslimi veya hizmet ifaları ile doğrudan ilişkili sübvansiyonlar da dâhil olmak üzere, tüketiciden veya tüketici adına hareket eden üçüncü şahıslardan alınan maddi veya maddi olmayan değerler olarak tanımlamıştır. İlgili maddeyi takip eden diğer maddelerde de KDV'nin kendisi hariç her türlü vergi, harç, benzeri ödemeler, satıcı tarafından alıcılara yüklenen komisyon, paketleme, taşıma ve sigorta bedelleri mallara dâhil olurken, erken ödemenin bir avantajı olarak iskonto yolu ile fiyatta gerçekleştirilen indirimler, mal teslimi ve hizmet ifası sırasında müşteriye tanınan ve hesaplara geçirilen iskonto ve iadeler ile satıcının geçici hesaplarındaki giderler matraha dâhil olmamıştır. Ayrıca direktifin 76'ncı maddesinde, mal arzı veya hizmet ifaları malların veya benzer malların satın alma bedeli, böyle bir bedelin olmaması halinde ise nakledilme esnasında belirlenen maliyet bedeli matrah olarak kabul edilmiştir. Mal ithalatı açısından bakıldığında ilgili Direktif vergi matrahı olarak açık piyasa değerini belirlemiştir. Direktifin 86'ncı

---

<sup>45</sup> “Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı; Voli mahalleri ve dalyanlar; Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri; Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar”.

<sup>46</sup> Daha fazla bilgi için 3065 Sayılı KDV Kanununa bakınız.

maddesinde KDV'nin kendisi hariç diğer vergiler, harçlar ve benzeri ödemeler ile malın ülke içinde varış yerine gelene kadar ödenen komisyon, paketleme, taşıma ve sigorta giderleri de matraha dâhil edilmiştir.<sup>47</sup> AB, KDV Direktifinin ön sözünde vergi matrahının uyumlaştırılmasının, vergiye tabi işlemlerin daha net karşılaştırılması açısından gerekli olduğunu vurgulamıştır.

Yunanistan ilgili maddeyi olduğu gibi iç hukuka aktarmıştır. O nedenle aşağıda kıyaslama yapılırken direktif temel alınacaktır.

Bu bilgiler ışığında Türk KDV sisteminde yer alan matrah tanımına bakıldığında, yasanın 20'inci maddesinde matrah; mal arzı ve hizmet ifası karşılığı alınan bedeller olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin 2'inci bendinde ise bedel tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre bedel; mal veya hizmeti alandan veya onlar adına hareket eden üçüncü kişilerden mal teslimi veya hizmet ifası karşılığı alınan veya borçlanılan para, mal, menfaat, hizmet ve değerlerin toplamıdır (Bilici, 2018: 139).

Alıcının malı teslim alacağı yere kadar satıcının yapacağı, taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj, komisyon, sigorta ve benzeri giderler, resim, harç, fon karşılığı gibi giderler de matraha dâhildir. Bunlara ek olarak fiyat farkı, faiz, prim, vade farkı gibi gelirler ve servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü fayda, hizmet ve değerler de matrah kapsamındadır (KDVK m.24). İthalatta ise matrah, ilgili malın gümrük vergisine konu olan değerine ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar ile gümrük vergisinin tescil tarihine kadar yapılan diğer ödemeler ve giderlerden oluşur (KDVK m.21). KDVK'nın 25. maddesi gereği hesaplanan KDV'nin kendisi ile fatura ve benzeri kâğıtlarda yapılan iskontolar matraha dâhil edilmemiştir.

İkametgâh, iş merkezi veya kanuni merkezi Türkiye'de olmayanlar tarafından kişi ve malların uluslararası taşımacılığına veya transit taşımacılığına ilişkin, Maliye ve Gümrük

---

<sup>47</sup> Daha geniş bilgi için 2006/112/EC Sayılı Direktife bakınız.

Bakanlığı, şahıs ve ton başına kilometre ülke içi emsaller göz önüne alınarak matrah belirleme yetkisine sahiptir (KDVK m.22).

Bu bilgiler ışığında, KDV yasasının matrah belirleme konusunda AB Direktifi ile büyük ölçüde uyumlu olduğunu söylemek mümkündür.

KDV yasasında diğer konulara bakıldığında ise, Türkiye’de de varış ülkesinde vergilendirme prensibinin belirlendiği ve ihraç edilen malların üzerindeki KDV’nin iade edildiği görülmektedir. Bu durum da AB Direktifi ile uyumludur.

Elektronik ticaret açısından bakıldığında ise durum şu şekildedir. Elektronik ortamda vergi mükellefi olmayan kişilere mal veya hizmet sunumunda vergi takibi için, AB üçüncü ülke firmasına, AB sınırları içinde bir işyeri açma zorunluluğu getirmiştir. Türk KDV kanunu bu konuda düzenleme yapmıştır. 2017 yılında Türkiye’de kendi KDVK’nun 9. Maddesine “Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” İbaresini eklemiştir. Bu haliyle AB ile uyumlu hale gelmiştir.

### **3.3.2. Türkiye ve AB Katma Değer Vergisi Oranlarının Karşılaştırması**

AB Direktifi KDV oranları için alt sınır olarak %15 standart oran ve %5 indirilmiş oran belirlemiştir. İndirilmiş oran uygulanacak mal ve hizmetler direktife ekli listede belirlenmiştir. Bu mal hizmetler genel olarak; gıda, su, sağlık, kültürel faaliyetler, gazete, dergi ve kitap teslimleri, sportif faaliyetler, ulaşım, barınma ve temizlik gibi sosyal içerikli alanlardan oluşmaktadır (Bilici, 2018: 91). Buna karşın bazı ülkelerde indirilmiş süper oran ve sıfır oran uygulaması da yapılmaktadır.

KDV Direktifi oranlar konusunda özel hükümler de içermektedir. Direktifin 102. maddesi gereği üye devletler, rekabetin bozulmaması riskinin ortaya çıkmaması şartıyla, indirilmiş oran listesinde sıralanmadığı halde doğal gaz, elektrik veya merkezi ısıtma arzına indirimli oran uygulayabileceklerdir. İlk paragrafa göre indirimli oran uygulamak isteyen herhangi bir üye devlet, bunu yapmadan önce Komisyon'u buna göre bilgilendirmekle yükümlüdür. Direktif kapsamında, üye ülkeler isterlerse sanat eserleri, koleksiyon eşyaları ve antikaların teslimleri için de indirilmiş oran kullanma hakkına sahip olmuştur

AB Direktifi indirilmiş oran listesi haricinde bazı ülkelere özel izinler vermektedir. Örneğin, direktifin 119'uncu maddesinde Avusturya'ya, üretici çiftçi tarafından tarımsal bir işletmede üretilen şaraplara, % 12'nin altında olmaması koşuluyla, indirimli bir oran uygulama hakkı tanınmıştır. Portekiz Direktifinin 116'ıncı maddesi gereği restoran hizmetlerine %12'den az olmayacak şekilde indirilmiş oran uygulayabilir.

Direktif kapsamında 1 Ocak 1991'de restoran hizmetleri, çocuk giyimi, çocuk ayakkabısı ya da konuta indirilmiş oran uygulayan üye ülkeler bu tür mal ya da hizmetlerin tedarikinde bu oranı uygulamaya devam edebilirler. Direktifin 117'inci maddesi gereği Avusturya'nın restoran hizmetlerine indirimli oran uygulamaya devam edebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca ilgili ülke konut kullanımı için taşınmaz malların kiralanmasına, oranın % 10'dan daha düşük olmaması koşuluyla indirilmiş oran uygulayabilir.

İç Pazar 1 Ocak 1993'te yürürlüğe girdiğinde, bazı ülkelerin azalan orandan standart orana daha yumuşak bir geçiş için indirilmiş oran listesinde olmayan bazı ürünlere indirilmiş oran uygulamasına izin verilmiştir. İlgili oran; %12'nin altında olmayacak şekilde düzenlenmiştir.

Düzenleme geçici olarak düşünülmüş kademeli olarak tasfiye edilmesi amaçlanmıştır. Ancak günümüzde halen bazı ülkelerde "Parking Rate" ismi ile bilinen bu düzenlemeye devam edilmektedir. Örneğin Belçika'da kömürden elde edilen katı yakıtlar, tarımsal traktör ve makineler için kullanılan lastiklere uygulanan oran % 12'dir. Portekiz'de şarap, tarımsal araç ve gereçler, traktörler, pompalar ve özel olarak veya büyük ölçüde tarım, sığır yetiştiriciliği veya ormancılık amacıyla tasarlanmış diğer makinelere uygulanan oran

%13'tür. Avusturya'da üretici çiftçi tarafından üretilen çiftlik şaraplarına uygulanan oran %13'tür. Lüksemburg'da şarap, yıkama temizlik ürünleri, bazı yakıtlar, basılı reklam malzemeleri, ticari kataloglar ve benzeri turist yayınlarına uygulanan oran ise %14'tür (European Commission, 2020b).

Bunların haricinde, İrlanda (%4,8), İspanya (%4), Fransa (%2,1), İtalya (%4) ve Luxemburg (%3) süper indirilmiş oranlar da uygulamaktadır. Bu kategorideki ürünlerin sayısı çok kısıtlıdır. Örneğin İrlanda'da tarımsal üretimde kullanılan atlar ve besi hayvanlarına %4.8 oranında vergi uygulanmaktadır. İspanya'da ekmek, süt, peynir, yumurta, meyve ve sebze gibi temel gıda maddeleri, bazı ilaçlar, bazı kitaplar (ücretsiz ekler dahil), gazeteler ve süreli yayınlar, bazı sosyal hizmetler ve hareket kabiliyeti kısıtlı kişiler için uyarlanmış araçlar için %4 oranında vergi uygulanmaktadır. İtalya'da bazı gıda ürünleri, yeni binaların temini (sadece ilk konut için), yeni binalar üzerinde inşaat işleri (sadece ilk konutlar için), organik tarımda kullanılan doğal ve suni gübreler ve gazeteler üzerine %4 oranında vergi uygulanmaktadır (European Commission, 2020b).

Yunanistan'da ise ilk bakışta üç oranlı bir vergi sistemi uygulaması dikkat çekmektedir. Buna göre standart oran %24, indirilmiş oran %13 ve ikinci indirilmiş oran %6 olarak belirlenmiştir. Athos Dağı vergi muafiyeti kapsamında iken Adalar; üyelik tarihinden itibaren tüm oranların %30 indirimli halini uygulama hakkını elde etmiştir.

Genel olarak AB'nde, indirilmiş oranlar kamu yararına yönelik sosyal nedenler ve ekonomik açıdan da bazı ekonomik faaliyetleri teşvik etmek için kullanılmaktadır. Sıfır oranlar ise daha çok vergi mükellefinin satışlarda KDV uygulamadığı ancak girdilerdeki KDV'yi indirebildiği ihracat işlemleri için uygulanabilmektedir (Schenk ve Oldman, 2007: 23). Bununla birlikte sıfır oranının, direktif doğrultusunda topluluk içi işlemlerde de kullanıldığı görülmektedir.

Bütün bu bilgilerin ışığında bakıldığında, Türkiye'de üç oranlı bir sistem olduğu görülmektedir. Standart oran %18, indirilmiş oran %8, süper indirilmiş oran ise %1'dir. Üyelik halinde düzenleme yapılmadığı takdirde en büyük sorun %1 oranında



yaşanacaktır. Söz konusu oran ile ilgili çalışma yapılması konusunda direnilmesi halinde ise; konu kesinlikle dava açılacak bir konu haline gelecektir.

Türkiye %1 oranını; gazete, dergi satışları ve bunların elektronik ortamdaki satışları, cenaze hizmetleri, kan teslimleri, finansal kiralama yoluyla makine teçhizat alımları, motorsuz bisikletler, kayıt dışını azaltmak adına taze meyve ve sebzenin toptancı aşaması, kuru üzüm, kuru incir, Antep fıstığı, mısır, kuru fasulye, buğday, patates gibi bazı ürünlerin aynen veya işlenmiş olarak toptancı aşamaları, pirinç, buğday unu ve buğday unundan üretilen normal ve kepekli ekmekler üzerine uygulamaktadır. %8 oranı uygulanan mal ve hizmetler ise; kümes hayvanı balık ve bunların etleri, bazı temel gıdalar, taze sebze ve meyveler, bazı insan ve hayvan sağlığı hizmetleri, sinema, tiyatro gibi kültürel hizmet ve giriş ücretleri, eğitime yönelik bazı ürünler ve özel eğitim hizmetleri olarak sayılabilir. %18 oranı da; mobilya ürünleri, elektrik ve su tüketimleri, serbest meslek hizmetleri, beyaz eşyalar motorlu taşıtlar ve enerji tribünlerine uygulanmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı KDV Listeleri).

Türkiye'nin standart oran ve indirilmiş oranı direktif ile uyumlu olmakla birlikte yukarıda da ifade edildiği üzere, %1 oranı direktif ile çelişmekte ve direktifin indirilmiş oran olan %5 şartına uymamaktadır. Bununla birlikte bazı ülkelerin süper indirilmiş oranı kısıtlı da olsa kullandığı düşünülürse, Türkiye'nin de %1 olmasa bile %2,1 ve üzerinde ve %5 altında olacak şekilde bu hakkı elde etme olasılığı mevcuttur. Bu müzakerelerin başarısı ile ilgili bir husustur. Bu başarı sağlanırsa bazı tarım ürünlerinin hasat ve harman edilmesine mahsus makina ve cihazlara, kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, Antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği gibi bazı gıda ürünlerine geçici bir süre için süper indirilmiş oran uygulama hakkı elde edilebilir.

Yunanistan'da standart KDV oranı %24'tür ve Türkiye'nin KDV oranından yüksektir. Yunanistan'da ayrıca %13 ve %6 olmak üzere iki indirilmiş oran uygulanmaktadır. Temel gıda maddeleri, su kaynakları, bazı farmasötik ürünler, engelli kişiler için bazı tıbbi ekipman; bazı tarımsal ürünler, evde bakım hizmetleri ve otel konaklama hizmetleri %13

indirilmiş orana tabidir. İndirilmiş oran Türkiye'nin %8'lik oranı ile kıyaslandığında yüksek olsa da, iki ülkenin uygulamasının içerik açısından benzediği söylenebilir.

Yunanistan'da bazı kitaplar (e-kitaplar hariç), bazı gazeteler ve dergiler %6 indirilmiş orana tabidir. Türkiye ise bazı gazete ve dergilere %1 oran uygularken, kitap ve benzeri yayınlara %8 indirilmiş oran uygulaması yapmaktadır. Türkiye'nin %1 oranı burada sorun teşkil etmektedir. Yukarıda ifade edildiği üzere oranın %2,1'in üzerine çekilmesi halinde geçici bir süre yakınlaştırma politikaları kapsamında %5 altında bir oran uygulamasına gidilmesi olasıdır. Ancak %1 oranı şu an hiçbir üye ülkede uygulanmadığı için, üyelik halinde bu oranda ısrar etmek başarı getirmeyecektir. Bu konudaki en büyük sorunlardan biri de, süper indirilmiş oran listesinin çok fazla geniş tutulmasıdır. Bu geniş liste kapsamı direktif ile uyumlu değildir. Düzeltilememesi halinde Komisyon tarafından dava konusu olması kaçınılmazdır.

Yunanistan Adalar için, her ne kadar günümüzde ekonomik krizin getirdiği şartlar neticesinde bütçe gelirleri açısından kaldırılması planlanmış olsa da, özel indirim hakkı kazanmıştır. Bu indirim hakkından 2017 yılında vazgeçilmesi planlanmış ancak süre uzatılmıştır. Çünkü Yunanistan genelinde bu haktan vazgeçildiği takdirde kriz atlatıldığında aynı hakkın tekrar kullanılıp kullanılamayacağı konusu tartışılmaktadır.

Yunanistan'ın Adalar için elde ettiği vergi indirimi imtiyazının benzerini Türkiye'ye AB ile gerçekleştirdiği müzakerelerde kendi adaları için aynı imtiyazı almak adına görüşmeler yürütmelidir. Yunanistan adalardaki indirilmiş vergi oranını turizmde bir avantaj olarak kullanmaktadır. Türkiye de, kendi turizm gelirleri için böyle bir imtiyazı elde etmek için çabalamalıdır.

### **3.3.3.Katma Değer Vergisi Muafiyetleri: Türkiye-Avrupa Birliği Karşılaştırması**

Muafiyet konusu AB Direktifinde 131-166'ncı maddeler arasında düzenlenmiştir. AB direktifi tam ve kısmi muafiyetler şeklinde geniş bir yelpaze oluşturmuştur. Geniş olarak ele alınmasının başlıca nedeni her üye ülkenin ihtiyaçlarına cevap verebilmektir. Sosyal

konular, sağlık, eğitim ve kültürel alanlar, kamu yararına olacak bazı faaliyetler genel olarak istisna konusundadır. ye lkeler direktif kapsamında olmayan hiçbir muafiyeti uygulayamaz. Bu durum iş pazar içinde rekabeti bozucu bir etki olarak algılanır. ye lkeler, iş politikalarına ve ekonomik şartlarına bağlı olarak hava, deniz ve karayolu taşımacılığı konusunda muafiyetler getirebilirler. Bu tarz işlemler seşimlik işlemlerdir ve belirli şartlara bağlanmıştır. Yunanistan 2016 yılından itibaren, havayolu şirketinin toplam gelirinin %50 ve fazlasının uluslararası uğuşlardan gelmesi halinde, havayolu taşımacılığında KDV muafiyetine izin vermiştir.

Bilici'ye (2007:207) göre muafiyetlerin fazlalığının negatif etkileri şu şekilde sıralanmıştır:

*“İstisnaları daha fazla olan ülkeler sınırlı istisna uygulayan ülkeler karşısında avantajlı konumda olurlar. İstisna uygulamasının sayısının fazlalığı, KDV'nin genel tüketim vergisi özelliğini yok eder. Ayrıca AB'nin genel bütçe gelirlerinden bir tanesi KDV payıdır. KDV payı ye ülkelerin KDV matrahı üzerinden alınmaktadır. İstisnaların fazla oluşu ise matrahın daraltılmasına neden olur ve bütçe gelirleri doğrudan eklenir.”*

KDV direktifi muafiyetlerine karşın, Türk KDV kanunu kapsamında sunulan muafiyetler daha çok ekonomik, sosyal ve askeri amaçlıdır. Her iki sistem içinde tam ve kısmi muafiyetler uygulanmaktadır. Tam muafiyet mal ve hizmetin girdilerinde var olan verginin iadesini veya ilgili mal ve hizmeti KDV'den muaf tutmayı gerektirir. Tam muafiyetin aksine, kısmi muafiyette ise; ıktı KDV'si, muaf bir arzdan tahsil edilemez ve aynı şekilde, muaf arzın yapılmasında doğrudan yer alan herhangi bir girdi KDV'si de genellikle geri alınamaz.

Türk KDV muafiyetleri genel başlıkları ile diplomatik muafiyetler; ithalat ve ihracat muafiyetleri; taşımacılık muafiyeti; hava ve deniz taşıma araçları ile petrol aramaları muafiyeti; kültürel, eğitim ve sosyal amaçlı muafiyetler ve askeri amaçlı muafiyetler şeklindedir.

Direktifte hâlihazırda direktif kapsamında askeri amaç taşıyan muafiyet yoktur. Türk KDV Yasası'nın (17/3-a) maddesine göre muaf tutulan askeri mal ve hizmetler ise şu şekilde belirlenmiştir:

*“Askeri fabrika, tersane ve atölyeler, orduevi ve bağlı şubeleri, askerî gazinolar, kışla gazinoları, vardiya yatakhaneleri ve benzer nitelikteki diğer tesisler, özel, yerel ve kış eğitim merkezleri, askeri kantinler ve askeri müzelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetleri”*

Yunanistan, Yunan Posta İdaresinin hizmetlerini, ticari amaç taşıyan bir yapıya sahip olmayan radyo ve televizyon kuruluşlarını muafiyet kapsamında tutarken, Türkiye bunlara KDV uygulamaktadır.

KDV Direktifi eğitim konusundaki muafiyetleri geniş tutmuştur. Buna karşın Türk KDV Kanunu'na göre, özel okullar ve özel üniversiteler % 8 indirilmiş vergiye tabidir<sup>48</sup>.

Yunanistan'da devlet tarafından onaylanan tüm eğitim hizmetlerinin tedarikinin yanında, meslek içi eğitimler ve çalışanların iş koşullarını öğrenmesine katkı sağlayan eğitimler vergiden muaf iken 2015 yılında ek bütçe geliri sağlamak için özel okullar vergi kapsamına alınmıştır. Yasa, özel okul eğitim hizmetlerine standart KDV eklenmesi ve tüm eğitim düzeylerinde özel okullar tarafından sağlanan mal ve hizmet tedarikiyle yakından ilişkilidir. Bu eylem neticesinde Yunan halkı imza toplamak suretiyle AB kurumlarına şikâyet başvurusunda bulunmuştur. Başvurunun gerekçesi, ilgili değişikliğin KDV Direktifi ile uyumlu olmadığıdır. Bu vergi uygulamasının Yunanistan ve AB arasında ekonomik krizden dolayı karşılıklı müzakere edilen kurtarma paketleri kapsamında yapılıyor olması, AB kurumlarına karşı halkın tavır almasına neden olmuştur. Komisyon ilgili konuya yönelik açıklama yapmış ve Yunan hükümetinin kararının AB'nin isteği olmadığını ifade etmiştir. Daha sonraki dönemlerde Yunan

<sup>48</sup> “8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanunla hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin (% 10)'unu, - Üniversite ve yüksekokullarda ise (% 50)'sini, geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır”.

Hükümet yerli özel okullar için standar KDV uygulamasını düşünürken, yabancı özel okullar için KDV muafiyetini devam ettireceğini ifade etmiştir. Bu eylem de AB tarafından ayrımcı olarak algılanmış ve “Ya hem yabancı hem yerli özel okulların tamamına standart KDV uygula, ya hepsini KDV’den muaf tut “ cevabı verilmiştir. Son olarak AB parlamentosu konu ile ilgili soruları şu şekilde cevaplamıştır: Benzer amaca sahip olan ve Direktif kapsamındaki şartları taşıyan özel okullar muafiyet kapsamında olsa da, üye ülkeler hangi özel okulların bu hüküm kağısamına girceğine karar verme yetkisin sahiptir. Muafiyet için koşulları karşılamayan özel okullar KDV kapsamına alınabilir. Üye devletler konu ile ilgili Komisyonu bilgilendirme yükümlülüğü taşımaz.

Direktifin 132’nci maddesi gereği, eğitim faaliyetinde bulunan kamu kuruluşları ve aynı amacı taşıyan, devlet tarafından da kabul edilen diğer kuruluşların eğitim faaliyetleri KDV’den muaf tutulmuştur. Bu muafiyete eğitim faaliyetleri ile yakından ilişkili mal ve hizmetler de ilave edilmiştir. Aynı Direktifin 133’üncü maddesi bu kurumların sistematik olarak devamlı kar amacı gütmemesi ve elde edilen kar fazlalıklarının dağıtılmayıp hizmetlerin sürdürülmesi veya iyileştirilmesine tahsis edilmesi gerektiğini belirtmiştir.<sup>49</sup> Özel okulların Yunan Hükümeti onaylı eğitim hizmetlerini sunan kuruluşlar olduğu ancak sürekli sistematik olarak kar amacı gütmeyi ve iktisadi işletmeler tarafından benzer hizmetlerden alınan ücretlerden daha düşük olmayan ücretlendirme yapıldığı gerekçeleriyle, ilgili düzenleme vergi otoriteleri tarafından KDV direktifi ile uyumlu kabul edilmiştir (Dafnomilis, 2015: 385-388).

Bu bilgiler ışığında, Türkiye’de çok tartışılan özel okul ve özel üniversitelerce sunulan mal ve hizmetlerin KDV kapsamında vergilendirilmesi Türk Hükümetinin özel okulları hangi sınıfa koyacağı ile ilgilidir.

Diğer önemli bir konu sağlık hizmetleri muafiyetleridir. KDV Direktifi sağlık hizmetlerini geniş şekilde ele almış kamu veya özel sektör ayrımı yapmamıştır. Türk KDV Yasası’nda özel sağlık hizmetleri %8 KDV uygulamasına dâhildir. KDV direktifinin 133’üncü maddesi sağlık hizmetleri konusunda sürekli ve sistematik olarak

---

<sup>49</sup> Daha geniş bilgi için 2006/112/EC Sayılı Direktife bakınız.

kar amacı güden kuruluşların hizmetlerinin üye ülkelerce vergi kapsamına alınabileceğini ifade etmiştir. Yunanistan daha önce muafiyet kapsamında olan birçok sağlık hizmetini %24 standart oran ile vergilendirmeye almıştır. Bunlar arasında özel hastane hizmetleri, plastik cerrahi ve estetik ameliyatı hizmetleri sayılmaktadır. Tüm eylemler KDV Direktifi ile uyumlu olduğu için Türkiye'nin özel sağlık hizmetleri de KDV Direktifine aykırı bir eylem olarak kabul edilmeyecektir.

Bahis ve piyango düzenlenmesi belli şartlar altında KDV Direktifinde muaf tutulurken Türk KDV Kanunu'nda vergi kapsamındadır. AB Direktifinin kapsamında olmayan hava deniz ve demiryolu taşıma araçlarının teslimi, petrol arama faaliyetleri Türk KDV kanununda muafiyetler kapsamındadır.

KDV Direktifi “banka, sigorta, reasürans işlemlerini muafiyet kapsamına almıştır. Karar sigorta ve reasürans şirketleri için kesin, bankacılık hizmetleri için ise seçimsel bir muafiyet” getirmektedir. Türk KDV Kanunu'nda ise “banka ve sigorta işlemleri kesin olarak muafiyet kapsamındadır” . Bu işlemler banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamında yer almaktadır (Bilici,2007: 220).

Özetle, Türk KDV kanunu için en tartışmalı muafiyet alanını askeri amaçlı hizmetler oluşturmaktadır.

### **3.4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN UYUM ANALİZİ**

Genel olarak ÖTV'ye konu olan malların karakteristik özelliklerine bakıldığında, bunların çoğunlukla lüks mallar olduğu dikkat çekmektedir. Lüks mallar; tüketicilerin gereksinimlerini karşılamaktan ziyade, bir ekonomik sınıf göstergesi olarak kullanılmaktadır. İlgili verginin kullanıldığı malların diğer bir özelliği ise alkol ve sigara gibi sağlık, ekonomik ve sosyal açıdan negatif etki yapan mallar olmasıdır. Negatif etki yapan mallara uygulanan ÖTV vergisi bir çeşit “*günah vergisi*” (sin tax) olarak kullanılmakta ve negatif etkilerin bir nevi finansmanı olarak düşünülmektedir. Verginin alkol ve tütün gibi bağımlılık yapan mallara uygulanması ve ilgili malların talep esnekliğinin düşük olması vergi hasılatının da yüksek olmasına neden olmaktadır. Bu

malların fiyatlarındaki değişimler talep üzerinde, talep esnekliği daha yüksek olan mallara göre daha az etki yapmaktadır.

TV'nin konusu ve alınma sebepleri ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Gelişmiş lkeler ile gelişmekte olan ülkelerde verginin amacı oldukça farklıdır. Genel olarak verginin alınma nedenleri çevre sağlığını ve insan sağlığını korumak, kaynak dağılımını yeniden sağlamak ve gelir elde etmek olarak sıralanmaktadır. Bu sıralama ülkelerin gelişmişlik seviyelerine göre değişmektedir. Gelişmiş ülkelerde insan ve çevre sağlığı amacı ön planda olurken gelişmekte olan ve az gelişmiş üçüncü dünya ülkelerinde gelir kaynağı olarak kullanılması öncelikli sırada yer almaktadır. Alkol, sigara gibi sağlığa zararlı maddeler üzerinde bir çeşit kısıtlayıcı vergi olarak dşnlmekte ve bu yolla insanları zararlı ürünlerden uzaklaştırmak amaçlanmaktadır. Vergi ilgili ürünlerin kullanımından kaynaklanan sağlık sorunlarının giderlerini ve kamu harcamalarını karşılayıcı bir kaynak olarak düşünülmektedir. Lüks ürünlere uygulanan ÖTV'nin ise; bu ürünleri kullananların görece yüksek gelire sahip bireyler olduğu varsayımından hareketle, kaynakların yeniden dağılımında katkı sağlayıcı olduğu ifade edilmektedir. Akaryakıt ve benzeri bazı ürünler ve plastik poşetler üzerine uygulanan ÖTV için ise daha çok çevresel faktörler ne sürülmekte ve evre sağlığı için bu vergi önem arz etmektedir (Mbithi, 2015: 4).

Genel olarak bakıldığında, verginin konusu ülkelerin ekonomik yapılarına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Alkol ve alkollü içeceklerle uygulanan ÖTV gelirleri ülke içinde ilgili ürünlere uygulanan vergiye, ulusal politikalara, tarım, sağlık ve evre politikalarına, ülke içinde toplam alkol tüketimi eğilimine, yasal sınır ötesi ticaretin büyüklüğüne, kaçakçılık ve diğer vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan faaliyetlerin büyüklüğüne bağlıdır. Bu nedenle alkol ve alkollü içeceklerden elde edilen vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

TV tek aşamalıdır. Üretimin ilk aşamasında alınmakta, sonrasında fiyatlar içerisine gizlenerek tüketiciye yansıtılmaktadır. TV bu haliyle bir maliyet unsuru olarak kabul edilir. İhracat durumunda TV, iade mekanizmasına dahildir. İhracatta tecil ve terkin uygulaması geçerlidir. Vergi hammadde alınırken tecil edilmekte, TV kapsamında

olmayan bir ürün üretilmesi ve satılması neticesinde terkin edilmektedir. ÖTV kapsamında yer alan hammadde yine ÖTV kapsamında başka bir maddenin üretilmesinde kullanılmışsa hammadde için ödenen vergi indirilmektedir (Bilici, 2007: 243).

### 3.4.1. Türk Özel Tüketim Vergisinin Konusu

Çalışmanın birinci bölümünde de ifade edildiği üzere, AB düzeyinde uyumlaştırma kapsamında olan başlıklar; akaryakıt, enerji, tütün ve alkollü içkilerdir. Bu başlıkların haricinde üye ülkeler diledikleri ürünlere özel vergiler uygulama konusunda özgürdürler. Bu uygulamayı gerçekleştirirken dikkat edilmesi gereken husus ÖTV'nin KDV gibi genel bir tüketim vergisine dönüşmemesidir. AB müktesebatı KDV dışında bir tüketim vergisinin uygulanmasını yasaklamıştır.

Türk ÖTV konusuna geçmeden önce, Yunanistan'ın bazı ürünlere ÖTV benzeri vergi uyguladığını belirtmek gerekir. Özellikle deri ve deri ürünleri, ipek halılar, değerli taşlar, kişisel kullanıma yönelik yat, helikopter ve uçaklar ve motorlu araçlar Lüks Vergisi adı altında ÖTV benzeri bir vergiye tabidir. İlgili vergi daha sonra KDV matrahına da dâhil olmaktadır. Son olarak 2017 Ocak ayından itibaren elektronik sigara likit dolum sıvısı, kavrulmuş veya kavrulmamış kahveler, çözünen kahveler ve kahve, kahve özleri ve kahve esansları ile ilişkili diğer ürünlere ÖTV uygulamaya başlamıştır. Bu uygulamada yerli yabancı ürün ayrımı yapılmamıştır. Üçüncü ülkeler, AB üyesi ülkeler veya yerli ürünlere aynı miktarda vergi uygulanmıştır. Ayrıca bu ürünler de vergi antreposu rejiminden faydalanabilecek ve vergisi ertelenmiş olarak bu antrepolarda bekletilebilecektir.

Daha önce de ifade edildiği üzere; ÖTV ithalat ve imalat safhasında bir kez uygulanan ve KDV'nin matrahına dahil olan bir vergi türüdür. Türkiye'de ÖTV'ye geçiş ile KDV kapsamında olan bazı mallar ÖTV kapsamına alınmış ve KDV oranı üçe düşürülmüştür. ÖTV dört ayrı listeden oluşmuştur. Listelerdeki ürünler yurtiçinde üretilen veya ithal edilen ürünlerdir. Ürünlerin kökenine bakılarak ayırım yapılmamış listelerde yer alan ürünler için oranlar aynı olmuştur. Hizmetler ÖTV kapsamında değildir.



Hangi iktisadi aşamada olursa olsun listede yer almayan mallar ile listede yer olsa bile bir iktisadi aşamanın dışında kalan mallar verginin konusuna girmeyecektir. Örneğin, bazı mallar için imalat, istihsal veya ithalat aşaması dikkate alınırken, bazılarında ilk iktisap aşaması dikkate alınmaktadır (Şenyüz, 2005: 518).

Türk ÖTV kanunu: petrol ve petrol ürünleri; motorlu taşıtlar; tütün mamulleri ve alkollü içecekler ile kolalı gazozlar; lüks mallar listeleri olmak üzere 4 listeden oluşmaktadır.

ÖTV'nin konusu ilgili kanunun 1'inci maddesinde şu şekilde sıralanmıştır:

*“ Bir sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi; iki sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı; iki sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile üç ve dört sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi; bir, üç ve dört sayılı listelerdeki mallar ile iki sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir.”*

Lüks mallar listesi yerli ve ithal edilen ürünlere uygulanmaktadır. Bu açıdan ayrımcı bir politika oluşturması söz konusu değildir. Yıldırım'a (2015: 245) göre bu malların bu listelerde olmasının nedeni, önceden yüksek KDV oranları uygulanırken bu oranların indirilmesidir. Oranlar indirilince oluşacak vergi kayıpları ÖTV ile telafi edilmeye çalışılmıştır. Listede yer alan ürünler arasında lüks ürün kabul edilen bazı gıdalar, parfüm, cilt bakım ürünleri, kürk, elmaslar hariç değerli taşlar, beyaz eşya ürünleri, poşetlenerek satılan kitap, periyodik yayın ve gazete sayılabilir. Bu listede ilginç olan değerli taşlar arasında elmasın yer almamasıdır. Yunanistan'ın lüks mallar vergisi ve ÖTV konusu ile kıyaslandığında, Türk vergisinin özelden çok genele kaymış durumda olduğu görülmektedir. Bu durum verginin asıl amacının lüks ürünlerin vergilendirilmesi olmadığı şüphesini doğurmaktadır. Günümüz şartlarında cilt bakım ürünlerinin lüks mal olarak kabul edilmesinin, ithalatının fazla oluşundan mı yoksa tüketiminin fazla olması nedeniyle ek gelir yaratma imkânının ortaya çıkmasından mı kaynaklı olduğu açık

değildir. Örneğin Yunanistan kahve ürünlerine özel bir vergi getirirken bütçe endişesi ile bunu uyguladığını beyan etmiştir.

Türk ÖTV Yasası'nın en çok tartışılan başlığı iki numaralı liste olmuştur. Motorlu taşıtlara ÖTV uygulanması aslında eylem olarak AB ile çelişmez. Sorun, ÖTV listeleri arasında yer almasından kaynaklıdır. Bu başlık konusunda, olası üyelik durumunda, vergi eyleminden çok şekilsel problem yaşanabilir. Yunanistan 2010 yılından beri motorlu taşıtlara lüks vergisi adı altında özel bir vergi uygulamaktadır. Vergi ÖTV uygulaması ile aynıdır ve KDV matrahına dâhil olmaktadır. Vergi ithal ve yerli araçların 20.000 Avro değeri üzerinde olanlarına, kademeli olarak artış gösteren bir şekilde uygulanır. Yunanistan motorlu taşıtlara vergi koyma gerekçesini; lüks ürün sahiplerinin Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi beyanlarını düşük göstermesi nedeniyle, mükellefleri sahip oldukları lüks ürünler üzerinden kontrol etmek olarak açıklamıştır. Bu amaçla evlerdeki havuzlar için de lüks vergisi getirmiştir.

Türkiye'de motorlu taşıtlar için uygulanan ÖTV şu şekilde tanımlanmıştır:

*“kayıt ve tescile tabi motorlu araçlar ilk iktisapları aşamasında verginin konusunu oluşturur. Kayıt ve tescile tabi olamayan motorlu araçlar ithal ediliyorsa ithali, imal ediliyorsa imalatçıları tarafından teslimi sırasında vergilendirmeye konu olur” (Yıldırım, 2015: 445).*

Türk ÖTV konusu bu haliyle ikinci bir tüketim vergisi özelliği taşımaktadır. Konunun genişliği üyelik halinde sorun olabilir. AB müktesebatı tüketim vergisi olarak KDV'yi seçmiş ve başka bir tüketim vergisini yasaklamıştır.

### **3.4.2. Türk Özel Tüketim Vergisinin Oranları**

AB uyumlaştırma kapsamına aldığı ÖTV konularına yönelik asgari oranları belirlemiştir. Üye ülkeler bu oranların altında oran belirleyemez. Üye ülkelerin üst sınırı yoktur. Günümüzde Yunanistan AB üyesi ülkeler arasında en yüksek oranları uygulayan ilk beş

ülke arasındadır. Etil alkol, bira ve alkol ile ilgili ara ürünlere minimum oranın ortalama beş katını uygulamaktadır. Mayalı içkiler de ÖTV kapsamındadır. Yunanistan 2016 yılına kadar vergi almadığı şarabı o tarihten itibaren vergi kapsamına almış ancak gerekli geliri sağlayamayınca daha sonra vergiyi kaldırmıştır. Günümüzde Yunanistan akaryakıt ürünlerine de oldukça fazla vergi uygulamaktadır. Üst oran sınırlandırmasının olmaması bütçe sorunu yaşayan hükümetlerin ÖTV'yi bir kurtarıcı araç olarak görmesine neden olmaktadır. Gelişmiş ülkelerde kamu, insan ve çevre sağlığı için düşünülen ÖTV gelirleri son 10 yıldır Yunanistan için gelir kaynağı olmuştur. Yunanistan'ın tütün ve tütün ürünleri vergi yapısında advalorem ağırlıklı bir sistemden spesifik ağırlıklı bir sisteme geçiş olmuştur.

Bu veriler ışığında Türk ÖTV oranlarına bakıldığında, Türkiye'nin AB ve Yunanistan ile kıyaslandığında, petrol ürünlerine maktu vergi uygulaması yaptığı görülmektedir. Diğer listeler advalorem ağırlıklı olmaktadır (Bilici, 2018: 118). Uygulama spesifik ağırlıklı Yunanistan uygulamasından farklı olsa da, AB müktesebatı ile yasal zeminde bir uyumsuzluk yaratmamaktadır. Türkiye'de sigaralar advalorem ağırlıklı bir vergilendirmeye tabi olmakta ve vergi %63 olarak uygulanmaktadır. Yunanistan sigaralara spesifik ağırlıklı vergi uygulamaktadır. Advalorem vergi oranı %26 olarak belirlenirken, spesifik vergi ise 1000 sigara başına 82,5 Avrodur.

**Tablo 9** Seçili Ürünlere Yunanistan ve Türkiye'de Uygulanan ÖTV Oranları (2021)

ÜRÜNLER	YUNANİSTAN		TÜRKİYE	
	ÖTV	KDV	ÖTV	KDV
Bira (hektolitre/plato)	5 Avro	%24	239,33 TL	%18
Şarap Köpüklü (hektolitre)	0	%24	1176 TL	%18
Alkollü İçki (hektolitre saf alkol)	2450 Avro	%24	32699,29 TL	%18
Sigara (1000 tane ve ortalama perakende satış fiyatı %)	82,5 Avro spesifik ve %26 advalorem	%19,35	0,4851 TL <sup>50</sup> ve %63	%18
Kurşunsuz Benzin (1000 Litre)	700 Avro	%24	2526,5 TL	%18

Not: European, Commission, (2021) . Excise duties on alcohol, tobacco and Energy. Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/accounting-and-taxes/excise-duties\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/accounting-and-taxes/excise-duties_en) ve Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), (t.y.). Özel Tüketim Vergisi Tutarları ve Oranları. Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/ozel-tuketim-vergisi-tutarlari-ve-oranlari> adreslerinden derlenmiştir.

Tablo 9 incelendiğinde; şaraba Türkiye'nin vergi uyguladığı görülmektedir. Şarap için AB sıfır oran belirlemiştir. Yunanistan 2016 yılına kadar şaraptan ÖTV almamıştır. 2016 yılında şaraba hektolitre başına 20 Avro ÖTV uygulamaya başlamış ve bu uygulamadan 60 milyon Avro ek gelir elde edileceği hesaplanmıştır. Ancak Yunanistan şaraba uyguladığı ek vergiden, beklentinin çok altında olacak şekilde, 14 milyon Avro gelir elde edebilmiştir. Aynı zaman diliminde yasadışı şarap dağıtımı %70 artmıştır. 2018 yılında şaraba uygulanan ÖTV sıfırlanmıştır. Tablo, kur farkları da göz önünde tutulduğunda, Türkiye'deki bira ve alkol vergilerinin daha yüksek olduğunu göstermektedir. Tabloda görüldüğü üzere; Yunanistan sigara için yoğunluk olarak spesifik vergiyi tercih etmiştir. Türkiye'nin öncelikli tercihi advalorem vergilerdir. Benzinde ise; Türkiye Yunanistan karşısında hem ÖTV hem de KDV açısından daha düşük vergiye sahiptir.

İki ülke için sigara ve benzinin satış fiyatları üzerindeki vergi yükleri şu şekildedir: Yunanistan'da bir paket sigara ortalama 4,5€ fiyatından satışa sunulmaktadır. Yukarıdaki tabloda yer alan veriler kullanılarak bir paket sigara (20 sigara) üzerinde 1.65€ spesifik

<sup>50</sup> Maktu fiyat bir paket için belirlenmiştir. Asgari maktu fiyat ise 0,4883 tane sigara için belirlenen fiattır.

vergi bulunur. Advalorem vergi %26'dır. Advalorem vergi=  $(4.5 \cdot 26) / 100 = 1.17\text{€}$ . Bu durumda bir paket sigaranın satış fiyatı üzerindeki advalorem vergi 1.17€ dur.

Toplam ÖTV=  $1.17+1.65= 2.82\text{€}$  olarak tespit edilir.

Bir paket sigaranın satış fiyatı üzerindeki KDV oranı %19.35 üzerinden hesaplanır ve 0.547€ olarak bulunur. Bir paket sigara üzerindeki toplam vergi =  $2.82+0.547= 3.37$  dur. Satış fiyatı 4.5€ olan bir paket üzerindeki vergi yükü de %74,8 olarak bulunur.

Türkiye' de sigaralar üzerinden %63 advalorem vergi, maktu vergi 0,4851, asgari maktu vergi 0,4883 ve %18 KDV alınmaktadır. Bu durumda ortalama satış fiyatı 15 TL olan bir paket sigaranın vergi yükü %86,3 olur. Asgari maktu hesap değeri 9,766 TL, advalorem vergi  $(15 \cdot 63) / 100 = 9,45$  TL. Asgari maktu değeri daha büyük olduğu için hesaplamada ilgili değer kullanılmaktadır. 15 TL olan bir paket sigara için ÖTV  $9,766+0,4851= 10,25$  TL olur. KDV ise %18 olarak alınır ve değeri 2,7 TL bulunur. Sonuç olarak bir paket sigara üzerinden toplam 12,95 TL vergi alınır. Bir paket sigara üzerindeki vergi yükü %86,3 olur. Türkiye sigara üzerindeki vergi yükü Yunanistan'dan daha yüksektir.

### 3.4.3. Özel Tüketim Vergisi'nin Değerlendirmesi

Yunanistan milli içkisi Uzo konusunda 1989 yılında AB Tüzüğü kapsamında ve 1992 yılında çıkarılan ÖTV direktifleri ile standart oranın %50 indirilmiş halini uygulama imtiyazını almıştır. Bu imtiyaza sahip olduğu halde, 2001 yılında Komisyon Yunanistan'a Uzo için diğer ithal ürünlere kıyasla avantajlı vergi uygulaması yaptığı gerekçesi ile dava açmıştır. Komisyon ilgili davada asıl konunun Kurucu Anlaşma'nın ilgili maddesinin ihlali olduğunu ve ilgili direktifin maddelerinin bu davanın konusu olmadığını vurgulamıştır. Yunanistan davayı kazanmıştır. Uzo davasına benzer bir dava da Tsipoura ve Tsikoudia'ya uygulanan indirilmiş ÖTV için ABAD'ta görülmüş ve kaybedilmiştir. Uzo Davası, Türk rakısı için emsal bir dava olma özelliği taşımaktadır. Müzakereler boyunca Türkiye rakının kendi milli içkisi olduğunu kanıtladığı takdirde indirim hakkı

elde etme olasılığı mevcuttur. Tsipoura ve Tsikoudia davasının kaybedilmiş olması Türk Rakısı için bir dezavantaj olsa bile, indirilmiş oran hakkı kazanmak müzakerelerin başarısına bağlı olacaktır.

Bu başlık altında incelenen konular açısından bakıldığında, en önemli husus ÖTV listelerini Avrupa Birliği listeleri ile paralel hale getirmektir. Listelerde yer alan motorlu taşıtlarla ilgili ÖTV vergisi başka bir isim altında uygulamada kalabilir. Bu durum AB ile uyumsuzluk yaratmayacaktır. Asıl sorun ÖTV listelerinin genel tüketim vergisi görünümü oluşturmamasıdır. Bu durum nihai tüketici üzerindeki yükünü artırdığı gibi, aynı zamanda, AB'nin KDV yapısına da aykırı bir durum oluşturmaktadır. AB, KDV hariç bir tüketim vergisini onaylamamaktadır. Üyelik gerçekleştirilmeden düzenleme yapma zorunluluğu olmasa da hem Türk ÖTV konusunu daha anlaşılır bir hale getirmek hem de genel tüketim vergisi özelliğinden kurtarmak doğru bir adım olacaktır.

AB minimum ÖTV oranları belirlemiş ve ülkeleri bu oranlar üzerinden vergi koymada serbest bırakmıştır. O nedenle Türk ÖTV oranlarının, AB'ye uyumu konusunda, minimum oranın altına inmediği sürece sorun yoktur.

### **3.5. DOLAYSIZ VERGİLER**

Bu başlık altında, Yunanistan'da da AB müktesebatına uyum konusunda sorun yaşanan, kurumlar vergisi alanındaki durum ele alınacaktır. Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Alım vergisi AB düzeyinde son yıllarda ele alınan sorunlu alanlardandır. Yine de bu konularda AB düzeyinde yeterli çalışma yoktur. Devlet yardımları konusu ise özellikle vergi imtiyazları açısından konumuzla ilişkilidir. Bu alanlara bu çalışmada derinlemesine değil, kısa bir bakış yapılacaktır. Yunanistan'ın bu alanlarla ilgili ABAD'ta yargılandığı davalar ve içerikleri ikinci bölümde ele alınmıştır.

### 3.5.1. Türk Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisinin temelleri 1900 lü yılların başında temettü vergileri ile atılmıştır. 1926'da "kazanç vergisi" uygulanmaya başlanmıştır. Kurumlar vergisinin bu günkü halinin temeli ise 1950 yılında atılmıştır (İstanbul Üniversitesi, t.y.).

Türk Kurumlar Vergisi Kanununun 2'inci maddesi vergi mükelleflerine açıklık getirmiştir. Buna göre KV'nin mükellefleri: "Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları<sup>51</sup>, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarıdır". Tüm bu mükelleflerin elde ettiği kazançlar ise aynı kanununun 1'inci maddesine göre verginin konusunu oluşturur. İlgili mükelleflerin kurum kazancı elde etmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşir.

Hâlihazırda Türkiye'de uygulanan KV oranı %25'tir. 2022 yılı için ilgili oranın %23 olması öngörülmektedir.

### 3.5.2. Kurumlar Vergisi Alanında Çıkarılan AB Direktiflerine Uyum

#### 3.5.2.1. Şirket Kuruluşu, Sermaye Artırımı Üzerinden Alınan Damga Vergisi ile ilgili Direktif Açısından Uyum

İlk bakılacak direktif damga vergisine yönelik olan direktiftir. İlgili direktif kapsamında sermaye şirketi kurulması, şahıs şirketinin sermaye şirketine dönüştürülmesi, sermaye şirketlerindeki sermaye artışları, şirketin AB dışındaki kanuni veya iş merkezinin AB ülkesine taşınması halinde %1 olan damga vergisi fiili iş merkezinin bulunduğu ülke tarafından alınacaktır. Başka bir ifade ile, bu işlemlerle ilgili her türlü kâğıt damga vergisine tabidir (Bilici, 2007: 253-254). Damga vergisi kanunu incelendiğinde vergiye tabi işlemler I. sayılı listede geniş şekilde sayılmıştır.<sup>52</sup> Liste incelendiğinde, AB direktifi

<sup>51</sup> "Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir."

<sup>52</sup> Daha geniş bilgi için ilgili sayfaya bakınız. (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.488.pdf>, 02.01.2019).

ile damga vergisi kapsamına alınan sermaye şirketlerinin sermaye artışları, şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüştürülmesi ve sermaye şirketi kuruluşunun Türk damga vergisi kapsamında olmadığı görülmektedir. Aynı kanunun II Sayılı listesi istisnaları genel olarak; resmi işler, askerlik ve öğrencilik, işçiler, çiftçiler ve göçmenler, ticari ve medeni işlerle ilgili ana başlıklar altında sıralamıştır. Bu liste içinde “Anonim, eshamlı komandit ve limitet şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, pay devirlerine, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar.” damga vergisi açısından istisna kapsamında sayılmıştır.

### 3.5.2.2.Füzyon Direktifi Açısından Uyum

Füzyon direktifi iki üye devletin şirket birleşme, bölünme, devir ve hisse senedi değişiminden ortaya çıkan değer artışlarından vergi alınmaması kuralını getiren bir düzenlemedir. Türk KV kanununa bakıldığında kanun kapsamında birleşme bölünme devir ve hisse senedi tanımları yapılmıştır.

Tam mükellef kurum “Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar,...”, dar mükellef ise “Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar...” şeklinde tanımlanmıştır. Tam mükellefler hem Türkiye hem de ülke dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden vergiye tabi olurken dar mükellefler ise sadece ülke içinde elde ettikleri gelirlerden vergi anlamında sorumlu olmaktadır. Füzyon Direktifi ise üye ülke şirketlerinin devirlerini de kapsamaktadır. İlgili direktif devir şartları olarak birleşme gerçekleştirecek şirketlerden tam mükellefiyet olma özelliğini aramaktadır. (Bilici, 2018: 131). Topluluk içinde oluşturulan tüm müktesebat üye ülkeler göz önünde bulundurularak ve Topluluk sanki tek ülkeymiş gibi düşünülerek hazırlanmaktadır. Üye olmayan Türkiye için, hâlihazırda tam ve dar mükellef kavramlarının kullanmasında bir sakınca yoktur. Üyelik halinde ise bu kural üye ülkeler arasında gerçekleşecek olan birleşme, bölünme gibi hallerde “devir” şartı oluşturmuyor izlenimi yaratacaktır. Bu durumda devir şartı oluşmadığı için vergilendirme söz konusu olacaktır. İlgili kural sermayenin serbest dolaşımını etkileyeceği ve kurumlar arasında ayrımcılığa sebebiyet vereceği için değiştirilmediği takdirde dava konusu olacaktır.



Üyelik halinde kanunun dar mükellef şirketleri de kapsayacak şekilde değiştirilmesi gerekecektir.

Türk KVK (Kurumlar Vergisi Kanunu) 18-20'inci maddeleri arasında birleşme, bölünme, devir ve hisse değişimi ile bunların vergilendirilmesi konularını işlemektedir. KVK'nın 18. Maddesinde birleşme, bir veya birden fazla kurumun başka bir kurumla birleşmesi birleşen kurumlar için kuruluş sürecinin sona ermesi ve tasfiye edilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Kurumların birleşmesi halinde tasfiye kararının değil birleşme kararının verginin matrahı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 19'uncu Maddesi devir tanımını, "Birleşme sonucunda kuruluşu sona eren kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de olması ve feshedilen kurumun devir tarihindeki bilanço değerleri devralan kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançoya geçirilmesi" şeklinde yapmıştır. Vergilendirme feshedilen kurumun devir tarihine kadar olan kazançlarından olmaktadır. Aynı maddede kısmi bölünme: "Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi", şeklinde tanımlanmıştır. Tam bölünme ise: "Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi" şeklinde tanımlanmıştır. Hisse değişimi ise: "Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi" olarak tanımlanmıştır.

Tüm bu tanımlardan ortaya çıkan değerlendirme; üyelik halinde Füzyon direktifini iç hukuka aktarılması konusunda büyük sıkıntı yaşanmayacağı ve uyumlaştırmanın kolay olacağı yönündedir.

### 3.5.2.3. Ana Şirket Yavru Şirket Direktifi Açısından Uyum

Konu Ana Şirket-Yavru Şirket arasındaki kar paylarının vergilendirilmesi ile ilgili alanı düzenlemektir. Buradaki amaç, farklı üye ülkelerde olan yavru şirket ve ana şirket kar paylarının transferi halinde çifte vergilendirmeyi önlemektir. Direktif yavru şirketi bulunduğu ülkede kurumlar vergisi ödemekle yükümlü kılmış ana şirkete gönderdiği kar paylarına bulunduğu ülkede stopaj vergisi uygulamasına son vermiştir. Ana şirketin ülkesi ise gelen karları vergilendirmemeyi seçebileceği gibi gerekirse vergi kapsamına alarak matraha dâhil edecek ve dışarıda ödenen vergiyi de indirecektir. Türkiye düzenlemesine bakıldığında ise; tam mükellef ana şirkete yapılan kar paylarına stopaj uygulanmadığı görülmektedir.

Türkiye düzenlemesine bakıldığında ise; KVK'nın 5(1)(b)<sup>53</sup> maddesi: “Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları” vergiden istisna edilmiştir. Tam mükellef ana şirkete yapılan kar paylarına stopaj da uygulanmadığı görülmektedir.

Kar paylarının Türkiye dışında bir şirkete ödenmesi halinde stopaj yapılmaktadır. Bu işlem direktif ile çelişmektedir (Bilici, 2018: 131). Üyelik halinde AB şirketleri ile ilgili stopaj vergisi kaldırılmak durumundadır. Üçüncü ülkelerle karşı ise stopaj vergisi evam eder. Ancak burada çifte vergilendirme anlaşmalarının varlığı önemlidir. Türkiye ile ilgili ülke arasında böyle bir anlaşma olması halinde anlaşma hükümleri geçerlidir.

<sup>53</sup> “İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10’una sahip olması; Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması; Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması ve İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi.”

#### 3.5.2.4. Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesini Açısından Uyum

Tahkim sözleşmesi üye ülkeler arasında, kurumların karları ile ilgili vergilendirme konusunda ortaya çıkan sorunların tahkim yoluyla çözümlenmesine olanak vermektedir. Türkiye 1999 tarihli 4446 sayılı Kanun ile tahkim kavramını Anayasaya sokmuştur. Kanunda “kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi ve milletlerarası tahkime ancak yabancılik unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilir” hükmü yer almaktadır. Hâlihazırda Tahkim Sözleşmesini iç hukuka aktarmak söz konusu değildir. Üyelik halinde Hakemlik Komisyonunun yetkisi kabul edilmek durumundadır.

Türkiye Yunanistan karşılaştırıldığında ise; Yunanistan’ın Tahkim Sözleşmesini iç hukuka aktardığı ancak anayasada bununla ilgili düzenleme yapmadığı görülmektedir. Uluslararası düzenlemeler, direktiflere ve tüzüklere uyum Anayasanın 28(1)’inci Maddesi :“*Genellikle kabul gören uluslararası hukuk kuralları ve uluslararası anlaşmalar, kanunla onaylanması ve her birinin usulüne uygun olarak yürürlüğe girmesi ile Yunan iç hukukunun ayrılmaz bir parçası olurlar ve diğer her aleyhte hukuk düzenlemelerine üstün gelirler* ” hükmü çerçevesinde çözümlenmektedir.

#### 3.5.2.5. Faiz ve Telif Hakkı Direktifi Açısından Uyum

İlgili direktif, birinci şirketin ikinci şirketin sermayesinin en az %10<sup>54</sup>,una sahip olması veya ikinci şirketin birinci şirketin sermayesinin en az %10’unu elinde tutması ya da üçüncü bir şirketin hem birinci hem de ikinci şirketin en az %10’una doğrudan sahip olması durumunda, bağlı şirket olarak, faiz ve telif hakkı ödemelerinin kaynak ülkede değil, ödemenin yapıldığı ülkede vergilendirmeye tabi olduğu ile ilgili düzenlemeleri yapmaktadır.

Türkiye açısından bakıldığında; bağlı şirketlerin direktifte belirtilen kazançlara vergi kesintisi uyguladığı görülmektedir. KVK’nın 30’uncu<sup>55</sup> Maddesi kazançlara

<sup>54</sup> Direktif ilk çıktığında oranlar%25 olarak belirlenmişti.

<sup>55</sup> “Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde sayılanlar hariç, menkul sermaye iratları ve kâr payları üzerinden % 15 oranında vergisi kesintisi yapılır. Ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına

uygulanan vergi kesintilerini düzenlemektedir. İlgili kazançlara vergi kesintisi uygulanması direktif ile uyumlu değildir. Üyelik halinde AB ile faiz ve telif hakkı bedellerinin vergilendirilmesinin sıfırlanması gerekmektedir.

### 3.5.3. Türk Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve intikal vergisi açısından Yunanistan'da son yıllarda en çok dikkat çeken iki dava olmuştur. Bunların ikisi de ikamete dayalı ayrımcılığı ortaya çıkaran davalardır. Davalardan birincisinin konusu Yunan vatandaşı veya AB vatandaşının kendisine kalan mülkü ikamet olarak kullanması ve ilk mülk için vergi muafiyetinden faydalanmasıdır. Bu muafiyetten faydalanmak için Yunanistan'da ikamet edilmesi şartı aranmıştır. İkinci dava ise kâr amacı gütmeyen kuruluşlara kalan kalıtlarla ilgilidir. Bu dava da ilki gibi ikamete dayalı bir ayrımcılığı ortaya çıkarmıştır. Bu davada kâr amacı gütmeyen ancak Yunan sınırları içinde ikamet eden kuruluşlar vergiden muaf tutulurken ülke sınırları içinde ikamet etmeyen kuruluşlar sadece karşılıklılık ilkesi çerçevesinde muafiyet elde etmektedirler. Karşılıklılık ilkesi, Yunan vatandaşlarına bir yabancı ülkenin tanıdığı haklara karşı, aynı yabancı ülkenin vatandaşlarına Yunan yasalarınca tanınan benzer haklar olarak tanımlanmıştır. Komisyon yukarıdaki uygulamayı sermayenin serbest dolaşımı önünde bir engel teşkil ettiği gerekçesi ile Adalet Divanı'na taşımıştır.

Veraset vergisinde ikamete dayalı ayrımcılığın yanında milliyete dayalı ayrımcılık yapılması da söz konusu olmaktadır. AB yasaları ikamete ve milliyete dayalı ayrımcılığı yasaklamıştır. Söz konusu açılardan Türk veraset ve intikal vergisinin değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Türk vergi sisteminde verginin yükümlüsü kendisine karşılıksız olarak bir servet intikal eden kişidir. Türk vergi sistemi hem şahsılık hem de mülkîlik ilkelerini dikkate almaktadır. Malların Türkiye'de olduğu intikallerde mülkîlik ilkesi dikkate alınır. Hâlihazırda Türkiye hudutları içindeki tüm malların intikali vergi konusudur. Bir Türk'e veya bir yabancıya yurtdışında yapılan intikaller için ise şahsılık ilkesi geçerlidir. Türk vatandaşı birinin yurtdışındaki malı bir yabancıya geçiyorsa ve

---

bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında vergis kesintisi yapılır." hükümleri yer alır.

yabancınn Türkiye’de ikametgâhı yoksa işlem vergiden istisnadır. Yurt dışı malların intikali bir Türk’e geçmesi veya bir Türk’ten bir yabancıya intikali halinde vergi konusu içindedir. Ancak yukarıda da ifade edildiği üzere, kendisine mal intikal eden yabancınn Türkiye’de ikametinin olup olmaması yurtdışındaki malın intikalinin vergi konusu olup olmadığı açısından önemlidir. (Bilici, 2018:191-192)

Bir Türk vatandaşının yurtdışındaki bir malının Türkiye’de ikamet eden bir yabancıya kalması veraset ve intikal vergisi kapsamında olurken, yurt dışında ikamet eden bir yabancıya kalması vergi dışındadır. Bu kural; ikameti Türkiye’de olan yabancı için, kendi ülkesi vergi koyma konusunda milliyetçilik ilkesini kullanıyorsa, ilgiliyi kişiyi çifte vergilendirme ile karşı karşıya bırakabilir. Ayrıca malın yurt dışında olması bulunduğu ülkenin mülkîlik ilkesini dikkate alması halinde de çifte vergilendirme söz konusu olabilir. Ülkelerin hukuk sistemlerinde farklı vergilendirme ilkeleri her zaman mevcuttur. Bu farklı ilkeler kişileri aynı konu üzerinden birden fazla vergiye maruz bırakabilir. Türkiye Cumhuriyetinin hâlihazırda 85 ülke ile çifte vergilendirme anlaşması bulunmaktadır. Ancak bu anlaşmaların birçoğunun hükümleri arasında veraset ve intikal vergisine dair kesin hükümler yer almaz. Anlaşmaların geneline bakılarak bu alandaki sorunlar çözümlenmeye çalışılır. Diğer bir sorun ise; Türkiye’de ikamet eden bir kişiye bir Türk vatandaşının yurt dışındaki malı veraset veya intikal yolu ile geçtiğinde vergiye tabi olması AB kuralları çerçevesinde kişilerin yerleşme özgürlüğünü zedeleyebilir.

Veraset vergisi ile ilişkili diğer bir konu vakıflar kanununda yer alan *“Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar vergiden muaftır”* maddesine açıklık getirilmelidir. İlgili kanunda vakıfların muaf kapsamında olması için, en az beş yıl varlığını sürdürmesi, sosyala yapıya destek sağlayacak şekilde faaliyetlerini sürdürmeleri gerektiği ifade edilmiştir. Ancak, Cumhurbaşkanının hangi vakıflara vergi muafiyeti tanıdığı yerli ve yabancı aynı özellik taşıyan vakıfların bu kriterden faydalanıp faydalanmadığı maddede açık değildir. Madde bu haliyle vakıflara bırakılan miras veya yapılan bağışlar konusunda vergilendirmede ihlale açık ve ihlali kolay bir görünüm sergilemektedir. Üyelik halinde ilgili maddenin *“Türkiye’de faaliyette bulunan AB ve yerli vakıflar”* ibaresi eklenmesi

daha doğru olacaktır. Değişiklik yapılmadığı takdirde madde milliyete dayalı ayrımcılığa açık bir kapı bırakır.

Genel anlamda AB düzeyinde veraset vergisi açısından bir düzenleme olmadığı için sadece ayrımcılık oluşturabilecek veya kişilerin serbest dolaşımını ve yerleşim özgürlüğünü etkileyecek durumlarda olası AB düzeyinde sorun teşkil eder.

### 3.5.4. Türk Motorlu Taşıtlar Vergisi

Genel olarak motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergileri üç grupta toplamak mümkündür:

- Motorlu taşıtların iktisabı üzerinden alınan vergiler
- Motorlu taşıtların mülkiyeti üzerinden alınan vergiler
- Motorlu taşıtların kullanımıyla ilgili vergiler

*“Motorlu taşıtların iktisabı ile ilgili vergiler, taşıtın yeni veya kullanılmış olmasına bakılmaksızın yeni iktisap edilen bir taşıtın tescili sırasında ödenen ek tüketim vergilerinin veya diğer harç ve resimlerin ve ek yüklerin hepsini içerebilir ve bir defada alınır. Taşıtların mülkiyeti üzerinden alınan vergiler, genellikle yıllık olarak ve motor vergisi şekline alınır. Motorlu taşıtların kullanımı ile ilgili vergiler, akaryakıt ve otoyol ek yüklerini ve karayollarını kullananların giriş ücreti üzerinden alınan diğer ek tüketim vergilerini içerecektir.”<sup>56</sup>*

AB ülkelerine bakıldığında, motorlu taşıtlara ülkeden ülkeye farklılık gösteren vergilerin uygulandığı görülse de, ana başlıkları ile alınan vergileri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Aracın iktisabı esnasında alınan araç tescil vergisi

<sup>56</sup> İlgili sayfadan faydalanılmıştır. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

- Aracın sahipliğinden doğan ve yıllık bazda alınan motorlu taşıt vergisi (Bu verginin adı ülkeden ülkeye değişmekte ve “Yol vergi”, “Dolaşım vergisi” veya “Motorlu taşıt vergiler” şeklinde karşımıza çıkabilmektedir.),
- Sigorta vergisi, kayıt harcı, yol kullanım harcı gibi isimler altında alınan diğer vergiler ve harçlar (COM, 2002, Final 431:3).

Ayrıca çevrenin korunmasına yönelik alınan çevre vergileri de bulunmaktadır. Bunların arasında en önemlisi CO<sub>2</sub> emisyonu vergisidir. AB düzeyinde CO<sub>2</sub> emisyon oranına bakılarak yeni bir vergi tabanı yapısının oluşturulması gerektiği ifade edilmiştir. Çalışma sadece binek otomobillerine yönelik olup vergi oranlarını uyumlaştırmayı veya üye devletlere yeni vergiler uygulamayı mecbur kılmamıştır (“Passenger car Taxation,” European Commission) Binek araçlarından ve hafif ticari araçlardan salınan CO<sub>2</sub> emisyonunun azaltılmasını düzenleyen EC/443/2009 sayılı tüzük ile CO<sub>2</sub> emisyon oranının yılında kilometre başına 95 grama düşürülmesi hedeflenmiştir (Regulation (EC) No 443/2009, 2009). Bu düzenlemeler kapsamında, Yunanistan’da 01.11.2010 tarihinden sonra tescil edilmiş araçlar için yıllık dolaşım vergisi CO<sub>2</sub> emisyon miktarı baz alınarak hesaplanmaya başlanmıştır. 31.10.2010 tarihine kadar tescil edilmiş araçlar için ise motor hacmi dikkate alınmaktadır.

Bu bilgiler ışığında bakıldığında, AB’de son yıllarda yaygın olarak uygulanan CO<sub>2</sub> salınımı vergilendirme sisteminin Türkiye’de de uygulanması gerekir. Türkiye’de uygulanan yüksek ÖTV oranları etkin şekilde bireyleri CO<sub>2</sub> emisyonu düşük araçlara yönlendirip yönlendirmediği kesin değildir. Özellikle çevrenin korunması ve hava kirliliğini önleme açısından bakıldığında ÖTV yerine CO<sub>2</sub> emisyon vergisi uygulanması daha faydalı olacaktır. Ayrıca bu girişim AB müktesebatına uyum açısından da önemlidir.

Türkiye’de en çok tartışılan konu yeni araçlara uygulanan ÖTV oranlarıdır. Motorlu taşıtların ÖTV kapsamında olması teknik olarak AB’nin ÖTV kuralları ile çelişmektedir. AB, ÖTV uyumlaştırması ile akaryakıt ürünleri, tütün ürünleri ve alkollü içkileri ele almıştır. Türk ÖTV yapısı motorlu taşıtlar açısından uyumsuz görünmektedir. Buna karşın, motorlu taşıtlar üzerine uygulanan bu özel verginin tamamen kaldırılması mecburiyeti yoktur. AB her ne kadar KDV dışında genel bir tüketim vergisini yasaklamış

olsa da, belli başlıklar altında başka vergi isimleri ile vergilendirilmeye devam edilebilir. Buna örnek olarak Yunanistan'ın 2010 yılından beri motorlu taşıtların ilk iktisabı ile birlikte lüks vergisi almaya başlaması gösterilebilir. Ekonomik daralma yaşayan veya kişilerin alım güçleri düşük olan ülkelerde lüks ürünler üzerinden bu tarz vergilerin alınmasını engelleyen bir AB yasası yoktur. Bu vergiler servet vergileri olarak değerlendirilmektedir. Özellikle vergiye uyumun düşük olduğu ülkelerde, gelir vergisi beyannameleri hazırlanırken, vergi kaçırmayı veya vergiden kaçınmayı düşünen mükellefler karşısında devletin aldığı bir önlem olarak kabul edilebilir. Türkiye'de araçlara uygulanan özel tüketim vergisinin bu kısımdan çıkarılarak başka bir isim altında devam etmesi daha doğru olacaktır.

Türkiye'de en çok tartışılan diğer bir konu "verginin vergisi alınıyor" tartışmasıdır. Yunanistan'da da motorlu taşıtların KDV matrahında CİF ve lüks vergisi bulunmaktadır. Üçüncü ülkelere gelen ithal araçların KDV matrahına ise bunlara ilave olarak gümrük vergileri de eklenmektedir. AB'nin KDV'sinin de genel yapısı bu şekildedir. O nedenle bu konu tartışmaya açık olmamalıdır. Tartışılacak konu sadece uygulanan özel tüketim vergisi oranlarının yüksekliği olabilir. Çünkü oranların yüksekliği KDV matrahının da artmasına neden olmaktadır.

Yunanistan'da lüks vergisi belli bir fiyatın üzerinde olan yeni araçlara eklenmektedir. 20.000 Euro ve üzeri araçlar %10-%40 arasından lüks alım vergisine tabidir. Hibrit araçlar ise standart oranın %50'si kadar lüks vergisine tabidir. 2021 yılı itibariyle 4 kişilik aileler oto lüks vergisinden muaf olmuştur.

Türkiye'de ise yeni alınan tüm araçlar silindir hacmine göre %30 -%160 arasında değişen oranlarda ÖTV kapsamındadır. Özel düzenleme ile silindir hacmine ilave olarak fiyat da ÖTV hesaplanmasında etkili olacaktır. Örneğin, 1600 cc'lik bir aracın ÖTV matrahı 70 bin TL'yi aşmayan araçları için oran %30, 70-120 cc arası araçlar için %35 olarak belirlenmiştir (GİB, II Sayılı Liste: 2021). Elektrikli araçlar da ÖTV kapsamındadır.

Sonuç olarak, ÖTV kapsamında değerlendirilen araçlar ÖTV listelerinden çıkartılmalıdır. Bu vergi gelirlerinden vazgeçmek istemeyen devlet, aynı vergi oranı ile başka bir isim



altında, yerli ve AB araçlarına herhangi bir ayrımcı politika uygulamadan devam devam edebilir. Bu durum AB politikalarına aykırı değildir. Yüksek vergi uygulamasının dezavantajı, tüketiciler üzerine bindirdiği yüksek vergi yüküdür.

### 3.5.5. Devlet Yardımları<sup>57</sup>

AB devlet yardımları hukuku, AB rekabet hukukunun bir parçasıdır. ABİDA 107(1)<sup>58</sup> numaralı madde gereği, AB içinde gerçek anlamda devlet yardımı uyumlaştırması olmadığı açıktır. Belli şartlar sağlandığı takdirde teşebbüslere devlet yardımı verilebilir. Madde gereği, rekabeti bozan, devlet kaynakları vasıtasıyla yapılan yardımlar devlet yardımları kavramı içinde yer alır. ABAD içtihat hukuku ABİDA 107(1)'inci maddesinde bir kamu tedbirinin devlet yardımı oluşturup oluşturmayacağını belirleyen dört kriter tanımlanmıştır. Bu kriterler: “Devlet kaynaklarının transferi, transferin bir avantaj sağlaması, avantajın seçici olması, yardımın üye devletlerarasında ticareti etkilemekten ve rekabeti bozmaktan sorumlu olması.” şeklindedir (Nicolaidis, April 2018: s.6).

Avantajdan kastedilen devlet müdahalesi öncesi, teşebbüsler tarafından işletme bütçesinden yapılan maliyetlerin azaltılmasıdır. Seçici bir önlem ise, yalnızca bazı girişimler veya ekonominin bazı sektörleri veya üye devletin bazı bölgeleri veya bir tür ekonomik faaliyet için geçerlidir. AB pazarında işlem gören bir ürüne yardım edildiğinde veya uluslararası ticarete aktif olan bir teşebbüs desteklediğinde devlet yardımları ticareti etkileyebilmektedir. İlgili maddeye göre bu etkinin büyüklüğü veya küçüklüğü önemli değildir. Etkinin sadece varlığı devlet yardımı olarak algılanır. Ticaret etkilendiğinde, diğer üye devletlerde bulunan rakipler aynı kaynaktan yardım alamadığından rekabetin de çarpıtıldığı düşünülmektedir (Nicolaidis, April 2018: s.6-7). AB uygulamalarında, devlet yardımlarının bölgesel kalkınmaya katkı sağladığı durumda; Topluluğun ortak çıkarına olan yatırımlar için veya bir üye ülkenin ekonomisinin iyileşmesinde kullanılması zorunlu olduğu hallerde; Topluluk içinde ticareti etkilemediği ve rekabeti

<sup>57</sup> Tez kapsamında devlet yardımlarının vergi avantajı sağlayarak yapılan türü dikkate alınmıştır.

<sup>58</sup> “Antlaşmalar ’da aksine hüküm bulunmadıkça, bir üye devlet tarafından veya devlet kaynakları vasıtasıyla herhangi bir şekilde verilen ve belirli teşebbüsleri veya belirli ürünlerin üretimini kayırarak rekabeti bozan veya bozma tehlikesi yaratan her türlü destek, üye devletler arasındaki ticareti etkilediği ölçüde, iç pazarla bağdaşmaz”.

bozmadığı sürece kültürel gelişmeye katkı sağlayan projelerde kullanılmasına izin verilmektedir.

ABAD içtihatlarında öncelikli olarak, bir yardım tedbirinin devlet kaynakları tarafından finanse edilip edilmediğine bakılır. Devlet yardımının kamu otoritesinin bütçesi tarafından finanse edildiğinin ve yardımın izin verilen çerçevenin içinde kalıp kalmadığının tespiti önemlidir. Burada dikkat edilmesi gereken kural, devlet otoritesinin gerçekte bütçesinden bir miktar ödeme yaptığı zaman sadece devlet yardımının oluşmadığı, aynı zamanda yararlanıcısının mali yükten kurtulduğu ve devlet bütçesinin gelirden mahrum kaldığı zaman da devlet yardımının ortaya çıktığıdır. Bu duruma Yunanistan'ın Pire Limanı davası iyi bir örnektir. Yunanistan Çin Şirketi'ne Pire Limanı'nın tadilatı, restorasyonu ve genişletilmesi için vergi avantajları sağlamıştır. İlgili girişimde Yunan bütçesinden herhangi bir finansal ödeme yapılmamıştır. Şirket kendi kaynaklarını kullanarak işi finanse etmiştir. Buna rağmen vergi avantajı sağlanması Komisyon tarafından devlet yardımı olarak kabul edilmiştir. Yunanistan Komisyon'un konu ile ilgili hazırladığı tüzüğün iptali için Avrupa Mahkemesi'ne başvurmuş olsa bile Mahkeme işlemi devlet yardımı olarak kabul etmiştir.

Türkiye Gümrük Birliğinden doğan görevleri ve Avrupa Birliği'ne tam üyelik müzakerelerine uygun olarak rekabet hukuku ve devlet yardımlarına ilişkin mevzuatını Avrupa Birliği mevzuatı ile uyumlu hale getirmeyi taahhüt etmiştir. 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanununun kabul edilmesiyle mevzuatının çoğunu Avrupa Birliği ile uyumlu hale getirmiştir. Avrupa Komisyonu'nun Türkiye ile ilgili İlerleme Raporları, Türkiye'nin mevzuatını Avrupa devlet yardımları mevzuatıyla tam uyumlu hale getirmediğini ifade etmektedir. AB Komisyonu, 2020 bilgilendirme raporunda, devlet yardımları mevzuatının AB'nin Kurucu Antlaşması ile büyük ölçüde uyumlu olduğu ifade etse de, 2018 yılından itibaren ilgili mevzuatın yürütülmesinin geciktirilmesini kınamaktadır. Devlet desteklerinin, 2019 yılında kurulan, Ekonomik Programlar ve Araştırmalar Genel Müdürlüğü tarafından koordine edilmesini eleştirmiş ve bu uygulamayı bağımsız bulmamıştır. Bu tarz devlet yardımları faaliyetlerinin Rekabet Kurumu gibi özerk kurumların elinde olması hem gözetim açısından hem de daha işlevsel faaliyetlerin desteklenmesi açısından iyidir.

Devlet yardımlarının vergisel destekler arasında; KDV istisnası, KDV iadesi, vergi indirimi, faiz desteği, yatırım yeri tahsisi, gümrük vergisi muafiyeti, sigorta primi desteği ve gelir vergisi stopajını saymak mümkündür.

Vergiyi kullanarak teşvik sağlanması Takım ve Ersungur (2018: 741) tarafından şu şekilde tanımlanmıştır:

*“Çoğu dolaylı vergilerden oluşan bütçe gelirlerinin önemli bir kısmı teşviklere aktarıldığından bütçe dengesi olumsuz etkilenmekte, açık bütçe nedeniyle yeni finansman ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan finansman açığı yeni vergilerle ya da mevcut vergilerin artırılması ve yeni borçlanma ile telafi edilmektedir.”*

Vergi teşviklerinin, diğer teşviklerde olduğu gibi, AB yasalarına ve ABAD içtihatlarına göre vergi teşviki sayılması yardımın yapıldığı yatırımın mahiyetine bağlıdır. O nedenle bu tarz yardım kriterlerine bakarak Türk teşvik sisteminin AB ile uyumsuz olup olmadığını söylemek mümkün değildir. Örneğin, Yunanistan’ın Pire Limanı için şirkete sağladığı vergi teşvikleri AB Komisyonu tarafından devlet yardımı olarak kabul edilirken, neredeyse aynı şartlarda, aynı şirkete 2003 Atina Olimpiyatları öncesi Atina Havaalanı’nın tadilatı ve genişletilmesi için sağlanan yardımlar devlet yardımı olarak kabul edilmemiştir. ABİDA 107’nci madde gereği Komisyon, özellikle Avrupa’nın ortak çıkarlarına yönelik önemli projelerinin gerçekleştirilmesini desteklemektedir. Ortaya çıkan yatırımın AB ortak çıkarlarına olması halinde destek gördüğü açıktır. O nedenle, Türk yatırım ve teşvik sisteminde çok fazla vergi teşviki sağlayacak şekilde düzenlenmelerin olmasını AB ile uyumsuz olarak adlandırmak mümkün değildir. İlgili vergi teşvikleri rekabeti bozucu şekilde kullanıldığında ortaya sorun çıkar. Hâlihazırda teşvik sisteminin daraltılması gereksizdir. Ancak farklı kurum ve kuruluşlar tarafından yürütülen teşvik sistemini bu dağınıklığı gidererek daha iyi yönetilir ve kontrol edilir hale sokmakta fayda vardır.

### 3.6. YUNANİSTAN ÖRNEĞİNDEN TÜRKİYE İÇİN ÇIKARILACAK DERSLER

Bu başlık altında tezin ikinci bölümünde incelenen Yunanistan örneği ışığında aday ülke Türkiye'nin vergi uyumunun değerlendirilmesi ele alınacaktır.

İç hukuku AB hukukuyla uyumlaştırmaya yönelik yasal yükümlülük, elbette yalnızca Avrupa Birliği Üye Devletlerindeki yasa koyucular için mevcuttur. Ancak aday ülkeler için ise antlaşmalar çerçevesinde mevzuatın yakınlaştırılması ve uyumlaştırılması gerekir. İç hukuku AB hukukuyla uyumlaştırmaya yönelik yasal yükümlülük, bir aday ülkenin mevzuatının AB mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi AB üyeliğinin ön koşullarından biridir. Mevzuatın uyumlaştırılması, ülkede AB kurallarıyla çelişmeyecek bir hukuk sistemi oluşturmayı amaçlamaktadır. Türkiye'de bir aday ülke olarak müzakereler çerçevesinde uyumlaştırma adına kendi üzerine düşeni yapmakla yükümlüdür. Hâlihazırda üye olmayan Türkiye'nin AB'nin direktiflerini iç hukuka aktarma zorunluluğu yoktur.

Vergi politikasının genel ilkeleri olan Ortak Gümrük Tarifesine uyum (OGT), eş etkili vergilerin kaldırılması, ayrımcı vergi ve aşırı vergi iadesi yasağının etkinleştirilmesi, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve devlet yardımları yasağına uyum ayrı önem taşımaktadır. Vergi uyumlaştırmasının bütünüyle sağlanamadığı alanlarda bu ilkeler değer kazanmaktadır. Ayrıca ABİDA'nın 110, 111, 112 ve 113'üncü maddeleri AB'nin vergi alanındaki düzenlemelerine ilişkindir. İlgili maddelere bakıldığında iç pazarın işleyişinin ve rekabet şartlarının bozulmasının önlenmesi için satış vergileri, ÖTV ve diğer dolaylı vergilerin biçimleri ile ilgili mevzuatın uyumlaştırılmasının gerekliliği vurgulanmıştır.

Diğer taraftan ABİDA dolaylı vergiler konusunda düzenleme içerse de, AB'ye özel olarak doğrudan vergilendirme alanı ile ilgili açık bir şekilde yetki vermemiştir. Dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma çalışmalarının az olması nedeniyle üye ülkelerin gerçek ve tüzel kişilere uyguladığı vergiler nedeniyle bazı çatışmalar ortaya çıkmıştır. Avrupa kurucu anlaşmalarının özellikle dolaysız vergilerin uyumlaştırılması veya yakınlaştırılması konusundaki yetersizliği nedeniyle vergilendirme konusunda ortaya çıkan itilafların giderilmesi konusunda ABAD önemli rol oynamaya başlamıştır.

Üye Devletler, ABİDA Antlaşmasının ilk bölümünü oluşturan Avrupa Birliği Antlaşmasının 4'üncü Maddesi<sup>59</sup> gereği; ABAD kararlarının tüm sonuçlarını kabul etmek ve bunları, Topluluk hukuk düzeninin bir parçasını oluşturan etkinlik, eşitlik ve yasal kesinlik gibi genel ilkelere uygun olarak kendi ulusal hukuklarında uygulamakla yükümlüdür. Bu nedenle, ulusal yargı, ABAD tarafından yorumlandığı şekliyle Topluluk hukukunu uygulamalı ve Üye Devletler kendi iç kurallarını buna göre uyarlamalıdır (European Parliament, 2011: 19-21).

ABAD vergi davalarında milliyete ve ikamete dayalı ayrımcılığı çoğunlukla haklı nedenlere oturtmamıştır. ABAD, tek pazarın düzgün işleyişini bozan ve vergi politikasının genel ilkelerini zedeleyen her türlü davranışı haksız bulmuştur. Ayrıca vergi konusundaki direktiflerin iç hukuka aktarılmasındaki eksiklikleri ve aynı şekilde ilgili direktiflerin yorumlanmasından kaynaklanan uyumsuzlukları da kabul etmemiştir.

Bu bilgiler ışığında, tezin ikinci bölümünde incelen Yunanistan örneği Türkiye için önemli bilgiler içermektedir. Yunanistan örneği incelendiğinde: ilgili ülkenin özellikle ekonomik nedenler, idari yapı eksikliği ve siyasi nedenler, yerli ürünü koruma içgüdüğü, AB müktesebatının uygulanmasının zorluğunu öne sürme davranışı, AB direktiflerini yanlış yorumlama veya iç hukuka yanlış ve eksik aktarma konularında AB kurallarını ihlal ettiği görülmüştür. ABAD vergi konusunda yapılan ihlallerin bu konulara dayandırılan gerekçesini kabul etmemiştir. Türkiye üyelik halinde özellikle bu alanlara dayandırılarak yapılabilecek ihlallerden kaçınmalıdır.

Yunanistan özellikle 2008 ekonomik kriz sonrası vergi alanında bazı ayrımcı vergi uygulamalarına gitse de, bu durum ya Komisyon itirazı ile ortadan kaldırılmış ya ABAD önünde gerekli düzenleme haksız bulunarak iptaline neden olunmuştur. Örneğin; Yunanistan'ın 2013 yılında çıkardığı yasa ile çiftçileri destekleme fonu olan ELOGA'yı finanse etmek için yerli et ve süt ürünlerine ithal ürünlere kıyasla daha düşük vergi uygulaması veya bazı ürünler için muafiyetler getirmesi AB kuralları çerçevesinde ayrımcı olarak algılanmıştır. Diğer bir örnek; AB üyesi olmamasına rağmen, AB

<sup>59</sup> "...Üye devletler, Antlaşmalar'dan veya Birlik kurumlarının tasarruflarından kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlamak üzere, genel veya özel her türlü uygun tedbiri alırlar..."

düzeyinde İsviçre Konfederasyon anlaşması gereği, ilgili ülke için ana şirket yavru şirket direktifinin geçerli olduğu kabul edilmiştir. Yunanistan'ın ilgili ülkenin Yunan sınırları içindeki yavru şirket tarafından ödenen kar paylarına %10 stopaj uygulaması Komisyon tarafından AB hukukunu ihlal olarak algılanmıştır. Diğer bir sorun Bowling Federasyonu üyesi kulüplere indirilmiş KDV oranı uygulanırken, üye olmayanlara standart oranın uygulanmasına ilişkindir. Direktif kapsamında spor tesislerinin kullanımı için üye ülkeler indirilmiş oran uygulama hakkına sahiptir. Ancak ifade edilen durumda Yunan yasaları spor tesisleri arasında haksız yönde seçicilik yapmıştır ve bu durum AB yasaları ile çelişmiştir.

Tüm yukarıdaki örnekler Türkiye'nin üyeliği halinde, ayrımcı vergi politikası uygulamaktan kaçınması gerektiğini gösterir. Ayrımcı politika sadece yerli ve AB ürünleri veya yerli ve AB kurumları arasında değil, aynı özelliğe sahip veya aynı niteliği taşıyan yerli firmalar arasında da yapılamamaktadır.

Yunanistan'da 2015 yılından beri en tartışmalı konu özel okulların KDV kapsamına alınmaya çalışılmasıdır. Avrupa Parlamentosu özel eğitimin vergilendirilmesine açıklık getirilmesi ile ilgili kendisine sorulan sorulara şu şekilde cevap vermiştir: KDV Direktifinin 132 (1)(i) Maddesi uyarınca, Üye Devletler, ilgili Üye Devlet tarafından benzer amaçlara sahip olduğu tanınan kamu kurumları veya diğer kuruluşlar tarafından yürütülen eğitimi muaf tutacaktır. Üye Devletlerin, hangi özel kuruluşların bu hükmün kapsamına girebileceğini belirleme konusunda belirli bir takdir yetkisi vardır. KDV Direktifinin 133'üncü Maddesi uyarınca, söz konusu kuruluşlar sistematik olarak kar amacı gütmemeli ve yine de ortaya çıkan fazlalıklar dağıtılmamalı, sunulan hizmetlerin sürdürülmesine veya iyileştirilmesine tahsis edilmelidir. Bu organlar, doğrudan veya dolaylı çıkarları olmayan kişiler tarafından gönüllülük esasına göre yönetilmelidir. Bu kuruluşlar, resmi makamlarca onaylanmış fiyatları aşmayan veya onaya tabi olmayan hizmetler için, ticari işletmeler tarafından KDV'ye tabi benzer hizmetler için alınan fiyatlardan daha düşük fiyatlar talep etmelidir ve muafiyetlerin, KDV'ye tabi ticari işletmelerin aleyhine rekabeti bozma olasılığı bulunmamalıdır. Muafiyet için bu koşulları karşılamayan özel eğitim bu nedenle vergilendirilebilir. Ancak, KDV Direktifinin 168. Maddesi uyarınca, bu özel kuruluşlar, aynı zamanda, vergilendirilen işlemler amacıyla

satın alınan ve kullanılan mal ve hizmetler için girdi KDV'sini mahsup etme hakkına sahip olacaktır (European Parliamentary, 16 January 2916).

Bu bilgiler ışığında, Türkiye'deki özel okulların vergilendirilmesi şartları da açıklığa kavuşmuştur. Yukarıdaki şartları taşımayan özel okulların vergilendirilmesi direktifi ihlal olarak algılanmamaktadır. Türkiye konu ile ilgili bundan sonra yapılacak her türlü eylemi yakından takip etmelidir.

KDV konusunda Türkiye'nin diğer takip etmesi gereken konu; Yunan adaları için Yunanistan'ın %30 KDV indirimini uygulama hakkı elde ettiği alandır. Yunanistan anakarada uyguladığı standart, indirilmiş ve süper indirilmiş KDV oranları %30 daha indirerek adalarda uygulama hakkına sahiptir. Türkiye de müzakerelerde kendi adaları için anakarada uygulanan vergiden daha düşük indirilmiş bir oranı uygulama hakkı elde etmek için çalışmalıdır.

KDV konusunda, ilgili AB Direktifinde kamu posta hizmetlerinin istisna konusu olması diğer tartışmalı bir alanı oluşturur. AB içinde, ilgili Direktifin 70'li yıllarda ilk oluşturulduğunda, posta hizmetlerinin tekel şekilde olduğu, yıllar geçtikçe ve günümüzde pazarda birçok firmanın faaliyete başladığı, bu nedenle zamana ayak uyduramayan bu muafiyetin artık rekabet şartlarını bozduğu ve değiştirilmesi gerektiği tartışılan konular arasında yer alır. Komisyon zaman zaman tüm posta hizmetlerinin vergilendirilmesi veya bazılarında indirilmiş oranların uygulanacağı çalışmalar yapmakla birlikte hâlihazırda bir ilerleme yoktur. Türkiye ise posta hizmetlerini KDV kapsamında tutmaktadır. Bu haliyle ilgili düzenleme AB Direktifi ile çelişmektedir. Ancak AB içinde konuya yönelik söylemler ilerde Direktifte posta hizmetleri için düzenleme yapılabileceğinin sinyalini vermektedir. Türkiye bu söylemleri ve düzenlemeleri yakından takip etmelidir.

KDV konusunda Türkiye'nin en tartışmalı muafiyetlerinin başında askeri muafiyetler gelir. Hâlihazırda KDV direktifinde askeri muafiyet yoktur. NATO ile ilgili bazı genel muafiyetler bulunmaktadır. Diğer taraftan 2019 yılında, Avrupa Komisyonu silahlı kuvvetler Avrupa Birliği Ortak Güvenlik Savunması Politikası çerçevesinde kendi Üye Devletleri dışında konuşlandırıldığında, bu silahlı kuvvetlere sağlanan malzemeleri

Katma Değer Vergisinden (KDV) ve tüketim vergilerinden muaf tutan bir öneriyi kabul etmiştir. AB'nin kendi askeri kuvveti yoktur ve üye ülkeler operasyonlar için asker katkısı yapma zorunluluğunu yasal olarak taşımazlar. Ancak, AB özellikle son yıllarda bu alandaki çalışmalara önem vermektedir. Bu alandaki çalışmaların artırılması ile alana yönelik vergi politikalarının da yeniden şekillenme olasılığı yüksektir. Tüm bu olasılıklar Türkiye'nin ilgili alanı yakından takip etmesi gerektiğini ortaya çıkarmaktadır.

Türkiye için diğer sorunlu konu araçların ÖTV listelerinde olmasıdır. Yunanistan belli bir fiyatın üstünde olan araçlara 2010 yılından beri ÖTV benzeri vergi uygulamaktadır. Vergi "Lüks Vergisi" başlığı altında yer almaktadır. Türkiye de araçları ÖTV listelerinden çıkararak lüks vergisine benzer şekilde vergilendirebilir. Ancak dikkat edilmesi gereken konu ne Lüks Vergisi ne de ÖTV; genel tüketim vergisi gibi birçok ürün içermemelidir. AB düzenlemeleri KDV haricinde bir genel tüketim vergisine izin vermemektedir. Araçlar ile ilgili Türkiye'de yaşanan diğer sorun ÖTV oranlarının çok yüksek olmasıdır. Ancak Lüks Vergisinde oranların belirlenmesi Yunanistan inisiyatifinde olduğu için, Türkiye de bu konuda AB düzenlemelerini ihlal eden bir pozisyonda yer almaz ve oranların belirlenmesi Türkiye'nin inisiyatifinde olur. Vergi yerli ve AB menşeli araçlar arasında ayırım yapmadığı sürece sürdürülebilir. Verginin yüksek oluşu sadece Türk tüketici için bir dezavantaj oluşturur.

ÖTV konusunda diğer tartışmalı konu Yeni Rakının vergilendirilmesinde indirilmiş oran elde etme konusudur. Yunanistan Uzo ile ilgili %50 indirim hakkı elde etmiştir. Uzo ABAD önünde yargılanmış ve Yunanistan daha önce çıkan ilgili AB Tüzüğü ve ilgili ÖTV Direktifine dayanarak davayı kazanmıştır. Ancak diğer taraftan, 2010 yılında yasalarında yaptığı düzenleme ile Uzo benzeri iki yerel içkiye (Tsipouro ve Tsikoudia) indirilmiş oranlar uygulamaya başlamıştır. Yasaya göre; kayıtlı üreticiler için %50 indirilmiş oran uygularken, kayıtlı olmayan küçük üreticiler için ise, kilogram başına 59 cent şeklinde süper indirilmiş oran belirlemiştir. Düzenleme ile ilgili olarak Yunanistan ABAD önünde yargılanmış ve hem ilgili Direktifi hem de Kurucu Antlaşmayı ihlal ettiğine karar verilmiştir.



Türkiye müzakerecileri hem “Uzo” hem “Tsipouro ve Tsikoudià” davalarını çok iyi irdelemeli ve Yeni Rakı için bir yol haritası belirlemelidir. Tsipouro ve Tsikoudià davası Yeni Rakı için olumsuz bir durum oluştursa da, müzakerelerde her ülke için o ülkeye has çok önemli konularda imtiyazlar sağlanmaktadır. Türk Rakısı Uzo ile eşdeğerdir. O nedenle Türkiye'nin ilgili ürüne yönelik indirim elde etme şansı hala vardır.

Veraset vergisi AB içinde ortak politika içermez. Alan ile ilgili vergi düzenlemeleri çifte vergilendirmeyi önleme, ikamete ve milliyete dayalı ayrımcılık yapmama kurallarına dayanır. Konu ile ilgili yapılacak her türlü kısıtlama ve ayrımcılık kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımı önünde engel olarak kabul edilir. Hatta yerleşme özgürlüğünün kısıtlanması da yasaktır. Yunanistan veraset vergisi konusunda ikamete ve milliyete dayalı ayrımcılık yaptığı gerekçesi ile ABAD önünde yargılanmış ve AB Kurucu Antlaşmasını ihlal ettiği kanaatine varılmıştır. Türkiye de bu konulara dikkat etmek durumundadır.

## GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bu tezin temel amacı doğrultusunda, Yunanistan deneyimi ışığında, AB'nin vergi düzenlemeleri ve Türk vergi sisteminin AB'ye uyum süreci karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Üyelik öncesi süreçler ve uyumlaştırma çalışmaları tüm üye ülkeler için zorlu geçen bir süreçtir. Üyelik tamamlandığı zaman bile, üye ülkelerin iç hukuklarına aktardıkları AB müktesebatını ihlal ettikleri durumlar her zaman mevcut olmuştur. Özellikle vergi alanı gibi uyumlaştırmanın tam sağlanamadığı alanlarda üye ülkeler her zaman kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmeyi ve AB hukukunu zedelemeyi göze almışlardır. Yunanistan'ın vergi uyumu incelendiğinde, ortaya çıkan vergi davaları üyelerin, uyumlaştırma eksikliği olan vergi alanında, AB ilkelerini nasıl zora soktukları ortaya çıkmıştır. Çalışma esnasında vergi uyumunun önemi pekiştirilirken, aynı zamanda AB düzeyinde bir tam uyumun yakın gelecekte mümkün olmasının zorluğu da iyice belirginleşmiştir.

Vergiler ve vergi sistemi birçok ülke için hassas bir konudur. Şu anda, Avrupa Birliği'nin 28 üye ve 28 farklı vergi sistemi mevcuttur. AB kurumlarınca vergi alanında farklı direktiflerle yakınlaştırma çalışmaları yapılsa da, her üye ülkede vergi yükümlülükleri için farklı kurallar yoğun olarak kullanılmaktadır. Farklı vergi sistemleri özellikle iç ve dış pazarlarda faaliyet gösteren çok uluslu şirketler için elverişsiz gibi gözükmektedir. Diğer taraftan, her üye ülke kendi sınırları içinde bireylerin ve hane halklarının yaşam standardını yükseltmeyi hedeflemektedir. Bunu sağlamak için ekonomik kalkınmayı destekleyen ekonomi politikalarını uygulamaya çalışmaktadır. Bu amaca ulaşmak için ülke sınırları içinde vergi toplamak önem arz etmektedir. AB ülkelerindeki maliye politikası doğrudan vergi uyumuyla ilgilidir. AB'nin felsefesi, bireysel üye devletlerin birbirleri ile rekabetten kaçınmaları için vergi sistemlerini uyarlamaları ve bunun neticesinde de ortak pazarın desteklenmesi gerektiği üzerine oluşturulmuştur.

AB'ye bakıldığında ortak tarım politikası, ortak ticaret politikası, ortak rekabet politikası ve ortak balıkçılık politikası gibi uyumun çok ilerlemiş olduğu alanlar mevcuttur. Ancak, vergi alanı gibi daha fazla çaba sarf etmenin gerekli olduğu ve üye devletler arasında yeni AB mevzuatının kabul edilmesinin çok hassas olduğu alanlar da mevcuttur. Vergi

alanında tam uyum uzun süre alacak veya tam bir uyumlaştırmanın sağlanması belki de mümkün olamayacaktır. AB düzeyinde dolaylı vergilendirme alanı, idari işbirliği alanı ve doğrudan vergiler alanında bir dizi kural mevcut olsa da, her üye devlet kendi vergi sistemi üzerinde kendi egemenliğini korumaktadır. Dünya konjonktüründeki değişimler AB kurumlarını, kurumsal gelir alanındaki mevzuat kurallarının uyumlaştırılması konusunda daha fazla çaba harcamaya yönlendirmektedir. Özellikle, Tek Avrupa Para biriminin uygulamasından sonra vergi politikası ulusal egemenliğin bir sembolü haline gelmiştir. Üye devletlerdeki vergi politikasının iş çevresini etkilemede ve genel olarak tüm ekonominin rekabet edebilirliğini arttırmada önemli bir rolü vardır. AB kurumları için vergi uyumlaştırması ve vergi koordinasyonu önemlidir. Bu uyum ve koordinasyon üye devletlerin ekonomik anlamda kalkınmaları, ekonomik ilerlemeyi ve ekonomik istikrarı sürdürmeleri için gereklidir. AB kurumlarının beklentisi ve isteğinin karşısında üye devletler vergi konusunda şu anki konumlarını korumak taraftarıdır. Özellikle doğrudan vergilendirme alanındaki uyumlaştırma işlemleri oldukça karmaşıktır. AB ülkeleri arasında tek pazarın etkin şekilde işlemesi için uyumlaştırmanın gerekliliğini savunanların yanında, özellikle doğrudan vergilendirme alanında ülkelerin egemenliklerinin korunmasını savunanlar da mevcuttur.

Günümüzde elektronik haberleşmenin ve teknolojinin etkisiyle dünya genelinde ticaret yapmanın önündeki engeller hızla yok olmuştur. Bilgi akışının hızlı olması ve kolay erişilebilir hale gelmesi ticari yatırımların bir bölgeden bir bölgeye, bir ülkeden diğerine kaymasını da kolaylaştırmıştır. AB kurumları ise öncelikli olarak pazarına bir bütün olarak bakmakta ve elinde tuttuğu pazarı rekabet edebilir hale getirmeye çalışmaktadır. Ancak pazarı oluşturan üye devletlerin her birinin birbirinden farklı kültürel, ekonomik ve siyasi hayatları mevcuttur. Her birindeki tüketicilerin tüketim tercihleri farklılık göstermektedir. Her ülkenin bireyi her ne kadar AB vatandaşı olsa da, kendi ülke ve kendi parlamentolarına öncelik tanımaktadır. Ülkeler bir bütünün içinde olmakla birlikte bireysel olarak kendi tercihlerini Topluluğun tercihlerinden öncelikli görmektedir. AB sınırları içinde teknik olarak bir birlik oluşturulmaya çalışılmış olsa da duygusal anlamda bu birlik oluşmamıştır. AB kurumları merkezileşme çerçevesinde hareket etmeye çalışırken üyelerin tercihleri bireysel olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, tam bir vergi

uyumlaştırmasının günümüzde 28 üyeli bir grup içinde artık sağlanması, olağanüstü bir durum olmadıkça, mümkün değildir.

Vergi uyumlaştırması için ekonomik anlamda ülkeler arasında adil bir sistemin gerekliliği yadsınamaz. İleri teknolojiye sahip olmak, katma değeri yüksek üretim yapabilme kabiliyeti, üretim olanakları, tüketim tercihleri, etkin kaynak kullanımı kabiliyeti açısından birbirinden farklı ülkelere ellerindeki tek maliye politikası olan vergi konusunda baskı yapmak ve bunda başarı beklemek tartışılır bir konudur. Üye ülkelerin ekonomik verilerini birbirlerine yakınlaştırmadan gerçekleştirilecek vergi uyumu ve ortak vergi politikası ekonomik açıdan zayıf AB ülkeleri için bir dezavantajdır.

AB sınırları içinde, Topluluk düzeyinde bir vatandaşlık kavramını bireylere ve ülkelere yerleştirmeden gerçekleştirilecek kaynak aktarımı sınırlı kalacaktır. Bunun nedeni, hiçbir ülke vatandaşının kendi bütçesinden diğer ülke vatandaşına aktarımı kabul etmemesidir. AB felsefesi bölgenin kalkınmasını sağlamayı amaçlasa da, ülkelerin öncelikli tercihleri kendi sınırları içindeki ekonomik, teknolojik kalkınmayı sağlamaktır. O nedenle bu felsefe pratikte etkin işleyen bir sistem değildir. AB içinde, AB kurumlarının arzu ettiği şekilde politik, siyasi, ekonomik uyumluluk için üye ülkelerin bireysellikten bir miktar vazgeçmesi ve AB düzeyinde üretilen politikalara istekli olması gerekir.

Vergi uyumlaştırmasının başarılı olması için hem AB kurumlarının hem üye ülkelerin atması gereken adımlar mevcuttur. Son yıllarda AB Komisyonu vergi alanında oy birliğinden nitelikli oy çokluğu sistemine geçmeyi hedeflediğini sık sık ifade etmiş ve bunun önemini belirtmiştir. Komisyona göre, günümüzün daha geniş, modern ve daha fazla bütünleşmiş bir AB içinde vergilendirme alanında tamamen ulusal bir yaklaşımın benimsenmesi artık işe yaramamaktadır. Komisyon oy birliği sisteminin pratik ve etkili bir karar verme yöntemi olmadığını savunmaktadır. Günümüzde hızla değişen küresel ekonomi ortamına ayak uydurabilmek için, AB vergi politikasının hızlı bir şekilde tepki verebilmesi ve uyum sağlayabilmesi gerekmektedir. Ancak, oybirliği kuralı ile bu mümkün değildir. Vergilendirme, karar vermenin sadece oybirliğine dayandığı son AB politika alanıdır.

Hâlihazırda ABİDA'nın 110-113'üncü maddeleri Topluluk kurumlarını dolaylı vergi alanında yetkilendirilen, çifte vergilendirmeyi ve ayrımcı vergi politikalarını yasaklamaktadır. Bu maddeler her ne kadar vergi uyumlaştırmasının alt yapısını oluştursa da, dolaysız vergi alanında Topluluk kurumlarına verilen açık bir yetki yoktur. Ancak oybirliği kavramının eksik olduğu bir alanda Kurucu Antlaşmaya böyle bir yetki maddesinin eklenmesi zordur. Çünkü özellikle Akdeniz, Orta ve Doğu Avrupa üye ülkeleri vergi politikalarının yetkisini uluslar üstü bir organa vermek niyetinde değillerdir.

AB hukukunda KDV ve ÖTV konuları, Kurucu Antlaşma ve ilgili antlaşmanın AB Kurumlarına verdiği yetki ile çıkarılan direktifler yoluyla uyumlaştırılmıştır. Dolaysız vergi alanındaki düzenlemeler ise, Kurucu Antlaşmanın Tek Pazarın işleyişini engelleyen ilkelerinin ihlal edilmemesi anlayışı üzerinden kurulmuştur. ABAD'a özellikle bu alanda çok fazla iş düşmektedir. ABAD içtihatları bu alanın baş düzenleyicisi rolündedir. Ancak ABAD'a sadece dolaysız vergi alanının düzenleyicisi olarak bakmak yanlıştır. Dolaylı vergi alanında çıkan her türlü anlaşmazlık ve ihlal konuları da ABAD kapsamında ele alınmaktadır.

Üye ülkeler AB müktesebatını iç hukuklarına aktarmış olsalar bile ABAD kararlarının ne kadar önemli olduğu bölüm içinde ortaya çıkmıştır. ABAD kararları ülkeler için bağlayıcıdır. ABAD'ın kararları, aday ülkeler tarafından katılımlarından önce kendi didtemlerine uyarlayacakları "müktesebatın" bir parçasıdır Ülkeler AB sınırları içinde birbirlerinin vatandaşlarına ve mallarına ayrımcı politika uygulayamaz. Rekabete zarar verici politikalar yasaktır. Çifte vergilendirme ve eş etkili vergilerin uygulanması ile aşırı vergi iadeleri ayrımcılığı yasaklanmıştır. Malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin önünde engel teşkil eden ve İç Pazar işleyişini sekteye uğratan düzenlemeler yasaktır. Tüm bunların ihlali ABAD önünde ülkelere açılacak davalarla sonuçlanır. AB kurumlarınca çıkarılan direktiflerin ve uygulanması zorunlu yasaların metinleri açık olsa bile, ABAD içtihat hukukunda metne kelime kelime bakmak yerine asıl amacının dikkate alındığı görülmektedir. Bu yaklaşım üye ülkelerde metinlerin doğru şekilde yorumlanmasına da katkı sağlamaktadır. Direktifler açık olsa bile üye ülkelerde

yorumlanmalardan çıkan ayrılıklar mevcuttur. ABAD içtihat hukukunun amaca yönelik yorumlamaları bu kargaşayı azaltabilme etkisine sahiptir.

Tez kapsamında örnek ülke olarak seçilen Yunanistan hakkında dolaylı vergi alanında birçok davanın varlığı (diğer AB üyesi ülkeler için de durum aynıdır), ilgili alanın direktifler ile düzenlenmiş olmasına rağmen, dikkat çekicidir. Bu durumun birkaç nedeni mevcuttur. Bunlardan bir tanesi, üye ülkeler kendi mevcut düzenlemelerini korumaya istekli olmalarına rağmen görüşmeler esnasında, gözle görünür şekilde, direktif hükümlerine ilişkin karşıt görüşlerini sunmazlar. Özellikle AB bütçesinden yardım alan ülkelerin bu yardımı kaybetme korkuları buna neden olmaktadır. Diğer taraftan üye ülkeler direktifleri iç hukuklarına doğru şekilde aktarmayabilirler. Aktarmış olsalar bile, kendi yasalarında tamamlayıcı düzenlemeleri yapmazlar. Bu durum direktifin yanlış işlemesine neden olur. Bu konuya Case 216/98<sup>60</sup> sayılı dava iyi bir örnektir. AB düzenlemelerinde serbest fiyat belirlemesi vurgusu yapılmış olsa bile Yunanistan tütün ile ilgili direktifleri iç hukuka aktarmış olmasına rağmen, kendi yasalarında tütün ürünleri için kendi koyduğu özel düzenlemeleri devam ettirmiştir. Bu düzenlemeler kapsamında ilgili bakanlığın minimum fiyat belirleme yetkisi mevcuttur. AB Komisyonu bu durumun serbest fiyat belirleme kuralını ihlal ettiğini belirterek dava açmıştır.

Üye ülkeler AB düzeyinde sürecin yavaş işlemlerini de göz önünde tutarak kendi tercih ettikleri yöntemleri ABAD önüne gelene kadar sürdürebilirler. Devlet yardımları ihlallerinde yasalar geriye doğru çalışır. ABAD genellikle retroaktif çalışmayı tercih eder. Bazen vergi davalarında geriye yönelik çalışma yapmayabilir. Bunun gerekçesi olarak ülke ekonomisine çok fazla bir yük binmesi veya ülke ekonomisini bozulmasına neden olabileceği gösterilir. Örneğin, Yunanistan'ın 90/434/EEC sayılı Birleşme Direktifini iç hukuka aktardığı davada ABAD retroaktif çalışmamıştır. Ülkeler ihlalden dolayı cezaya çarptırılırlar. Ülkeler büyük oranda fayda-zarar ekseninde alınacak ceza ile ihlalden dolayı ülkenin elde edeceği getiriyi karşılaştırıp getirinin fazla olması halinde bu ihlal yollarını tercih etmektedirler. Getiri sadece maddi anlamda düşünülmemelidir. Siyasi kriterler de bu süreçte önem arz eder. Özellikle hükümetler liderlik vasıflarını yitirmemek

---

<sup>60</sup> Daha geniş bilgi için Çalışmanın II. Bölümünde ele alınan davaya bakınız.

ve bazı çıkar çevrelerinin desteğini almak için bu yola başvurabilirler. Bazen de yasalardaki bazı zorluklardan dolayı veya muhalefetin etkisi ile bu ihlal sürecini devam ettirebilirler. Case 8/97<sup>61</sup> sayılı dava bu durumu yansıtmaktadır. Yunanistan 1990 yılında kabul edilen Birleşme Direktifini zamanında iç hukuka aktarmamıştır. Gerekçe olarak kendi yasalarındaki iç zorluklardan bahsetmiştir. Ancak ilgili dönemde en çok tartışılan konu bazı çıkar çevrelerinin bu durumu engellediği yönünde olmuştur. İlgili dava AB yasalarının ihlali açısından idari problemlerin, kaynak yetersizliğinin ne kadar önemli olduğunu da açıkça göstermektedir. Düşük personel sayılarına sahip ülkelerde ulusal konuların yanında AB konularının da ele alınıp işlenmesi idari zorluklar çıkarmaktadır. Özellikle Yunanistan uzun yıllar AB yasalarının açıkça işlendiği konuları üniversiteler düzeyinde de tartışan bir ülke olmamıştır. Hukuk Fakültelerine AB yasaları ile ilgili konular ve başlıklar 1990'lı yıllardan sonra girmeye başlamıştır.

Ülkelerin farklı ekonomik yapıları da ihlallere olan eğilimler üzerinde rol oynamaktadır. Bazen ülkeler kendi yerli sektörlerini desteklemek için ihlaller yapabilmektedir. İlk KDV direktifinin Yunan iç hukukuna aktarımı sırasında çoğunluğu ithal olan içkilere yüksek ayrımcı vergi uygulaması yerli sektörü koruma altında tutmak için yapılan bir adım olarak algılanmıştır. C-230/89<sup>62</sup> sayılı dava bu konu üzerine açılmıştır. Dava kapsamında her ne kadar resmi şekilde ürünlerin kökenlerine bağlı bir ayrımcılık gözlemlenmemiş olsa bile, ayrımcılığa maruz kalan ürünlerin çoğunluğunun ithal ürün olması Yunanistan'ın davayı kaybetmesine neden olmuştur.

Bazen ülkeler müzakere sürecinde keskin şekilde karşı çıkmalarına rağmen bu müzakerelerde başarı elde edemeyebilirler. Avrupa düzeyinde mücadeleyi kaybeden ülkelerin uygulama aşamasında yanlış veya eksik yöntemleri kendi avantajları için tercih ettikleri de görülmektedir. Bu duruma en iyi örnek C-331/94<sup>63</sup> sayılı davadır. İlgili davada KDV Direktifi nakliye hizmetlerinin ifa edildiği yer olarak, kat edilen mesafeyi dikkate alarak taşıma işinin cereyan ettiği yeri kabul etmiştir. Yunanistan'ın bu davaya konu olan Yunan bandıralı gemilerle gerçekleşen seferlerin Yunan karasularında olan kısmına KDV

<sup>61</sup> Daha geniş bilgi için Çalışmanın II. Bölümünde ele alınan davaya bakınız.

<sup>62</sup> Daha geniş bilgi için Çalışmanın II. Bölümünde ele alınan davaya bakınız.

<sup>63</sup> Daha geniş bilgi için Çalışmanın II. Bölümünde ele alınan davaya bakınız.

muafiyeti uygulaması olmuştur. Yunan bandıralı gemilerin muafiyet uygulamasının nedeni olarak; Topluluk teşebbüsleri için KDV muafiyetinin üçüncü ülkelerin teşebbüsleri karşısında bir avantaj olarak kullanılması gerektiği savunulmuştur. Yunanistan'ın deniz ticareti konusunda sayılı ülkeler arasında olduğu varsayılırsa bu konudaki düzenlemeyi kendi avantajı için kullanmak istediği açıktır.

AB düzeyinde karar alma süreçlerinde birçok aktör sürece dâhil olur. AB 28 ülkeden oluşan bir Topluluk olarak aktör çeşitliği de aynı derecede fazladır. O nedenle farklı görüşler arasında ortak bir noktada buluşmak kolay olmamaktadır. Farklılıklar içinden ortak noktaya ulaşmak için AB düzeyinde çıkarılan direktifler genel hatlarıyla yayınlanmaktadır. Direktif içinde istisnalar ve indirimler yaygın olarak sunulmaktadır. Özellikle doğrudan vergilendirme alanında çıkarılan direktifler sadece spesifik konularda olmaktadır. Direktiflerin keskin düzenlemeler içermemesi ve yüzeysel tanımlarda kalması, ülkelerde farklı yorumlamalara sebep olmaktadır. Bu durumda Komisyonun başlattığı ihlal soruşturmaları veya ABAD içtihatları yanlış yorumlamaların düzeltilmesinde önemli rol oynamaktadır.

Diğer taraftan ABAD önünde daha çok davası olan üye ülkenin daha fazla yasal düzenleme yaptığı arasında bir bağlantı yoktur. Örneğin, Finlandiya ve Avusturya ile ilgili çok az doğrudan vergi davası vardır. Çünkü ilgili ülkelerin, ABAD'ın diğer ülkelerle ilgili verdiği kararlar doğrultusunda, AB hukukuna uyumu sağlayacak yasal düzenlemelerini iç hukukunda yaptığı görülmektedir.

Vergi konusu hassas bir konudur. Ülkeler vergiyi bütçe gelirlerini artırmak, enflasyonist ortamı sakinleştirmek, sağlık hizmetlerini azaltmak, bazı ürünleri kullanımını kısmak, ya da bazı sektörleri desteklemek gibi birçok sebepten kullanabilmektedirler. AB kuralları içinde kaldığı sürece ülkeler kendi vergi sistemleri konusunda karar almada özgürdür. Ancak uyguladıkları politikaların diğer AB ülkesi ürün ve kişilerine karşı milliyete veya ikamete dayalı ayrımcı olmaması, çifte vergilendirme gerektirmemesi, serbest dolaşımı kısıtlamaması gerekir. Örneğin Yunanistan'ın 2013 yılında çıkardığı yasa ile çiftçileri destekleme fonu olan ELOGA'yı finanse etmek için yerli et ve süt ürünlerine ithal ürünlere kıyasla daha düşük vergi uygulaması veya bazı ürünler için muafiyetler



getirmesi AB kuralları çerçevesinde ayrımcı olarak algılanmıştır. Diğer bir örnek; AB üyesi olmamasına rağmen, AB düzeyinde İsviçre Konfederasyon anlaşması gereği, ilgili ülke için ana şirket yavru şirket direktifinin geçerli olduğu kabul edilmiştir. Yunanistan'ın ilgili ülkenin Yunan sınırları içindeki yavru şirket tarafından ödenen kar paylarına %10 stopaj uygulaması Komisyon tarafından AB hukukunu ihlal olarak algılanmıştır. Diğer bir sorun Bowling Federasyonu üyesi kulüplere indirilmiş KDV oranı uygulanırken, üye olmayanlara standart oranın uygulanması KDV açısından indirilmiş oran konusunda seçici uygulama olarak algılanmıştır. Direktif kapsamında spor tesislerinin kullanımı için üye ülkeler indirilmiş oran uygulama hakkına sahiptir. Ancak ifade edilen durumda Yunan yasaları spor tesisleri arasında haksız yönde seçicilik yapmıştır ve bu durum AB yasaları ile çelişmiştir.

AB dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasında çok az düzenlemeye sahiptir. Veraset vergisi konuları, araç ve tescil vergileri son yıllarda en çok tartışılan alanlar olmuştur.

Veraset vergisi alanında ortak bir AB düzenlemesi yoktur. Buna karşın, Kurucu Antlaşmada ikamete ve milliyete dayalı ayrımcılık yasaktır. Veraset vergisi alanında ülkeler milliyete veya ikamete dayalı kurallar koyabilmektedir. Üye ülkeler arasında bir uyum söz konusu değildir. Ancak AB ortak kurallarını ihlal ettiği noktada konu artık AB düzeyinde ele alınmaktadır ve dava söz konusu olabilmektedir. Dolaysız vergiler konusunda etkili bir uyumlaştırmanın olmaması, bu alanda ülkelere sınırsız bir özgürlük tanımamaktadır. İlgili alandaki davalar konusunda ABAD asla uyumlaştırma ile ilgili etkin yasaların olmaması gerekçesini kabul etmemektedir. ABAD ayrıca ekonomik sıkıntı yüzünden alınan ve ihlal özelliği taşıyan kararları da AB yasalarının amacına uygun bulmaz.

Motorlu taşıtların vergilendirilmesi konusu da AB düzeyinde çok tartışılan bir konudur. AB hukukuna bakıldığında, araçların tescil ve dolaşımlarından kaynaklanan vergilere yönelik ortak hükümler bulunmamaktadır. Tek pazarın oluştuğu ve iç sınırların kalktığı AB topraklarında araç vergilerinin değerlendirilmesinde ortaya çıkan sorunlar büyük ölçüde ABAD içtihatlarına göre çözümlenmeye çalışılmaktadır. ABAD'ın içtihatlarına ve bu alanda yapılmaya çalışılan yasal çalışmalara rağmen, bir üye ülkeden diğerine AB

vatandaşları tarafından götürülen araçların maruz kaldığı çifte vergilendirme ve potansiyel vergi ayrımcılığının tamamen ve sistematik olarak yok edilmesi zordur. Ulusal ülkelerin bu alandaki vergi farklılıklarının üstesinden gelmeleri mümkün gözükmemektedir.

AB'nin temel amacı; kişilerin, malların, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımının önündeki engellerin kalktığı ve üye devletlerde faaliyet gösteren ekonomik aktörlerin eşit koşullarda rekabet edebileceği bir iç pazarın işlevliğini artırmaktır. Bu bağlamda bakıldığında, vergi politikaları ve bu politikalardaki ayrışmalar iç pazarın işleyişine negatif etki yapabilmektedir. Negatif etkiye rağmen AB hukukunda 83/182/AET sayılı "Topluluk içinde geçici olarak ithal edilen bazı nakliye araçlarına uygulanan vergi muafiyeti" adlı direktiften başka yasal bir düzenleme yoktur. Yunan Devleti de en çok bu direktif konusunda ABAD önünde yargılanmıştır. Bu direktiflerle ilgili sorun normal ikamet yerinin belirlenmesinden kaynaklanmaktadır. Normal ikamet yeri belirlenemeyen araç sahiplerinin çoğunlukla ikamet yerinin Yunanistan olarak kabul edilmesi sorunu derinleştirmektedir. Örneğin, Yunan yasalarına göre 10 yıldır yurt dışında yaşayan ve çalışan bir Yunan vatandaşının ikamet yeri Yunanistan olarak kabul edilebilmektedir. Aynı şekilde, 26 yaşına gelmiş ve yurt dışında yaşayan, ancak ailesi Yunanistan'da yaşamakta olan bir birey için de "aile bağları" kavramı göz önüne alınarak, ilgili kişi yurt dışında evlenene kadar, ikamet yeri Yunanistan olarak kabul edilebilmektedir. Özellikle, topluluk içinde geçici olarak ithal edilen bazı nakliye araçlarına uygulanan vergi muafiyeti ile ilgili 83/182/EEC sayılı Direktife yönelik olarak Yunanistan'da yaşanan diğer bir sorunun kaynağı ise, geçici nakliye aracı ithal eden bireylerin Yunan yasalarını ihlal ettiği gerekçesi ile çok yüksek cezalara maruz bırakılmalarıdır. AB kurumları tarafından bu duruma orantılılık ilkesini ihlal ettiği gerekçesi ile itiraz edilmiştir.

Davalar incelendiğinde çıkan sonuç, ülkelerin bazen gizli bazen açık ayrımcılık yaptıklarıdır. Ülkeler bazen küçük bir kelime değişikliği ile ürünler veya sektörler arasında farklılıklar yaratabilmektedirler. O nedenle Komisyonun her ülkeyi dikkatle incelemesi gerekmektedir. Ülke sayısının çok olması, hukuk sistemlerinin farklılığı bu takibi zorlaştırmaktadır. Dava konuları geç tespit edilebilmekte ve mahkemeler geç sonuçlanabilmektedir. Komisyonun kendi etkinliğini artırması şarttır, ancak bu yeterli

değildir. Ülkelerin AB kurallarına uyum isteklerinin geliştirilmesi gerekir. Diğer taraftan farklı ekonomik yapılara sahip ülkeler arasında bu uyumu sağlamak kolay değildir.

ABAD vergi kararlarında ulusal devletlerin mali çıkarlarını değil, Tek Pazar ilkelerini dikkate almaktadır. Müktesebat genişledikçe ulusal devletlerin vergi egemenliklerinin de yıpranmaya başladığı görülmektedir .

Türkiye açısından bakıldığında GB çerçevesinde; çifte vergilendirme ve ayrımcı vergi konuları alanlarında dikkat edilmesi gerekmektedir. Ancak şu an itibarıyla Türkiye'nin daha ileri seviyede bir vergi uyumlaştırmasına gitme mecburiyeti yoktur. Direktiflerin iç hukuka aktarılması ve eksiksiz uygulanması sadece üyelik durumunda gereklidir. Üyelik durumunda her yeni üyeye belli bir geçiş süreci tanınmaktadır. Bu açıdan bakıldığında acele edilmesi ve ulusal çıkarların aksine karar alınması doğru değildir. Olası bir üyelik halinde Türkiye vergi ile ilgili AB Direktiflerini iç hukuka aktarmak zorundadır. Direktiflerin öngördüğü oranda bazı yetkilerin de AB kurumlarına devri söz konusu olacaktır. Yetki devrinin sağlanabilmesi için Türk Anayasasına bu devri sağlayan maddenin eklenmesi gerekecektir. Yunanistan Anayasasına 28. Maddede :

*“Önemli ulusal çıkarlara hizmet etmek ve diğer devletlerle işbirliğini geliştirmek amacıyla, Anayasada belirtilen devlet yetkileri, uluslararası anlaşmalar vasıtasıyla, uluslararası kuruluşların organlarına devredilebilir... Madde 28 Devletin, Avrupa bütünleşme sürecine katılımının temelini oluşturur.”*

Hükmünü eklemiş ve bunu yeterli görmüştür. Olası üyelik halinde, Türkiye'nin de kendi Anayasasında benzeri bir çalışmayı yapması gerekmektedir.

Daha önce de ifade edildiği üzere; kâr-zarar analizlerinde ülkeler ihlalin fayda sağlayıcı etkisini tespit ettikleri durumda ihlale devam etmektedirler. Özellikle vergi konularında ABAD tarafından alınan kararlar geriye yönelik çalışmaması ve verilen cezaların yetersiz oluşu ülkeleri fayda sağlayıcı ihlaller konusunda cesaretlendirmektedir. İhlalin tespiti ve davanın sonuçlanması uzun bir süreç gerektirmektedir. Türkiye olası üyelik halinde AB vergi direktiflerini iç hukuka aktardığında fayda zarar analizleri çerçevesinde hareket etmeyi seçebilir. Ancak bu sürekli olabilecek bir durum değildir. Bu nedenle, üyelik

halinde tüm sistemi AB müktesebatı ile uyumlu çalışacak hale getirmek, ekonomik ve sosyal yapıyı buna hazırlamak en ideal yoldur.

Yapılacak vergi düzenlemeleri ulusal yararların zedelenmesine sebep olacak şekilde ise mutlaka üyelik sonrasına bırakılmalıdır. Vergi konusu hassas bir konudur. Üye ülkeler özellikle vergi alanında AB müktesebatını çok fazla zedelemektedir. Bu şartlar altında gerekli düzenlemelerin yapılması için üyelik beklenmelidir.

Türkiye; KDV konusunda, bazı farklar olsa da, büyük ölçüde AB direktifi ile uyumludur. KDV konusunda özellikle %1 oranının düzenlenmesi gerekecektir. Diğer bir sorun ise süper indirilmiş oran listesinin çok fazla geniş tutulmasıdır. Bu geniş liste kapsamı Direktif ile uyumlu değildir.

Yunanistan adalar için, özel indirim hakkı kazanmıştır. Türkiye de kendi adaları için aynı imtiyazı AB ile olan görüşmelerde müzakere konusu yapmalıdır.

ÖTV alanına bakıldığında Türkiye’de uygulanan ÖTV listelerinin kapsadığı ürün yelpazesinin genişliği, ÖTV’yi tüketim vergisi görünümüne sokmuştur. AB, KDV’nin dışında bir tüketim vergisine izin vermez. Üyelik halinde ÖTV; akaryakıt, tütün ürünleri ve alkollü içecekler şeklinde düzenlenmelidir. Türk ÖTV’nin en çok tartışılan başlığı motorlu taşıtlara uygulanan ÖTV olmuştur. Motorlu taşıtlara ÖTV uygulanması aslında eylem olarak AB ile çelişmez. Sorun, ÖTV listeleri arasında sayılıyor olmasından kaynaklıdır. Bu başlık konusunda, olası üyelik durumunda, vergi eyleminden çok şekilsel bir problem yaşanabilir. Yunanistan 2010 yılından beri motorlu taşıtlara lüks vergisi adı altında özel bir vergi uygulamaktadır. Vergi ÖTV uygulaması ile aynıdır ve KDV matrahına dâhil olmaktadır. Vergi ithal ve yerli araçların 20.000 Avro değeri üzerinde olanlarına, kademeli olarak artış gösteren şekilde uygulanmaktadır. Yunanistan motorlu taşıtlara vergi koyma gerekçesini; lüks ürün sahiplerinin Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi beyanlarını düşük göstermesi nedeniyle, mükellefleri sahip oldukları lüks ürünler üzerinden kontrol etmek olarak açıklamıştır. Bu amaçla evlerdeki havuzlar için de lüks vergisi getirmiştir. AB içinde vergi konusu tam bir uyumlaştırmaya tabi olmadığı için ÖTV konusunda şekilsel düzenleme yapıldıktan sonra ÖTV benzeri vergi alınmak istenen

ürünler başka bir vergi başlığı altında vergilendirilmeye devam edilebilir. Şekilsel düzenleme yapılmazsa AB komisyonu ÖTV konusundaki dağınıklığı ve genel bir tüketim vergisi görünümünde olmasını sorgulayacaktır.

ÖTV oranları konusunda AB minimum oranlar belirlemiştir. Ülkeler minimum vergi üzerinden istedikleri oranı seçme özgürlüğüne sahiptir. Yunanistan milli içkisi “Uzo” konusunda %50 indirilmiş ÖTV uygulama hakkı elde etmiştir. Bu konu Türk rakısı için emsal bir konu olma özelliği taşımaktadır. Ancak diğer taraftan, “Tsipouro” ve “Tsikoudià” isimli iki yerel içkiye Uzo benzeri ÖTV uygulamasından ABAD’da yargılanan Yunanistan bu davayı kaybetmiştir. Davada, Komisyon ve ABAD, KDV direktifinde “Uzo” için özel düzenlemenin olduğunu ancak aynı düzenleme için diğer içkilere yer verilmediğini ifade etmiştir. Müzakereler boyunca Türkiye Rakınının kendi milli içkisi olduğunu kanıtlasa bile, indirim hakkı elde etme olasılığı bu nedenle zora girmiştir. Böyle bir indirim hakkı müzakereleri yürüten müzakerecilerin üstün başarısına ve kabiliyetine kalmış gözükmektedir. Ayrıca unutulmamalıdır ki; her aday ülkenin karakteri ve pozisyonu farklıdır. Bu farklılık değişik alanlarda imtiyazlar elde etme imkânını sağlayabilir. Bu nedenle, Tsipouro Davası umutsuzluk olarak algılanmamalıdır.

Kurumlar Vergisi açısından bakıldığında; Türkiye düzenlemesinde en dikkat çekici nokta, kâr paylarının Türkiye dışında bir şirkete ödenmesi halinde stopaj yapılmasıdır ki bu direktif ile çelişmektedir. İlgili direktif üye ülkeler arasında yavru şirketin bulunduğu ülkede stopaj vergisini kaldırmıştır. Türkiye’nin olası üyeliği durumunda bu düzenleme dava konusu olacaktır. AB müktesebatı kurallarına göre bu haliyle ilgili madde sermayenin serbest dolaşımı önünde engel teşkil etmektedir. Kurumlar vergisi alanındaki diğer bir sorun tam ve dar mükellef konusunda ortaya çıkmaktadır. Türkiye kanununda dar ve tam mükellef tanımları yapılmıştır. Buna göre dar mükellef, iş ve kanuni merkezi Türkiye’de olmayan şirketleri tanımlarken, tam mükellef kanuni veya iş merkezinin en az birinin ülke içinde olduğu şirketleri tanımlamaktadır. Füzyon direktifi üye ülke şirketlerin devirlerini düzenlemekte, birleşme gerçekleştirecek şirketlerden tam mükellef olma özelliğini aramaktadır. Müktesebat Topluluğu tek ülke gibi düşünerek düzenlenmiştir. Üyelik halinde ise bu kural üye ülkeler arasında gerçekleşecek olan birleşme, bölünme gibi hallerde “devir” şartı oluşturmuyor izlenimi yaratacaktır. Bu

durumda ise devir şartı oluşmadığı için vergilendirme söz konusu olacaktır. İlgili kural sermayenin serbest dolaşımını etkileyeceği ve kurumlar arasında ayrımcılığa sebebiyet vereceği için değiştirilmediği takdirde dava konusu olacaktır. Kurumlar vergisi alanındaki diğer bir sorun ise kâr paylarının Türkiye dışında bir şirkete ödenmesi halinde alınan stopaj konusundadır. AB direktifi yavru şirketin bulunduğu ülkede stopaj vergisini kaldırmıştır. Olası bir üyelik halinde bu alanın AB ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Motorlu taşıtların vergilendirilmesi alanında ise; CO<sub>2</sub> salınımının vergilendirilmesi AB’de son yıllarda yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Türkiye’de uygulanan yüksek ÖTV oranlarının bireyleri etkin şekilde CO<sub>2</sub> emisyonu düşük olan araçlara yönlendirip yönlendirmediği kesin değildir. Özellikle çevrenin korunması ve hava kirliliğini önleme açısından bakıldığında ÖTV yerine CO<sub>2</sub> emisyon vergisi uygulanması daha faydalı olacaktır. Ayrıca bu girişim AB müktesebatına uyum açısından da önemlidir. Diğer bir sorun ise; motorlu taşıtların ÖTV kapsamında olmasıdır. Bu durum teknik olarak AB’nin ÖTV kuralları ile çelişmektedir.

Veraset vergisi konusunda ise, vakıflar kanununda yer alan “*Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar vergiden muaf*” maddesine açıklık getirilmelidir. Cumhurbaşkanının vergi muafiyeti tanıdığı vakıfların arasında AB ve kökenli vakıfların olup olmadığı açık değildir. Madde bu haliyle vakıflara bırakılan miras veya yapılan bağışlar konusunda vergilendirmede ihlale açık ve ihlali kolay bir görünüm sergilemektedir. Üyelik halinde ilgili maddenin “Türkiye’de faaliyette bulunan AB ve yerli vakıflar” ibaresi eklenmesi daha doğru olacaktır. Aksi takdirde madde milliyete dayalı ayrımcılığa açıktır.

Miras ve veraset kanununu diğer riskli maddesi yurt dışında bir Türke ait bir malın bir yabancıya bırakılması konusunun vergilendirmesinde ortaya çıkmaktadır. İlgil maddede, yurt dışında bir Türkten kendisine miras kalan bir yabancı eğer yurt dışında ikamet ediyorsa vergiden muaf eğer yurt içinde ikamet ediyorsa vergiye dahildir. Bu madde yerleşim özgürlüğünü kısıtlayan bir maddedir.

Son olarak devlet yardımları konusu önem arz etmektedir. Bu tez kapsamında devlet yardımlarının vergi kullanılarak yapılan ayağı önemli olmuştur. Devlet kaynaklarının transferi; transferin bir avantaj sağlaması, avantajın seçici olması, yardımın üye devletlerarasında ticareti etkilemekten ve rekabeti bozmaktan sorumlu olması halinde devlet yardımı olarak kabul edilir. Yine de; vergi teşviklerinin AB yasalarına ve ABAD içtihatlarına göre vergi teşviki sayılması yardımın yapıldığı yatırımın mahiyetine bağlıdır. Tamamen benzer şartlarda yapılan iki yardımdan biri devlet yardımı olarak kabul edilip engellenebilir diğeri ise izin kapsamında olabilir. Bu tamamen yardım yapılan projenin hem AB ortak çıkarlarına hizmet etmesi hem de üye ülke için ekonomisindeki düzelmeyi sağlamada zorunlu olmasına bağlıdır. Ayrıca yapılan yardım bölgesel kalkınmaya da destek olmalıdır. O nedenle, teşviklerin yasak kapsamında olup olmadığı, devlet yardımı sayılacak kriterleri taşıyıp taşımadığı kadar, yapılan teşvikin mahiyeti de önemlidir. Türkiye için şu an yapılan teşviklerin mahiyetine bakılmadan AB ile uyumlu olup olmadığını söylemek mümkün değildir. Türkiye'nin bu alandaki asıl sorunu; teşviklerin geniş bakanlıklar arasında yaygın olarak verilmesinin, kontrollerini zorlaştırıyor olmasıdır. Ayrıca, şu an izleme prosedüründe özerklikten uzak bir sistemin var olması diğeri bir sorundur.

Yunanistan deneyiminden ortaya çıkan net sonuç şudur: AB kurumları, AB çıkarlarını korumak için AB müktesebatının üye ülkelerde tam uygulanmasını dikkatle takip etmektedir. Ayrıca, rekabet açısından karşı karşıya gelen diğeri aktörler de ayrımcılığa maruz kaldıklarında ya da rekabet şartlarının kendi aleyhlerine bozulması durumunda AB kurumlarına üye ülke düzenlemelerini şikâyet edebilmektedir. Bu da üye ülkenin AB müktesebatı konusunda dikkatli olması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Ancak, AB kurumlarının yavaş çalışması ve tüm üye ülkelerde iç hukuka aktarılan AB müktesebatını yorumlamasından kaynaklanan eksiklikleri takip etmesinin zorluğu, üye ülkeleri kendi ulusal çıkarları doğrultusunda hareket etme konusunda cesaretlendirmektedir. Yine de AB müktesebatının uygulanması zorunlu olduğundan üye ülkeler; eninde sonunda bu uyumu sağlamak durumundadırlar.

## KAYNAKÇA

### KİTAP VE MAKALELER

ADİNA, Martin. (t.y.). *Tax Policy in the Eurozone: Harmonization or Competition*.  
Erişim Adresi: . <http://fse.tibiscus.ro/anale/Lucrari2009/094.%20Martin.pdf>

AGARMIŞ, İsmail. (2014). *The VAT Systems of European Union And Turkey*,  
(Yayınlanmamış Master Tezi). Tilburg University, Tilburg

ALGANER, Yalçın ve YILMAZ. Güneş (2010). Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında  
Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları. Marmara  
Üniversitesi *İ.İ.B.F. Dergisi*, 1, s.135-160.

ΑΝΔΡΕΑΔΑΚΗ, Γεωργία , ΚΑΛΟΓΕΡΑΚΗ Ευαγγελία, ΚΑΡΑΜΠΟΥΡΝΙΩΤΗ,  
Παναγιώτα. (2013). *Ιστορική Εξέλιξη Της Φορολογικής Λογιστικής Στην Ελλάδα*.  
Ηράκλειο s.7-9 . Erişim Adresi:  
[http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/log/2013/AndreadakiGeorgia,KalogerakiEuaggelia,KarampourniotiPanagiota/attached-document-1372408849-569570-2681/AndreadakiGeorgia\\_KalogerakiEuaggelia\\_KarampourniotuPanagiota2013.pdf](http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/log/2013/AndreadakiGeorgia,KalogerakiEuaggelia,KarampourniotiPanagiota/attached-document-1372408849-569570-2681/AndreadakiGeorgia_KalogerakiEuaggelia_KarampourniotuPanagiota2013.pdf)

APPLEYARD, R. Dennis., and FIELD, J. Alfred.(1998). *International Economics*.  
*Trade Theory and Policy* (4.bs.). Singapore : Irwin/McGraw-Hill.

AY, M. H. (Eylül 2004). Türkiye'de ÖTV Alanında Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları.  
*Vergi Sorunları*, 192, s. 163-169

AYDIN, Fazıl. (Kasım 2002). Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma.  
*Vergi Sorunları*, 170, s. 45-51



- BATIREL, Ömer,Faruk. (2011). Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyoloji Bilimler Dergisi*, 20, s.13-25
- BATTA, Denis. (June 2007). Comparative Study on the Transposition of EC Law in the Member States, *European Parliament, Internal Study in Co-Operation with the ECPRD the European Centre for Parliamentary Research and Documentation*. Brussels
- BİLİCİ, Nurettin. (2004). *Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri: Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme* (1.bs.) Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- BİLİCİ, Nurettin . (2007). *Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri: Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme* (3. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- BİLİCİ, Nurettin. (2012). *Avrupa Birliği ve Türkiye* (5.bs). Ankara: Seçkin Yayıncılık
- BİLİCİ, Nurettin. (2018 ). *Avrupa Birliği ve Türkiye II* (7.bs) .Ankara: Savaş Yayınevi
- BORCHARDT, Klaus-Dieter. (1995) *European Integration. The Origins and Growth of the European Union*. (4.b.s.) *European Documentation* . Erişim Adresi: <http://aei.pitt.edu/13514/1/13514.pdf>
- BOUW, Annerie. (2017). *Tobacco Taxation in the European Union: An Overview*. Brussels Erişim Adresi: <http://documents.worldbank.org/curated/en/493581492415549898/pdf/114324-REPLACEMENT-PUBLIC-25-4-2017-19-59-40-TTEUR.pdf>
- BRONCHİ, Chiara. (2002). *Options for Reforming the Tax System in Greece*. OECD. Economic Department Working Paper. NO: 193/2002

BURAK, Ömer, Faruk ve AYKAR, Özkan (22 Eylül 2011). *Avrupa Birliği'ndeki KDV Oranları Açısından Türkiye'nin AB Müktesebatına Olan Uyumu*. Erişim Adresi: <http://www.alomaliye.com/2011/09/22/avrupa-birligindeki-kdv-oranlari/>

Centre Virtuel de la Connaissance sur l'Europe (CVCE). (2012). *The Accession of Greece*. Erişim Tarihi: Erişim Adresi: [http://www.cvce.eu/obj/The\\_accession\\_of\\_Greece-en-61a2a7a5-39a9-4b06-91f8-69ae77b41515.html](http://www.cvce.eu/obj/The_accession_of_Greece-en-61a2a7a5-39a9-4b06-91f8-69ae77b41515.html)

CİN, Turgay. (2010). Yunanistan Anayasasının 28. Maddesi ve Avrupa Birliği Hukuku ile İlişkisi . *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(2), s.121-158

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. (1975). *Greece and the European Community*. 1105/75. Brussels. Erişim Adresi: [www.aei.pitt.edu/10229/1/10229.pdf](http://www.aei.pitt.edu/10229/1/10229.pdf)

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. (1986). *Inventory of Taxes*. 1986 Edition. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

CONVENTION 90/436/EEC. (20.8.1990). *Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises - Final Act - Joint Declarations - Unilateral Declaracions*. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A41990A0436>

CONVERGENCE CRİTERIA (or "Maastricht criteria"), 28,01,2021, Erişim Adresi: [https://www.insee.fr/en/metadonnees/definition/c1348#:~:text=Convergence%20criteria%20\(or%20%22Maastricht%20criteria,continue%20to%20respect%20once%20entered.](https://www.insee.fr/en/metadonnees/definition/c1348#:~:text=Convergence%20criteria%20(or%20%22Maastricht%20criteria,continue%20to%20respect%20once%20entered.)

COUNCIL DIRECTIVE 92/82/EEC .(1992). *The Approximation of the Rates of Excise Duties on Mineral Oils*. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31992L0082>

COUNCIL DIRECTIVE 92/83/EEC. (19 October 1992). *On The Harmonization Of The Structures Of Excise Duties On Alcohol And Alcoholic Beverages*, Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31992L0083>

COUNCIL DIRECTIVE 92/84/EEC. (19 October 1992). *On The Approximation Of The Rates Of Excise Duty On Alcohol And Alcoholic Beverages*, Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/1992/84/oj>

COUNCIL DIRECTIVE 2003/49/EC. (3 June 2003). *Common System of Taxation Applicable To Interest and Royalty Payments Made Between Associated Companies of Different Member States*. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0049>

COUNCIL DIRECTIVE 2003/96/EC. (27 October 2003). *Restructuring The Community Framework For The Taxation Of Energy Products And Electricity (Text With EEA Relevance)*. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2003/96/oj>

COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC. (28 November 2006) . *The Common System Of Value Added Tax*. Erişim Adresi <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

COUNCIL DIRECTIVE 2011/64/EU. (21 June 2011 ). *The Structure And Rates of Excise Duty Applied To Manufactured Tobacco*. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0064>

COUNCIL REGULATION (EEC) No 1576/89. *Laying down general rules on the definition, description and presentation of spirit drinks*. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A01989R1576-20080520>

COUNCIL REGULATION No 2157/2001. (8 October 2001). *On the Statute for a European Company (SE)*. Official Journal of the European Communities. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32001R2157>

COUNCIL REGULATION No 443/2009. (2009). *of the European Parliament and of the Council of 23 April 2009 setting emission performance standards for new passenger cars as part of the Community's integrated approach to reduce CO 2 emissions from light-duty vehicles (Text with EEA relevance)*. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32009R0443>

CVCE.EU. (t.y.). *The Case of Turkey*. Erişim Adresi: [https://www.cvce.eu/en/obj/the\\_case\\_of\\_turkey-en-97eb9c0b-c49c-4111-86ab-52d33c5ece94.html](https://www.cvce.eu/en/obj/the_case_of_turkey-en-97eb9c0b-c49c-4111-86ab-52d33c5ece94.html)

Czech Presidency of the Council of the EU. (March 2009). *Conference on the Implementation of EU Law in the Member States*. Prague

DAFNOMILIS, Vassilis. (November/December 2015). VAT on Private Educational Services in Greece: Is It Allowed Pursuant to the VAT Directive?. *IBFD*, s.385-388.

DAHLBERG , Mattias. (t.y.). *The European Court of Justice and Direct Taxation: A Recent Change of Direction?*. Sweden. s.3. Erişim Adresi: <http://www.snee.org/filer/papers/328.pdf>

DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI (DPT). (1995). *TR-AT Mevzuat Uyumunu Sürekli zel İhtisas Komisyonu Raporları*. Özel İhtisas Komisyonları : Vergilendirme Alt Komisyonu. Cilt:2

ERKAN, Fikret.(2009). *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü: Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını

Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας (22-11-2001). (*ΦΕΚ Α' 265/22-11-2001*). ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2960. Erişim Adresi: <https://www.taxheaven.gr/law/2960/2001>

EUR-Lex. (t.y.). Sources of European Union law. Erişim Tarihi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114534>

EUROPEAN COMMISSION. (06.09.2002). *TAXATION OF PASSENGERS CARS IN THE EUROPEAN UNION – options for action at national and Community levels*, COM(2002) 431 final. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2002:0431:FIN:EN:PDF>

EUROPEAN COMMISSION. (05.07.2005). *Proposal for A Council Directive On Passenger Car Related Taxes* , COM(2005) 261 final. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0261:FIN:en:PDF>

EUROPEAN COMMISSION. (19 February 2009). *Direct Taxation: The European Commission refers Greece to the European Court of Justice over discriminatory tax provisions for the acquisition of a first residential real estate in Greece*. IP/09/287. Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_09\\_287](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_09_287)

EUROPEAN COMMISSION. (29 October 2009). *The European Commission calls on Greece to apply a uniform VAT rate to the provision of bowling facilities*, IP/09/1641. Erişim Adresi: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-09-1641\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-09-1641_en.htm?locale=en)

EUROPEAN COMMISSION. (25.10.2011). *A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*, COM(2011) 681 final. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:EN:PDF>

EUROPEAN COMMISSION. (15.11.2011). *Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU*, COM(2011) Final 0864, Brussels. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52011DC0864>

EUROPEAN COMMISSION. (15.12.2011). *Commission Staff Working Paper: Impact Assessment Accompanying the document Energy Roadmap 2050*, SEC(2011) 1565 final, Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/smart-regulation/impact/ia\\_carried\\_out/docs/ia\\_2011/sec\\_2011\\_1565\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/smart-regulation/impact/ia_carried_out/docs/ia_2011/sec_2011_1565_en.pdf)

EUROPEAN COMMISSION. (14.12.2012). *Strengthening The Single Market By Removing Cross-Border Tax Obstacles For Passenger Cars*, COM(2012) 756 final, Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/other\\_taxes/passenger\\_car/com\\_2012\\_756\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/other_taxes/passenger_car/com_2012_756_en.pdf)

EUROPEAN COMMISSION. (16 February 2011). IP/11/161 *Taxation: Commission requests Greece to modify its discriminatory tax amnesty*, IP/11/161 Erişim Adresi: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-11-161\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-161_en.htm?locale=en)

EUROPEAN COMMISSION. (20 June 2013). *Taxation: Commission requests Greece to end discriminatory taxation on milk and meat*, MEMO/13-583. Brussels. Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_13\\_583](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_13_583)

EUROPEAN COMMISSION. (2016) *On An Action Plan On VAT Towards A Single EU VAT Area - Time To Decide*, COM(2016) 148 final, Brussels. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52016DC0148>

EUROPEAN COMMISSION. (4.October. 2017). *European Commission Proposes Far-reaching Reform of EU VAT System*. Erişim adresi [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/node/1000\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/node/1000_en)

EUROPEAN COMMISSION. (18. January. 2018). *VAT: More Flexibility on VAT Rates, Less Red Tape for Small Businesses*. Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_18\\_185](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_18_185)

EUROPEAN COMMISSION. (01.07.2020a). *Excise Duty Tables Part I - Alcoholic Beverages*. Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/alcoholic\\_beverages/rates/excise\\_duties-part\\_i\\_alcohol\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf)

EUROPEAN COMMISSION, (01.07.2020b). *Excise Duty Tables Part II: Energy Products And Electricity*. Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_ii\\_energy\\_products\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf)

EUROPEAN COMMISSION. (2020c). *Taxation Trends in the European Union. 2020 Edition*. Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_trends\\_report\\_2020.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2020.pdf)

EUROPEAN COMMISSION. (2021) . *Excise duties on alcohol, tobacco and Energy*. Erişim Adresi: [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/accounting-and-taxes/excise-duties\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/accounting-and-taxes/excise-duties_en)

EUROPEAN COMMISSION. (01.03.2021). *Excise Duty Tables: Part III Manufactured Tobacco, (5-16)*. Erişim Adresi:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_iii\\_tobacco\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf)

EUROPEAN PARLIAMENT. (06.12.2005). *Report on Confiscation Of Automobiles By The Greek Authorities*, (2005/2005(INI)). European Parliament. Erişim Adresi: <https://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2006-0051+0+DOC+XML+V0//EN&language=EN>

EUROPEAN PARLIAMENT. (April 2011). *The Impact of the Rulings of the European Court of Justice in the Area of Direct Taxation 2010*, Erişim Adresi: <https://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>

EUROSTAD. (2013). *A statistical guide 2013 edition Environmental taxes*, 2013 edition. Erişim Adresi: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5936129/KS-GQ-13-005-EN.PDF>

FEIONIS, A. (1987). *Greece: International Legal and Business Aspects of the VAT Law*. Erişim Adresi: <http://www.bahagram.com/en/news/pdf/InternationalLegalAndBusinessAspectsOfTheVatLaw.pdf>

FİŞNE, Mustafa. (2003). Avrupa Birliği'nin Doğuğu ve Gelişimi. M. Kar ve H. Arıkan (Ed.). *Avrupa Birliği Ortak Politikaları ve Türkiye: Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Politikaların Uyumlaştırılması* (s. 55-73). İstanbul: Beta Yayınları.

GAMMİE, Malcom .(1992). *The Ruding Comittee Report: An Initial Response*. London: KKS Printing

GARBARİNO, Carlo. (23 Nov 2020). The Relevance of the Procedural Framework Principles in the Direct Tax Cases of the CJEU. *Bocconi Legal Studies Research*



*Paper.* (No. 3736038). Erişim Adresi:  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3736038](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3736038)

GARCÍA, Antón ,Ricardo.(t.y.). Indirect Taxation And The Role Of The European Court Of Justice Within The Preliminary Reference Procedure, *Perspectives on Federalism*, 5(1),38-57. Erişim Adresi <http://www.on-federalism.eu/index.php/ricardo-garcia-anton/129-essay/153-indirect-taxation-and-the-role-of-the-european-court-of-justice-within-the-preliminary-reference-procedure>

GEFOU-MADIANOU, Dimitra. (2002). *Greece. Alcohol Policies in EU Member Statesand Norway A Collection of Country Reports* . E. Österberg and T. Karlsson (Ed.). Country Reports : Greece

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), (t.y.). *Özel Tüketim Vergisi Tutarları ve Oranları*. Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/ozel-tuketim-vergisi-tutarlari-ve-oranlari>

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (t.y.). *Güncel KDV Oranları Mal Ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar*. Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/108756>

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2021). *II Sayılı Liste*. Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/otv\\_oranlari\\_tum/02022021\\_II\\_sayili\\_liste.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/otv_oranlari_tum/02022021_II_sayili_liste.pdf)

GEORGAKOPOULOS, T. (1994). *Greece and EC Membership Evaluated* P. Kazakos, P.C. Ioakimidis (Ed.), *Fiscal Policy* , (s.24-29) içinde. Palgrave Macmillan

Greece is thinking of raising excise tax on alcohol again, (2016). Erişim Adresi: <https://spirits.eu/media/spiritsnews/40/224%20>

GRIVEAUD, Morgane. (MAY 29 2011). *Why is the Maastricht Treaty considered to be so significant?* Erişim Adresi: <https://www.e-ir.info/pdf/8928>

HELLENİC PARLIAMENT. (2008). *Constitution of Greece: As revised by the parliamentary resolution of May 27th 2008 of the VIIIth Revisionary Parliament* Erişim Adresi: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/001-156%20aggliko.pdf>

İKTİSADİ KALKINMA VAKFI (İKV).(t.y.).*Avrupa Birliği Genişleme Süreci*, Erişim Adresi: [www.ikv.org.tr/icerik.asp?konu=abgenislemesi&baslik=AB%20Geni&FElemesi](http://www.ikv.org.tr/icerik.asp?konu=abgenislemesi&baslik=AB%20Geni&FElemesi)

İKTİSADİ KALKINMA VAKFI (İKV). (Haziran 2011). *Sorularla AB Politikaları ve Türkiye Serisi: Vergilendirme Politikası*. İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı-246.

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ. (t.y.). *Kurumlar Vergisi – 1: Verginin Konusu Ve Mükellefi*. Erişim Adresi: [https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/auzefcontent/ders/turk\\_vergi\\_sistemi/8/index.html](https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/auzefcontent/ders/turk_vergi_sistemi/8/index.html)

KAPLANOĞLOU, Georgia. (2004). Household Consumption Patterns, Indirect Tax Structures and the Implications for Indirect Tax Harmonisation: a three country perspective’, *The Economic and Social Review* 35(1), 83-107.

KAPLANOĞLOU, Georgia. (2006). Inequality and Indirect Taxation in Greece: 1988-2005, *Univercity of Athens*. Erişim Adresi: [https://www.researchgate.net/publication/228760776\\_Inequality\\_and\\_Indirect\\_Taxation\\_in\\_Greece\\_1988-2005](https://www.researchgate.net/publication/228760776_Inequality_and_Indirect_Taxation_in_Greece_1988-2005)

KARLUK, RIDVAN ve TONUS, Özgür. (1998). Avrupa Para Birliği, Euro ve Geleceği. *Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi*, XIV(1-2), s.261-293.

KATMA PROTOKOL. (1970). Erişim Adresi:  
[https://www.ab.gov.tr/files/ardb/katma\\_protokol.pdf](https://www.ab.gov.tr/files/ardb/katma_protokol.pdf)

KLAUDATOS, Alkaios. (t.y.). *The Approach Of Greek Tax Legislation To ECJ Taxcases Particularly In The Area Of Freedom Of Establishment*. Erişim Adresi:  
[http://193.62.18.232/postgrad/courses/docs/MA\\_Tax\\_Working\\_papers/Alkaios\\_Klaoudatos\\_-\\_Publication\\_FINAL.pdf](http://193.62.18.232/postgrad/courses/docs/MA_Tax_Working_papers/Alkaios_Klaoudatos_-_Publication_FINAL.pdf)

KPMG (2020). *Greece Country Profile – 2020*. Erişim Adresi:  
<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2018/06/european-tax-greece-country-profile.html>

KUNERALP, Selim. (2 May 2017). *Turkey-EU Relations: Past, Present – and Future?*  
Erişim Adresi: <https://eu.boell.org/en/2017/05/02/turkey-eu-relations-past-present-and-future>

LÉNÁRTOVÁ, Gizela. (2011). *Tax Harmonization In European Union*. Erişim Adresi:  
[http://spek.hu/letoltes.php?fajl=anyagok/Gizela\\_Lenartova\\_Tax\\_harmonization\\_in\\_the\\_EU.pdf](http://spek.hu/letoltes.php?fajl=anyagok/Gizela_Lenartova_Tax_harmonization_in_the_EU.pdf)

MARGARÍTA F. S., Dmitry S. R., Marina V. M., Alan K. K. ve Svetlana F. L. (2016). *Taxes Harmonization Features in the European Union Countries. International Journal of Economics and Financial*, Issues, 6(S8)

MASON. Ruth. ( 2007). *Flunking the ECJ's Tax Discrimination Test*. Erişim Adresi:  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1025522](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1025522)

MASON, Ruth ve KNOLL , S. Michael (2012). *What Is Tax Discrimination? Faculty Scholarship*. Paper 404, s.1013-1116

MATEÎ, Gheorghe ve PÎRVU , Daniela (2011). *Reasons For Tax Harmonization In The EU. Finance – Challenges of the Future Year XI*, No.13/2011, s.66-75. Erişim Adresi: <http://www.financejournal.ro/fisiere/revista/328623098013-09.pdf>

MATSOS, Georgios (2007). Greece . Cecilie Brokelind (Ed.), *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law* (s.357-383) içinde. IBFD

MAVRAL, Ülker.(2002). AB ve ÖTV Uygulamaları. *Vergi Sorunları*,166, s.13-22

MBITHI, Mercy, (April 2015). *Excise Tax Presentation*, Erişim Adresi: <https://www.coursehero.com/file/13912306/Excise-Tax-Presentation/>

MCLVER, Iain (2011). *The European Union –A Brief History*. , Scottish Parliament Information Centre (SPICe). Erişim Adresi: [http://www.scottish.parliament.uk/ResearchBriefingsAndFactsheets/S4/SB\\_11-44.pdf](http://www.scottish.parliament.uk/ResearchBriefingsAndFactsheets/S4/SB_11-44.pdf)

MERTER, Mehmet,Emin, ACAR, İbrahim,Atilla ,ARSLAN Enver. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğimim Analizi. *Maliye Dergisi*, 153, s.24-50.

MİCHALOPOULOS, Sarantis. (t.y.). *Greece Backtracks On 'Ineffective' Excise Tax On Wine*. Erişim Adresi: <https://www.euractiv.com/section/alcohol/news/greece-backtracks-on-ineffective-excise-tax-on-wine/>

MİKHALKİNA, E. (2015). *Economics of Public Sector: Textbook*. Moscow: Science-Range, Dashkov and Ko.

NAVEZ, Edouard, Jean. (2012). The Influence of EU Law on Inheritance Txation: Is the Intensification of Nrgative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing

EU Citizens from Crossing Borders Within the Single Market ? *EC Tax Review*, 2012-2, S.84-97

NEAL, Larry ve BARBEZAT. Daniel. (1998). *The Economic of the European Union and the Economic of Europe*. New York: Oxford Yniversity Press.

NICOLAÏDES, Phedon.(09.01.2018). *Srtuctural Disadvantages and Regional Aid*.

Erişim Adresi: <http://stateaidhub.eu/blogs/stateaiduncovered/post/9121>

NICOLAÏDES, Phedon.(April, 2018). *State Aid and EU funding: Are they compatible?*

Erişim Adresi:

[http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/142819/Briefing\\_State%20Aid%20and%20EU%20funding\\_Final.pdf](http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/142819/Briefing_State%20Aid%20and%20EU%20funding_Final.pdf)

NIELS, Bammens (2012). Int Bureau Fiscal Documentation Principle Of Non-Discrimination In International And European, *Tax Law*; 2012; Vol. 24; pp. 521 – 570

ΝΙΦΟΡΟΠΟΥΛΟΣ, Κωνσταντίνος Ι. (t.y.). *Η ιστορία της φορολογίας στην Ελλάδα*

Erişim Adresi : <https://www.accountancygreece.gr/i-istoria-tis-forologias-stin-ellada-k/>

NIKOLOPOULOS, Nasos. (2001 June). The implementation of the Mergers Directive in Greece. *EC Tax Review*, 2001 VOLUME 10 İSSUE 1, Kluwer Law International, The Netherlands, p. 19-25.

NIKOLOPOULOS, Nasos. (2002).The implementation of the Parent- Subsiriary Directive in Greece. *EC Tax Review*, 2002 VOLUME 11 İSSUE 1, Kluwer Law International, The Netherlands,p13-18

Νόμος :Περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων. (1958). *ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ: ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΝ ΔΙΑΤΑΓΜΑ* υπ? αριθ.3843, 30 Σεπτεμβρίου 1958. Εrişim Adresi: <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=48DBD85F893B6FC0.1D031AEA53&version=1958/09/30>

Νόμος: Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 1642 *ΦΕΚ Α' 125/21.08.1986* Εrişim Adresi: <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=859E4D9CF505E244.1D031AEA53&version=1986/08/21>

Νόμος: Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών και άλλες, διατάξεις (06.04.1993). *ΦΕΚ Α'48/6.4.1993*. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2127. Εrişim Adresi: <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/11661/nomos-2127-1993>

Νόμος: Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. (16-09-1994). *ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994*, Εrişim Adresi: <https://www.taxheaven.gr/law/2238/1994>

Νόμος: Φορολογικό καθεστώς συγχωνεύσεων, διασπάσεων, εισφοράς ενεργητικού και ανταλλαγής τίτλων μεταξύ εταιριών διαφορετικών Κρατών - Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και άλλες διατάξεις. (17.02.1998). (*ΦΕΚ Α'30/17.02.1998*). Εrişim Adresi: <https://www.taxheaven.gr/law/2578/1998>

Νόμος: Διαρρυθμίσεις στη φορολογία των αυτοκινήτων οχημάτων και άλλες διατάξεις, (8 Φεβρουαρίου 1999) *ΦΕΚ Α' 16/8.2.1999*. Εrişim Adresi: <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/11642/nomos-2682-1999>

Νόμος: Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (07-11-2000). *ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000*. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2859. Erişim Adresi: <https://www.taxheaven.gr/law/2859/2000>

Νόμος: Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια. (22-11-2001). *ΦΕΚ Α' 266/22-11-2001* Erişim Adresi: <https://www.taxheaven.gr/law/2961/2001>

Νόμος: Αμοιβαία συνδρομή των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα της άμεσης φορολογίας, φορολογία τόκων και άλλες διατάξεις. (6 Φεβρουαρίου 2005). *ΦΕΚ Α 35/16-02-2005*) Erişim Adresi: <https://www.taxheaven.gr/law/3312/2005>

Νόμος: Πλαίσιο Ρυθμίσεων για τη Σύσταση και τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Εταιρείας. (04-11-2005). *ΦΕΚ Α' 276/04-11-2005*. Erişim Adresi: <https://www.taxheaven.gr/law/3412/2005>

Νόμος: Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις. (05-10-2006). *ΦΕΚ Α' 210/05-10-2006* (ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3492). Erişim Adresi: <https://www.taxheaven.gr/law/3492/2006>

Νόμος: Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις. (2016). (*ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016*). (27-05-2016). Erişim Adresi: <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/203369/nomos-4389-2>

Νόμος: Μέτρα για την αντιμετώπιση των συνεχιζόμενων συνεπειών της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις, (2020), ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 4690, *ΦΕΚ Α' 104/30-05-2020*. Erişim Adresi: <https://www.taxheaven.gr/law/4690/2020>

OECD. ( 2020a). *Taxing Energy Use 2019: Country Note – Greece*, Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-energy-use-greece.pdf>

OECD. (2020b), *Tax Revenue*. Erişim Adresi: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart>,

OECD. (2020c), *Social Security Contribution*. Erişim Adresi: <https://data.oecd.org/tax/social-security-contributions.htm#indicator-chart>

OFFICIAL JOURNAL OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. (1979).*Treaty of Accession of Greece* .L. 291. Volume 22

ORAL, Hasan. (2005). Avrupa Birliğindeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye. *TBB Dergisi*, 56, S.261-280

PALANKI, Tibor. (2003). *Economics of European Integration*. Budapest: Akademiai Kiado. Passenger Car Taxation.(t.y.). Erişim adresi [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/other\\_taxes/passenger\\_car/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/other_taxes/passenger_car/index_en.htm)

PATRA. Eleni (2008). *Transposition of Societas Europaea (SE) Legislation in Greece*. Erişim Adresi: <http://www.worker-participation.eu/European-Company-SE/Countries-Transposition/Greece/Transposition-of-Societas-Europaea-SE-Legislation-in-Greece>

PATRA. Eleni (2009). The Regulation of Industrial Relations in the European Company: Challenges Facing Managers and Employee Representatives . M. Gold, A. Nikolopoulos ve N. Kluge (Ed.). *The European Company Statute: A New Approach to Corporate Governance*. (s.165-190). Bern: Peter Lang AG, International Academic Publisher



PATTERSON, Ben ve SERRANO, Alice, Martinez.(2001). *Tax Coordination in the European Union*. Working Paper, Economic Affairs Series ECON 125 EN

QUADERNO LIBRARY. (t.y.). *The Ultimate Guide to EU VAT Digital Taxes*, Erişim Adresi: <https://quaderno.io/resources/eu-vat-guide/>

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

SCHMİDT ,H. S. N., PEDERSEN ,Torben, T. P., HARHOFF, F., WİNİARCZYK M., Jervelund C. (2011).*Study On Inheritance Taxes In EU Member States and Possible Mechanisms yo Resolve Problems Of Double Inheritance Taxation in The EU* Erişim adresi [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/inheritance\\_taxes\\_report\\_2010\\_08\\_26\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/inheritance_taxes_report_2010_08_26_en.pdf)

SCRIMGEOUR, F., OXLEY, L., & FATAI, K. (2005). Reducing carbon emissions? The relative effectiveness of different types of environmental tax: The case of New Zealand. *Environmental Modelling & Software*, 20, 1439–1448. Erişim Adresi: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1364815204002336>

SENYÜZ, D. (2005). *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, 11.baskı, Ankara,

SERDAR, Ahmet. (2008). *AB Üyeliğinin Yunanistan Ekonomisine Etkileri ve Türkiye'nin Üyeliği Bakımından Bir Değerlendirme*. Doktora Tezi. Uludağ Üniversitesi. Bursa

*Σύνταγμα της Ελλάδος, Βουλή των Ελλήνων, Όπως αναθεωρήθηκε με το Ψήφισμα της 27ης Μαΐου 2008. της Η7 Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων.* (2010). Erişim Adresi: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/8c3e9046-78fb-48f4-bd82bbba28ca1ef5/SYNTAGMA.pdf>

SKOUZOS, Theodoros (January 2012). *Tax Guide, International Aspects of Greek Tax Law*. Erişim Tarihi: 21.09.2012. Erişim Adresi: <http://greeklawdigest.gr/topics/tax/item/119-tax-guide>

SORENSA, Peter Birch (2001). *Tax Coordination in the European Union, What are the Issues?* University of Copenhagen .Erişim Adresi: <https://pdfs.semanticscholar.org/87d7/c38463e9f3fedbb2f05a8d9ea01bc75b7c3e.pdf>

SOYDAN, Billur, Yaltı. (Mayıs 2002 (a)). Avrupa Birliği'nin Geleceği Tartışması Ekseninde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak, İşte Bütün Mesele Bu. *Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu kitabı* içinde (s.111-179). Fethiye: TÜRMOB Yayınları-185.

SOYDAN, Billur, Yaltı. (Kasım 2002 (b)). *Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler*. (1. bs). İstanbul: Beta Yayınları

SPASSOVA. Vesselina, GARELLO Pierre. (2010) *Energy Policy and Energy Taxation in the EU*, Institute for Research in Economic and Fiscal Issues. Erişim Adresi: [http://www.irefeurope.org/en/sites/default/files/Energy\\_policy\\_EU.pdf](http://www.irefeurope.org/en/sites/default/files/Energy_policy_EU.pdf)

STEİNER, Jörk ve WOODS, Lorna.(2000). *Textbook on EC Law*. London: Blackstone Press

ŞENYÜZ, D. (2005). *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, 11.baskı, Ankara,

TAKIM, Abdullah, ERSUNGUR, Ş.Mustafa. (13, Haziran, 2018). Türkiye'de Teşvik Sisteminin Yapısı, Sorunları ve Etkinliği Üzerine Bir Politika Önerisi: Tek Bir Uygulamacı Kuruluş Sorunları Çözer Mi?. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(3), s.725-744

TAYLOR, Robert (2004). Workers' Participation At Board Level – Tour D'horizon Across The EU-15 Countries . *The European Company- Prospects for Board-Level Representation* (s.53-68) içinde. European Trade Union Institute (ETIU) and Hans Böckler Foundation.

TRASBERG, Victor. (2015). *Alcohol Excise Duties In The European Union, Estonian Discussions on Economic Policy* , 23(2), Erişim Adresi: <file:///C:/Users/Pc/Downloads/SSRN-id2709093.pdf>

Treaty of Lisbon. (December 2007). Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12007L%2FTXT>

TROİNAO, P. (1999) .The EU Interest and Royalty Directive: The Italian Perspective. *International Tax Review Inter Tax*, Volume 27. The Netherlands

TÜRKİYE CUMHURİYETİ DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI. (t.y.). 1/05 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı (Gümrük Birliği Kararı). Erişim Adresi: <https://www.mfa.gov.tr/1-95-sayili-ortaklik-konseyi-karari-gumruk-birligi-karari.tr.mfa>

TÜRKİYE ODALAR BORSALAR BİRLİĞİ (TOBB). (2001). *Vergilemede Global Eğilimler Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemi*. Özel İhtisas Komisyon Raporu

ULUTÜRK. Süleyman .(2003) *Avrupa Birliği Vergi Politikası, Avrupa Birliği ve Türkiye*, der. M. Şükrü ERDEM, S. Mehter AYKIN (Ed.), Antalya: Ezgi Kitabevi Yayınları,

UNITED STATE INTERNATIONAL TRADE COMMISSION. (1994). *Implementing the European Community Single Market: Sixth Followup Report, Investigation*. No:332-267, USITC Publication 2723

USSHER, Kitty. (2000). *The spectre of tax harmonisation*, Centre for European Reform, London,

ÜZELTÜRK, Hakan. (2008). Avrupa Birliği Vergi Sisteminde Gelişmeler, *İstanbul Ticaret Odası*, Yayın No: 2008-36.

VETTAS, Nikos., MANIATIS, Gerorge and VALASKAS, Kostas. (December 2020). *Differential taxation and its impact on the promotion and achievement of public policy objectives*, Foundation for Economic and Industrial Research

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO) .(2010). Technical Manual on Tobacco Tax Administration. *Tobacco Tax Levels and Structure: A theoretical and empirical overview* (27-53). Erişim Adresi: [https://www.who.int/tobacco/publications/en\\_tfi\\_tob\\_tax\\_chapter2.pdf](https://www.who.int/tobacco/publications/en_tfi_tob_tax_chapter2.pdf)

YILDIRIM, Elif, Ayşe (2015). Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIX(1), s. 219-252. Erişim Adresi: [http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/19\\_1\\_8.pdf](http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/19_1_8.pdf)

ZVINYS, A. Kristina. (2020). Cigarette Taxes in Europe, July 16, 2020, Erişim Adresi: <https://taxfoundation.org/cigarette-taxes-in-europe-2020/>

## DAVALAR

Case C-132/88, *Commission of the European Communities v Hellenic Republic*, ECR 1990 I-01567. Erişim Adresi: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61988CJ0132>

Case C-230/89. *Commission of The European Communities v Hellenic Republic* (1991) ECR 1991 I-01909. Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A61989CJ0230>

Case C-9/92 *Commission of the European Communities v Hellenic Republic*. (2 August 1993), ECR 1993 I-04467 Erişim Adresi: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61992CJ0009>

Case C-62/93 *BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion v Greek State*, (1995) ECR 1995 I-01883 Erişim Adresi : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61993CJ0062>

Case C-331/94. *Commission of The European Communities v Hellenic Republic*. (1996) ECR 1996 I-026751 Erişim Adresi: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994CJ0331:EN:HTML>

Case C-375/95 *Commission of the European Communities v Hellenic Republic*. (23 October 1997), ECR 1997 I-05981. Erişim Adresi: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61995CJ0375:EN:HTML>

Case C-389/95 *Siegfried Klattner v Elliniko Dimosio (Greek State)*. (29 May 1997). ECR 1997 I-02719. Erişim Adresi: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=CELEX:61995CJ0389>

Case C-8/97 *Commission of the European Communities v Hellenic Republic*. (1998). ECR 1998 I-0082. Erişim Adresi: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=c-8/97>

Case C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State)*. (1999). ECR 1999 I-02651 European Court Reports. Erişim Adresi: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-311/97&td=ALL>

Case C-216/98 *Commission of the European Communities v Hellenic Republic*, ECR  
2000 I-08921. Erişim Adresi:  
<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-216/98>

Case C-228/98. *Charalampos Dounias v Ypourgio Oikonomikon* (03.02.2000). (EEC) No  
1224/80  
Erişim Adresi: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-216/98>

Case C-426/98 *Commission of the European Communities v Hellenic Republic*, (2002).  
ECR 2002 I-02793, Erişim Adresi:  
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-426/98>

Case C-294/99. *Athinaiki Zythopoiia AE v Elliniko Dimosio*. (2001). ECR 2001 I-06797  
Erişim Adresi:  
<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-294/99&td=ALL>

Case C-262/99. *Paraskevas Louloudakis v Elliniko Dimosio*. (2001). ECR 2001 I-05547.  
Erişim Adresi: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-262/99>

Case C-475/01. *Commission of the European Communities v Hellenic Republic*. (5  
October 2004). ECR 2004 I-08923 Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=ecli%3AECLI%3AEU%3AC%3A2004%3A585>

Case C-80/02 (*Elliniko Dimosio v Maria Karageorgou (C-78/02)*), *Katina Petrova (C-79/02) and Loukas Vlachos* (2003) ECR I-13295 Erişim Adresi:  
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-78/02&language=en>

Case C-13/06 *Commission of The European Communities v Hellenic Republic* (2006)  
ECR I-11563. Erişim Adresi: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62006CJ0013\\_SUM&from=ET](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62006CJ0013_SUM&from=ET)

Case C-155/09. (20 January 2011). ECR 2011 I-00065 , Erişim Adresi:  
<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-155/09>

Case C-244/15. *Commission of The European Communities v Hellenic Republic*, (26 May 2016), Digital reports (Court Reports - general) ECR Erişim Adresi:  
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-244/15#>

Case C-98/16. *European Commission v Hellenic Republic*. (2017). published in the electronic Reports of Cases (Court Reports - general - 'Information on unpublished decisions' section), Erişim Adresi: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-98/16>

Case C-91/18. *Commission of The European Communities v Hellenic Republic*. (2019) published in the electronic Reports of Cases (Court Reports - general) Erişim Adresi: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0091>

T-314/15. (2017). έχει δημοσιευθεί στην ψηφιακή Συλλογή (Γενική Συλλογή - μέρος:

"Πληροφορίες σχετικά με τις μη δημοσιευόμενες αποφάσεις και διατάξεις")

Erişim Adresi:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=197788&pageIndex=0&doclang=EL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=4791036>

## **DIĞER İNTERNET ADRESLERİ**

<https://worldpopulationreview.com/countries/countries-by-national-debt>

<https://www.focus-economics.com/countries/turkey>

<https://www.focus-economics.com/countries/greece>

<http://www.sbb.gov.tr/>

<https://countryeconomy.com/national-minimum-wage/greece>

[https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/merkezi\\_butce\\_tahmin\\_edilen\\_gelirler-2020-C.pdf](https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/merkezi_butce_tahmin_edilen_gelirler-2020-C.pdf)



## **EK 1. ORIJİNALLIK RAPORU**



## **EK 2. ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU**