

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI**

**DÜNYA TİCARET ÖRGÜTÜ SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ
KOLAYLIKLARI**

Yüksek Lisans Tezi

Çağıl SÜT

Ankara 2011

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI**

**DÜNYA TİCARET ÖRGÜTÜ SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ
KOLAYLIKLARI**

Yüksek Lisans Tezi

Çağl SÜT

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Nami ÇAĞAN**

Ankara 2011

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI

DÜNYA TİCARET ÖRGÜTÜ SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ
KOLAYLIKLARI

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Nami ÇAĞAN

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

Prof. Dr. Nami ÇAĞAN

M. Çağ

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA

Mustafa

Doç. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU

Dilek

Tez Sınavı Tarihi : 27.06.2011

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	iv
GİRİŞ	1
I. BÖLÜM: DEVLETİN EKONOMİYE MÜDAHALESİ, DÜNYA TİCARET ÖRGÜTÜ VE VERGİ KOLAYLIKLARI	
A. VERGİ KOLAYLIĞI KAVRAMI	6
B. DEVLETİN EKONOMİYE MÜDAHALESİ VE ARAÇLARI	11
C. DEVLETİN EKONOMİYE MÜDAHALESİ VE KÜRESELLEŞME BAĞLAMINDA DÜNYA TİCARET ÖRGÜTÜ	23
II. BÖLÜM: DÜNYA TİCARET ÖRGÜTÜ HUKUKUNDA VERGİ KOLAYLIKLARINA İLİŞKİN KURALLAR	
A. DTÖ HUKUKU İLKELERİ AÇISINDAN VERGİ KOLAYLIKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	32
1. Ayrımcı Olmama İlkesi	33
a. En Çok Gözetilen Ulus Kaydı	33
b. Ulusal İşlem Yapma İlkesi	35
2. Damping ve Sübvansiyon Yasakları	41
a. Damping Yasağı	41
b. Sübvansiyon Yasağı	42
3. Pazara Giriş Kuralları	44
4. Saydamlık İlkesi	47
5. Ticaretin Serbestleştirilmesine Karşı Sosyal Değer ve Menfaatlerin Korunması İlkesi	48

**B. DTÖ HUKUKUNDA SÜBVANSİYONLAR VE TELAFİ EDİCİ
ÖNLEMLER ANLAŞMASI KAPSAMINDA VERGİ
KOLAYLIKLARINA İLİŞKİN HÜKÜMLER 50**

- 1. Genel Olarak 50**
- 2. STÖ Anlaşması'nın Kapsamı..... 55**
 - a. Sübvansiyon Kavramı 56**
 - b. Sübvansiyonun Özgüllüğü..... 57**
 - c. Yasaklanmış Sübvansiyonlar 58**
 - d. Dava Konusu Yapılabilen Sübvansiyonlar 61**
 - e. Dava Konusu Yapılamayan Sübvansiyonlar 62**
 - f. Diğer Hükümler 66**

**III. BÖLÜM: DTÖ VE BAĞLI OLUNAN ULUSAL VE DİĞER
ULUSLARARASI MEVZUAT KAPSAMINDA TÜRKİYE'NİN VERGİ
KOLAYLIKLARI UYGULAMASI**

**A. TÜRKİYE'DE EKONOMİYE MÜDAHALENİN GELİŞİM
SÜRECİ 70**

**B. DTÖ KAPSAMINDA TÜRKİYE'NİN VERGİ KOLAYLIKLARI
UYGULAMASI..... 73**

- 1. Türkiye'nin İçinde Yer Aldığı Ekonomik Bütünleşmeler ve DTÖ
Sisteminde Bölgesel Ticaret Anlaşmalarının ve Uygulamalarının
Yeri 75**
- 2. Gümrük Birliği ve Avrupa Birliği'nde Vergi Kolaylıklarının
Kullanımı 79**

a. Ayrımcı Özellik Taşıyan Vergi Kolaylıkları	87
b. Zararlı Vergi Uygulamaları.....	88
c. Seçici veya Çok Özel Olan Vergi Kolaylıkları.....	90
d. İhracatı Teşvik Etmeye Yönelik Özendirici Vergi Kolaylıkları	90
3. Ticaretin Serbestleştirilmesi Bağlamında Türkiye’de Vergi Kolaylıkları Uygulaması.....	92
a. Geri Kalmış Bölgelerin Desteklenmesine Yönelik Vergi Kolaylıkları	93
b. KOBİ’lerin Desteklenmesine Yönelik Vergi Kolaylıkları.....	95
c. Teknolojik Gelişmenin Desteklenmesine Yönelik Vergi Kolaylıkları	96
d. Gümrük Mevzuatı Çerçevesinde Vergi Kolaylıkları	102
e. Serbest Bölgeler Açısından Vergi Kolaylıkları	105
SONUÇ.....	111
ÖZET.....	115
SUMMARY	116
KAYNAKÇA	117

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABİDA	: Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Anlaşma
Ar-Ge	: Araştırma – Geliştirme
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBF	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
bkz.	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
C.	: Cilt
CIF	: Cost, insurance & freight
DB	: Dünya Bankası
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
ECOFIN	: Economic and Financial Affairs Council
FOB	: Free on Board
GATS	: Hizmet Ticareti Genel Anlaşması
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GB	: Gümrük Birliği
GK	: Gümrük Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKDF	: Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu

m.	: Madde
Nr.	: Number
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OGT	: Ortak Gümrük Tarifeleri
OJEC	: Official Journal of the European Community
S.	: Sayı
STÖ Anlaşması	: Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması
TPRM	: Ticaret Politikalarını Gözden Geçirme Mekanizması
TRIPS	: Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması
UÇMM	: Uyuşmazlıkların Çözümü Kural ve Yöntemleri Hakkında Mutabakat Metni
UÇO	: Uyuşmazlık Çözüm Organı
UİKB	: Uluslararası İmar Ve Kalkınma Bankası
UPF	: Uluslararası Para Fonu
UTÖ	: Uluslararası Ticaret Örgütü
V.	: Volume
vb.	: Ve benzeri
Y.	: Yıl

DÜNYA TİCARET ÖRGÜTÜ SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ KOLAYLIKLARI

GİRİŞ

Günümüzde devletlerin sorunları artık tekil olarak değerlendirilemeyecek niteliktedir. Devletler, ekonomik anlamda büyürken sınırların ötesine çıkmakta, diğer devletlerle işbirliği yapmakta hatta dünyanın tamamı üzerinde söz sahibi olmaya çalışmaktadır. Gelişen dünya düzeni küresel bir boyut kazanmaya başlayınca ortaya çıkan sorunlar da bu düzene paralel olarak küresel çapta olmaktadır. Dolayısıyla çözümlerde kolektif hareket zorunlu hale gelmektedir.

Geçtiğimiz yüzyılda özellikle 1929 Ekonomik Krizi ve İkinci Dünya Savaşının etkisiyle, savaş ve krizlerin tekrarlanmaması, uluslararası barışın sürekli hale gelmesi, ekonomik alanda mali istikrarın sağlanması ve uluslararası ticaretin yeniden başlaması şart olmuştur. Devletler, uluslararası düzeyde yapılanan ve bu sorunların çözümü için çalışacak örgütler kurma yoluna gitmiştir¹. Yakın tarihli bir örnek olarak, Aralık 2008 Ekonomik Krizinin kötü etkilerinden kurtulmaya çalışan dünya devletleri düşünüldüğünde, geçmişte bu tür krizlerin çözümüne yönelik çabaların çok haklı ve yerinde olduğu görülmektedir.

Bugün söz konusu çabanın ürünü olarak faaliyette bulunan kuruluşlar arasında yer alan, Türkiye'nin de üyesi olduğu Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ), serbest

¹ *Deborah Z. Cass, The Constitutionalization of the World Trade Organization, Legitimacy, Democracy, and Community in the International Trading System, Oxford University Press, Birleşik Krallık, 2005, 9.*

ticareti ve rekabet eşitliğini destekleyen, adaletli, istikrarlı, öngörülebilir bir ortamı belirli ilkeler çerçevesinde sağlamaya çalışan bir uluslararası örgüttür.

Devletler ekonomilerine yön vermek amacıyla devlet yardımları ve teşvikleri gibi birtakım müdahale araçlarını kullanırlar. Bunların bir kısmı yasama organı tarafından hazırlanır; bir kısım aciliyet veya esneklik taşıyanları ise hükümet tarafından belirlenip işleme konulur. Ancak vergilendirmeye ilişkin değişikliklerde kural elbette vergilerin yasallığı ilkesi çerçevesinde yasama organının belirleyici olmasıdır². Vergilerin yasallığı ilkesi, mutlak iktidarı sınırlandırma ihtiyacından çıkmış ve sonunda vergilendirme yetkisi yalnız ve yalnız ulusun iradesinin temsil edildiği parlamentolara verilmiştir³. Bu ilerleme aynı zamanda demokrasinin gelişmesine öncülük etmiştir. Vergilerin yasallığı ilkesinin konumuzla ilgisi bu kez, vergilendirme yetkisinin kullanımında iktidarın etkili olabilme çabası değil, bu yetkinin uluslararası veya uluslararası bir organ ile paylaşılmasındadır⁴. Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası bir örgüte üye olarak veya antlaşmaya taraf olarak sınırlandırabilirler⁵. Bu sınırlandırma birtakım yetkilerin kullanılmasından

² 1982 Anayasası'nın 167. maddesinin 2. fıkrası hükmü uyarınca, Bakanlar Kurulu'na verilebilen dış ticaret düzenlemelerine ilişkin yetkinin bu noktada kullanılabileceği düşünülse de devletin kriz dönemlerindeki ekonomik müdahalelerinin karmaşıklığı göz önüne alındığında genel anlamda yetkinin parlamentoda olduğu kabul edilecektir.

³ *Nami Çağan*, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, 6-7; ayrıntılı inceleme için bkz. *H. V. Wiseman*, Magna Carta Efsanesi (Çeviren: Münci Kapani), AÜHF 40. Yıl Armağanı, Ankara 1966, 463-471.

⁴ *Çağan*, Vergilendirme, 233.

⁵ *Çağan*, Vergilendirme, 233; *Muallâ Öncel – Ahmet Kumrulu – Nami Çağan*, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 19. Bası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, Ekim 2010, 57.

karşılıklı olarak vazgeçme veya bu yetkilerin kullanımını bir üst kuruluşa devretme şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Devletler gerek uluslararası/uluslarüstü bir ekonomik bütünleşmeye üye olurken gerek vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı uluslararası bir antlaşmaya taraf olurken fazlaca özenli hareket etmektedir⁶. Türkiye uluslararası antlaşmaların onaylanmasına ilişkin anayasa hükümleri doğrultusunda ulusal iradesini kullanarak vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır. 1947 Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ve 1994 GATT ile daha sonra DTÖ üyeliği ile Türkiye vergilendirme yetkisini sınırlandıran bazı hükümleri hukuk sistemimize dahil etmiştir.

Bunun yanında Gümrük Birliği (GB) sonrasında Avrupa Birliği (AB) tarafından kabul edilen gümrük politikaları artık Türkiye için de geçerli hale gelmiştir. Ayrıca Türkiye'nin AB üyeliği gerçekleşirse tıpkı şu an üye olan ülkeler gibi bazı vergiler bakımından vergilendirme yetkisi Birlik organlarına geçebilecektir.

DTÖ, faaliyetlerinde ayrımcı olmama, saydamlık, danışma ve uyuşmazlıkların hukuki çözümü, karşılıklılık gibi ilkeler çerçevesinde hareket etmektedir. Ayrıca üye devletlerin bu kapsamda uyuması gereken davranış kuralları belirlenmiştir: ulusal işlem, damping yasağı, sübvansiyon yasağı, miktar kısıtlamaları yasağı, gümrük değerlemesinin düzenlenmesi ve devlet ticaretinin eşitlik esasına tabi olması kuralları örnek olarak gösterilebilir. Bu ilke ve kurallar dahilinde, devletlerin meşru beklenti ve çıkarlarının, kamu düzenlerinin, ulusal ve uluslararası güvenliklerinin çatışması gibi hallerde istisnai tedbirler alınabilmektedir. Bu

⁶ Vergilendirme yetkisinin uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılma yolu ile sınırlandırılması konusunda bkz. *Çağan, Vergilendirme*, 233 vd.

bağlamda DTÖ bünyesinde, sübvansiyonların kullanımını disipline etme ve sübvansiyonların karşı etkilerine karşı ülkelerin alabileceği tedbirleri düzenleme amacıyla Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması hazırlanmıştır⁷. Türkiye 1995 yılında Anlaşma'nın tarafı olmuştur. Anlaşma'da doğrudan ya da dolaylı olarak vergi kolaylıkları ile yapılan sübvansiyonlar konusunda düzenlemeler getirilmiş, bunların bazılarında izin verilirken bazıları yasaklanmış ve bu kurallara uymayan devletlere ne gibi yaptırımlar uygulanacağı belirlenmiştir. Telafi yolları ve yaptırımlar konusunda vergilendirme işleminden de yaralanıldığı görülmektedir. Anlaşma kurallarının, doğal olarak bağlayıcı olmalarının yanında, Anlaşmaya uyulmama durumunda getirdiği yaptırımların etkili ve kesin bir şekilde uygulanmakta oluşu dikkat çekicidir.

Çalışma kapsamında, devletin ekonomiye müdahalesi çerçevesinde vergi kolaylıkları kavramı ve vergi kolaylıkları ile verilen sübvansiyonlara açıklık kazandırılmaya, Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması (STÖ Anlaşması) düzenlemelerine ve Türkiye'nin bu konudaki uyumuna ve tutumuna ayrıntılı bir şekilde yer vermeye çalışılacaktır.

Dünya Ticaret Örgütü'nün tüm dünya üzerinde ticaretin önündeki engellerin kaldırılmasına yönelik çabalarının altında aslında ticaretin serbestleşmesi bakımından en ilkel bütünleşme modeli olan serbest ticaret bölgesi oluşumunun dünyanın bütününe yayılması amacı yatmaktadır. Böylelikle tüm dünya küresel bir ticaret alanı olması, ülkelerin birbirlerine karşı oluşturdukları ticareti engelleyici duvarları ortadan kaldırması, ulaşılmaya çalışılan en temel amaçtır. Çalışmada Sübvansiyonlar

⁷ *World Trade Organization, Understanding the WTO, Third Edition, Cenevre, Ekim 2005, 45.*

ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması ise ülkelerin uyguladıkları çeşitli vergi teşviklerinin ve bunlara bağlı olarak ulusal nitelikteki veya gümrük rejimi içinde yer alması nedeniyle uluslararası görünümü olan vergi kolaylıklarının ticaretin serbestleştirilmesine uygunluğu da temel olarak mercek altına alınmaya çalışılacaktır. Böylelikle vergi kolaylıklarının DTÖ sistemi içindeki yeri görülebilecek ve bunların izin verilenler ve izin verilmeyenler noktasındaki ayrımının gerekliliği irdelenecektir. İzin verilmeyen sübvansiyonların dolayısıyla vergi kolaylıklarının dünya ticaretinin serbestleştirilmesine engel teşkil ettikleri buna karşın ticaretin izin verilen sübvansiyonlar bakımından ise ticaretin serbestleştirilmesinden önce ekonomilerin kendi ayakları üzerinden durabilmeleri veya çeşitli sosyal kaygıların söz konusu olabildiği gözlemlenmektedir.

DTÖ sistemi çerçevesinde vergi kolaylıklarının incelenmesinin en önemli nedeni ise ülkelerin sahip oldukları vergilendirme yetkilerine kendilerini bağlayan uluslararası anlaşmalarla sınırlar koyabilmelerinin belki de en somut görünümünü oluşturmasıdır. Hükümetler ülkelerinde çeşitli vergi kolaylıkları koymak istediklerinde zaman zaman bunun DTÖ sistemi ile çakıştığı görülmektedir. Bu noktada siyasal iktidarların karar mekanizmalarının ekonomik ve sosyal gerçekliklerin uluslararası yükümlülüklerden doğan sınırlamalarla paralel olarak işletilmesi gerekliliği su yüzüne çıkmaktadır. Özellikle Türkiye'nin hem DTÖ üyesi olması hem de Avrupa Birliği üyelik görüşmelerine devam eden ve bu kapsamda Gümrük Birliği üyesi olması karşısında adımlarını dikkatlice atmasının gerekliliği çalışmanın önemini bir kez daha vurgulamak için söylenebilir.

I. BÖLÜM

DEVLETİN EKONOMİYE MÜDAHALESİ, DÜNYA TİCARET ÖRGÜTÜ

VE VERGİ KOLAYLIKLARI

A. VERGİ KOLAYLIĞI KAVRAMI

Vergilendirmede ayırım gözetmeksizin herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi esastır. Bu durum vergilendirmede genellik ilkesi gereğidir. Vergilendirmenin genel olması eşit olmasını içermektedir⁸. Bu ilkelere rağmen, vergi kanunlarında konu veya yükümlüde bazı kısıtlamalar yapılarak gerçekleştirilen vergi muafiyet ve istisnaları da mevcuttur⁹. Yasakoyucunun, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikalarının gereği olarak genellik ve eşitlik ilkesinden sapsması mümkündür¹⁰. Böylelikle toplumda mevcut sınıf farklılıklarının giderilmesi, gelirin ve servetin yeniden bölüşümü gibi sosyal devlet kavramının içeriğini oluşturan

⁸ Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. *Öncel – Kumrulu – Çağan*, 40-43.

⁹ *Halil Nadaroğlu*, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul 2000, 236.

¹⁰ *Öncel – Kumrulu – Çağan*, 41. Buna karşın öğretide bütçenin istikrarı söz konusu olduğunda politik anlamda tarafsız olunması gerektiğine ilişkin görüşler de mevcuttur: “İstikrar fonksiyonu, bütçe politikasının diğer fonksiyonlarından sadece birisidir. Bu fonksiyon yerine getirilirken, diğer bütçe fonksiyonlarının bozulmasına yol açmayacak şekilde uygulanması ve özel ekonominin işleyişinin neden olacağı aksaklıklardan kaçınılması gerekmektedir. Bu anlamda uygulanan istikrar politikasının bütçenin diğer fonksiyonları üzerindeki etkisi nötrdür. Yani, istikrar politikası tarafsızdır.” *Richard Abel Musgrave*, Kamu Maliyesi Teorisi, Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme, II. Kitap Vergilemenin Ekonomik Analizi, (Çevirenler: Orhan Şener, Yaşar Methibay), Asil Yayın Dağıtım, Ankara 2004, 132.

alanlarda veya sadece ekonomik gerekçelerle söz konusu olan vergi kolaylıklarıyla karşı karşıya kalınabilmektedir.

Vergi kolaylığı en sade şekliyle vergi yükümlülerini belirli tutum ve davranışlara yönlendirme amacıyla üzerlerindeki vergi yükünü hafifleten, bazen tamamen ortadan kaldıran düzenlemelerdir. Bu yönlendirme ekonomik istikrar amaçlı olabileceği gibi sosyal ve kültürel alanlarda da gözlemlenebilmektedir. Bu düzenlemeler vergi teşviki olarak da adlandırılmaktadır¹¹. Vergi teşvikleri, içinde vergi muaflığı, istisnası ve indirimlerini barındırmaktadır. Devlet muaflık ve istisnalar yani vergi kolaylıkları ile yükümlüleri, belirli yatırımlarda bulunma, istihdamı artırma, daha fazla sakat veya özürlü eleman çalıştırma, sportif, sanatsal ve kültürel faaliyetler, araştırma ve geliştirme faaliyetleri, eğitim ve öğretim kurumlarına destek ve koruma sağlama gibi konulara özendirerek sosyal, kültürel, ekonomik, politik ve mali alanlarda, diğer araçlarla birlikte, kontrolü elinde tutma gayesi taşımaktadır.

Vergi muaflığı ve istisnasında, vergilerin genelliği ilkesi çerçevesinde, herkesin vergi ödeme gücüne göre adaletli bir şekilde ödenmesi gereken ve yasa ile belirlenmiş bir yüklenim mevcuttur; ancak yukarıda anılan amaçlarla bazı kişi ya da kişi gruplarının veya bazı vergi konularının vergilendirilmemesi söz konusudur. Yasalar ile vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının yine yasalarca vergi dışı bırakılması vergi muaflığını oluşturur. Sosyal ve ekonomik nedenlerle esnafa, el sanatları ile uğraşanlara ve diplomatlara tanınan muaflıklar örnek olarak gösterilebilir. Yasalar ile vergilendirilmesi gereken konuların yine yasalarca vergi

¹¹ *Abdurrahman Akdoğan*, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara 2009, 154.

dışı bırakılması ise vergi istisnasını oluşturur. İhracat gelirlerine, bilimsel ve sanatsal faaliyetler sonucu elde edilen kazançlara tanınan ve kiralarda öngörülen istisnalar vergi istisnalarına örnek verilebilir. Görülüyor ki, iki kavramı farklı kılan, vergi muaflığının kişilere, istisnasının vergi konularına tanınmasıdır¹².

Vergi kolaylıkları açısından önem taşıyan bir nokta, Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrası hükmünde Bakanlar Kurulu'na vergi, resim, harç ve benzer mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin verilebileceğinin düzenlenmiş olmasıdır. Buradan anlaşılacağı üzere Anayasakoyucu, Bakanlar Kurulu'na kanunla verilebilecek yetkiler içinde aşağı ve yukarı sınırları gösterilmek kaydıyla muafiyet ve istisnalarda değişiklikler yapabileceğini sunmuştur. Örneğin Bakanlar Kurulu kanunla kendisine böyle bir yetki verildiğinde, ekonominin gerekleri, istikrarın sağlanması gibi amaçlar dahilinde bu yetkisini kullanabilecektir. Bu durum vergi kolaylıklarının, ekonomik ve sosyal dengeler bakımından hızla hareket edilmesinin gerektiği durumlarda kullanılabilen birer araç olma özelliğine de vurgu yapması bakımından önem taşımaktadır.

1982 Anayasası'nın 167. maddesinin 2. fıkrasında “dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla, Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilir” hükmü yer almaktadır. DTÖ'nün korumaya ve geliştirmeye çalıştığı, dünya ticaretinin serbestleştirilmesi ve rekabet engellerinin azaltılmasıdır. Bu noktada dış

¹² Akdoğan, 154-155.

ticarete ilişkin hızla karar verilmesi gereken düzenlemeler yapma yetkisinin, vergilendirme yetkisinin Parlamentolar tarafından kullanılmasında gerekli hıza ulaşamayacağından hareketle Bakanlar Kurulu'na verilmesinin hedeflendiği düşünülebilir¹³.

Madde incelendiğinde “dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere” ifadesinin yer aldığı görülmektedir. Ancak Bakanlar Kurulu'nun kendisine verilen yetki ile bu kapsamdaki işlemleri söz konusu yarar doğrultusunda gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin belirlenmesi çok zordur. Örneğin liberal bir hükümetin dış ticaret politikaları ile ekonomik anlamda salt devletçi bir yapıyı savunan bir hükümetin bu yetkiyi kullanım şekilleri değişebilecektir.

İthalat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırma kanunla yetki verilebilmesi açısından söylenebileceklerden en önemlisi ek mali yükümlülük kavramının taşıdığı anlamın net olmamasıdır. Mali yükümlülük, benzeri mali yükümlülük ve ek mali yükümlülük kavramlarında ortak nokta hepsinin birer mali yükümlülük olduğudur. Vergiler dışında konulan veya kaldırılan bir yükümlülüğün benzeri mi ek mi olduğuna karar verecek organın düzenleme uyarınca Bakanlar Kurulu'nun kendisi olduğu düşünüldüğünde konunun karmaşıklığı da göz önünde olacaktır. Ek mali yükümlülük kavramının dış ticarete ilişkin önlemler şeklinde algılanması, bunların mali yükümlülük dolayısıyla vergilendirme yetkisi içinde düşünülmesi gereken düzenleme alanları olduğu gerçeğini değiştiremez. Ancak Anayasa'dan kaynaklanan bir yetki ile Bakanlar Kurulu'na kanunla bu yetki

¹³ Nami Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi Yayınları No:4, Ankara 1984, 176.

verildiğinde Bakanlar Kurulu'nun bu yetkiyi kullanacağından ve kullanmakta olduğundan da şüphe duyulmaması gerekir.

“İthalat ve diğer dış ticaret işlemleri” ifadesinde diğer dış ticaret işlemlerinden nelerin anlaşılması gerektiği de belirsizdir. Örneğin küresel dünya ekonomisi içinde artık paranın da para kazandırdığı gerçeği karşısında sadece malların ithalat ve ihracatına değil, bir mal olarak görülebilecek “para”nın da bu kapsamda değerlendirilmesi söz konusudur. Bu durumda Bakanlar Kurulu'na verilen yetki sadece ithalat ve dış ticarete ilişkin olmaktan öte, küreselleşen para hareketlerinin Türkiye ayağında “ek mali yükümlülük” adı altında düzenleme yapabilmesinin yolunu açabilecek midir? Bu nedenle “diğer dış ticaret işlemleri” ifadesinin netleştirilmesine de ihtiyaç duyulmaktadır.

Bakanlar Kurulu'nun yetkisini nasıl kullandığını özetleyen düzenleme 08.06.2004 tarih ve 25486 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “İthalatta Korunma Önlemleri Yönetmeliği”nin ‘Korunma Önlemi’ başlıklı 10. maddesinde ifade edildiği üzere “Korunma Önlemi; gümrük vergisinde artış yapılması, ek mali mükellefiyet getirilmesi, miktar/değer kısıtlaması, tarife kontenjan uygulaması veya bunların birlikte uygulanması şeklinde olabilir”. Görüldüğü üzere Bakanlar Kurulu'nun ek mali yükümlülük getirebilme yetkisi, gümrük vergisinde artış yapılması, miktar/değer kısıtlaması, tarife kontenjan uygulaması dışında kullanılmaktadır. Her ne kadar kavramın içeriğini dolduramasa da ek mali yükümlülüğün ne demek olmadığını göstermesi bakımından önemli bir maddedir.

Konumuzu teşkil ettiği üzere ticaretin dünya üzerinde serbestleştirilmesine ilişkin kurumsal girişimlerde, ülkelerin ekonomik kontrol mekanizmalarına sahip olmalarının ne denli önemli olduğu açıktır. Devletin ekonomiye müdahalesinde

devlet yardımlarının bir görünümü olan sübvansiyonların bir aracı şeklinde kullanılan vergi kolaylıkları bakımından, vergilerin yasallığı ilkesi çerçevesinde oluşturulmuş böyle bir mekanizma ile ekonomik gerekler dahilinde hızla hareket edebilme olanağının getirilmiş olması ise anlamlıdır.

B. DEVLETİN EKONOMİYE MÜDAHALESİ VE ARAÇLARI

Devletler izledikleri mali ve sosyal nitelikli politikaları hayata geçirme amacıyla eskiden beri ekonomiye müdahale etme eğilimindedir. Devletlerin ekonomiye müdahale edip etmemesi, tarihi gelişim içinde çeşitli iktisadi öğretilerde uğraş konusu olmuştur. Zenginliğin kaynağını ülkenin sahip olduğu değerli madenlerin miktarıyla ilişkilendiren merkantilistler, ekonomiye müdahale edilerek ülkeye değerli maden girişinin sağlanmasını ve bunların ülke dışına çıkışının engellenmesini savunmuşlardır¹⁴. Ortaçağın sonlarından başlamak üzere, devletin toplum hayatındaki rolünün ve toplum ihtiyaçları için yaptığı giderlerin artması, egemenlik anlayışındaki değişimin göstergesidir. Gerçi merkantilist düşünceden sonra etkili olan fizyokratlar devletin ekonomiye en az düzeyde müdahalesini uygun görmüşlerdir, bu dönemdeki temel sloganın “Bırakınız yapsınlar; bırakınız geçsinler” (Laissez faire; Laissez passer) olduğu düşünüldüğünde liberal ekonominin öncüsü konumundaki fizyokratların devletin, üreticilere destek, işsizliğin azaltılması gibi

¹⁴ *Abuzer Pınar*, Maliye Politikası Teori ve Uygulama, Naturel Kitap Yayın Dağıtım, Ankara 2006, 5; *Orhan Şener*, Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, 8. Baskı, Beta Basım, İstanbul 2006, 2; *Vural Fuat Savaş*, İktisatın Tarihi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Avcıol Basım Yayım, İstanbul 1998, 137-138; *Münci Kapani*, Kamu Hürriyetleri, Dördüncü Bası, AÜHF Yayınları, Ankara 1972, 173-174; *Nadaroğlu*, 92-93.

konularda tarafsızlığı seçtiğini ortaya koymaktadır¹⁵. 1929'daki Büyük Ekonomik Buhrana kadar etkili liberal düşüncenin de temellerini oluşturur bir şekilde, devletin mümkün olduğu kadar az müdahale etmesi ve hatta her türlü üretim faktörünü etkileyecek müdahalelerden kaçınması gerektiği düşüncesi doğmuştur. Bu dönemde saf liberalizmin “bulduğun gibi bırak” (leave them as you find them) kuralı geçerli olmuştur¹⁶. Devletin, ekonomik aktörlerin kararlarında, fiyatların oluşumunda etkili olmasına veya toplumun yardıma muhtaç kesimlerine yapabileceği transferlere karşı çıkan görüşler 20. yüzyılın ilk çeyreğine kadar etkili olmuştur. Ancak yine de liberal düşünce içinde de devletin vergiler eliyle ekonomiye belirli alanlarda yön verebileceği tartışılmıştır¹⁷. Temel eksen ekonominin kendi dengesi içinde yolunu bulacağıdır. Belirli alanlardaki üretimi desteklemek, fakir ve ihtiyaç sahiplerine yapılabilecek sosyal transferler ve hatta ticaret serbestisine aykırılık teşkil edecek mekanizmalarının devletin ekonomiye müdahalesi sayılacağı fikri döneme damgasını vurmuştur.

¹⁵ *Kapani*, 174-175; *Nadaroğlu*, 93.

¹⁶ Ancak “Devletin ‘sosyal’ nitelik kazanması ile vergilendirmenin de geleneksel mali işlevi yanında ekonomik ve sosyal yaşamı düzenlemeye yönelik vergiler (Ordnungssteuer, Lenkungssteuer) de ön plana çıkmıştır. Böylece sosyal devlet, vergilerin ekonomik bakımdan tarafsız olması gerektiğine ilişkin ‘leave them as you find them’ (bulduğun gibi bırak) kuralını reddetmektedir.” *Nami Çağan*, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Yıl: 1980, Cilt: 37, Sayı 1-4, 145.

¹⁷ Örneğin Arthur Pigou, oluşturduğu 'refah teorisi' ile devletin ekonomiye vergiler eliyle müdahalesinin mükelleflerin belirli alanlara özendirilmesini sağlayacağını düşünmektedir. *Savaş*, 695.

1929 sonrası dönemde saf liberal düzenin eksikliklerinin giderilmesinde, Keynesyen iktisat, devletin etkin bir biçimde ekonomiye müdahale etmesi¹⁸ gerektiği düşüncesindedir. Bu noktada devlet, ekonomik aktörlerin kararlarında, yatırım tercihlerindeki yönlendirmeleriyle etkili olmuştur. Hatta bizzat ekonominin oyuncularından biri haline dönüşmüştür. Örneğin, İzmir İktisat Kongresi ile liberal ekonomik sistem belirlenmiş olmasına rağmen 1929 Krizi sonrasında genç Cumhuriyette görülen devletçilik, Keynesyen iktisat temelli olarak devletin ekonomiye müdahalesi biçiminde tanımlanabilir.

İktisadi gelişmelere bağlı olarak değişen devlet anlayışları içinde devletin ekonomik ve sosyal her alanda etkinliğini savunan sosyal devlet kavramı da karşımıza çıkmaktadır. Devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini haklı gerekçelere dayandıran sosyal devlet kavramının yerleşmesi, devletin toplumun ihtiyaç duyduğu bazı hizmetleri üstlenmesini getirmiştir¹⁹. Sosyal devletin vergileri ekonomik amaçlarla kullanması da kabul görmeye başlamıştır²⁰. Bu noktada devletin ekonomiye müdahale ederken kullandığı araçlar içinde belki de en dikkat çekenlerinden biri vergilendirme dir. Vergilendirme, istihdamın teşvik edilmesini veya devletin eksikliğini hissettiği alanlarda özel sektörün yatırıma yönlendirilmesini çeşitli kolaylıklar sunarak mümkün kılmaktadır.

¹⁸ *Pınar, 6, İsmail Türk, Maliye Politikası, Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, 7.*

¹⁹ *Kapani, 177.*

²⁰ “Sosyal devlet, vergilendirme aracını bir yandan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, diğer yandan da planlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri alırken kullanmaktadır.” *Öncel – Kumrulu – Çağan, 52.*

Devletin bu müdahalesinden bazı kavramlar doğmuştur. Bunların rahat anlaşılması için bir sınıflandırmaya gidilecek olursa, devletin ekonomiye müdahale yöntemlerinde “devlet yardımları” üst başlık olarak değerlendirilebilir. Çünkü hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın devletin, gerek doğrudan ayni veya nakdi biçimde ödeme yaparak gerek elde edebileceği vergi gelirlerinden vazgeçmesi şeklinde dolaylı, karşılıksız bir desteği söz konusu olacaktır. Devlet yardımlarını kendi içinde üç kola ayırmak mümkündür: Bunlar devletin kişilere yaptığı yardımlar, belirli üretim birimlerine yaptığı yardımlar ve dış ülkelere yaptığı yardımlardır²¹.

Devlet dış yardımlarda, kendilerinden daha fakir ve az gelişmiş ya da doğal afet gibi nedenlerle zor durumda olan diğer devletlere zaman zaman yardımda bulunmaktadır. Bu yardımlar “dış yardım” olarak nitelendirilmektedir ve İkinci Dünya Savaşından sonra daha yaygın hale gelmiştir. Devletlerin dış yardımları parasal açıdan karşılıksızdır ve insani amaçlı görünmektedir ancak, yardım yapılan ülkelerle siyasal yakınlığı güçlendirme, ileride pazar sağlama gibi ekonomik ve politik niyetler de göz ardı edilemeyecek kadar güçlüdür²².

Devlet kişilere daha çok insani amaçlı değerlendirilebilecek, sosyal adaleti sağlayıcı birtakım yardımlarda bulunabilir. Bunlar, işsizlik ödemeleri, yaşlılık-emeklilik ödemeleri veya çocuklu ailelere yapılan yardımlar gibi nakdi olarak yapılabileceği gibi, fakir ailelerin çocuklarına parasız süt dağıtılması, körlere ya da savaş malullerine kamu taşıt araçlarında ücretsiz seyahat olanağı tanınması, fakirlere bazı sağlık hizmetlerinin ücretsiz sunulması gibi ayni nitelikte yapılabilir. Ancak bu

²¹ Karşılıksız transfer harcamaları konusunda yapılan benzer ayırım için bkz. *Özhan Uluatam*, Kamu Maliyesi, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2005, 240.

²² *Uluatam*, 255.

yardımlarda, devletin, yardımın nakdi şekilde yapılırsa istenilen amaca hizmet etmeyeceği konusunda kaygısı olduğu söylenebilir. Devlet yardımın kullanma biçimini kişilerin inisiyatifine bırakmadan, özellikle eğitim, sağlık gibi konularda yardımı aynı şekilde sunmaktadır²³. Nakdi yardımlarda ise kişilerin satın alma gücü artmakta, dolayısıyla devlet, yapılan yardım tutarı kadar mal ve hizmet talebini uygun gördüğü kişiler eliyle gerçekleştirmektedir²⁴.

Belli sektörlerde yapılan yardımlara bakıldığında ise devletin çok daha çeşitli ve kapsamlı amaçları dikkat çekmektedir: “Sübvansiyon” adı verilen bu yardımlar ile belli malların fiyatlarını düşük tutma, üretimini ve kullanımını özendirme, bazı alanlardaki üreticileri koruma, belli bölgelerde yatırımları teşvik etme gibi hedefler gerçekleştirilmektedir²⁵.

Sübvansiyon konusunda öğretide, sübvansiyonları verenler, sübvansiyonların verilmiş amaçları, şekilleri, karşılıkları ve sübvansiyonlardan yararlanabilecek kimseler konularına açıklık kazandıran pek çok yaklaşım bulunmaktadır²⁶. Kapsayıcı bir tanım yapılacak olursa sübvansiyon, devletin, özel veya devlete ait aynı koşullarda faaliyet gösteren belli üretim birimlerine, üretimlerini teşvik ve sürdürme, belli faaliyetlere özendirme ve ayrıca izlediği diğer politikalar doğrultusunda yönlendirme amaçlı, doğrudan para olarak ifade edilebilen ödemeler ve/veya elde edebileceği

²³ *Uluatam*, 240, 247.

²⁴ *Akdoğan*, 86.

²⁵ *Uluatam*, 248.

²⁶ Öğretide yer alan çeşitli sübvansiyon tanımları için bkz. *Atila Kesim*, Sübvansiyon Teorisi, Trabzon İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Trabzon 1981, 3-17.

gelirden vazgeçme şeklinde dolaylı olarak, nakdi veya aynı bir karşılık beklemezsiniz verdiği destektir.

Görülüyor ki sübvansiyonlar devlet tarafından güdülen özgül bir politika çerçevesinde ekonomiye yön verme niyetiyle sektörel bazda belli üretim birimlerine, belli bir endüstriyel kolu güçlendirme, üretimi destekleme ve rekabete karşı koruma amaçlı verilmektedir. Dolayısıyla genel nitelikteki, sosyal adaleti sağlama amaçlı koruma önlemi olarak yapılan yardımlar sübvansiyonların dışında kalacak, kişilere yapılan yardımlar olarak değerlendirileceklerdir. Sübvansiyon türleri üzerine öğretilerde çeşitli sınıflandırmalara gidilmiştir. Sübvansiyonun yararlananların ellerine geçiş şekillerine göre doğrudan doğruya veya dolaylı yoldan verilenler olmak üzere, veren kuruluşların bütçelerinde görülebilirliğine göre, açık ve gizli olmak üzere, geçerlilik sürelerine ve sahalarına göre, amaçlarına, etki şekillerine ve yararlanacak olanlara göre ve son olarak veriliş şekillerine göre nakit olarak verilen, nakit olarak ifade edilebilen ve vergi, resim ve harçları artırmama veya bunları almaktan vazgeçme şeklinde olmak üzere çeşitli ayrımlar bulunmaktadır²⁷.

Vergi kolaylığı sağlanarak verilen sübvansiyonlar açısından, sınıflandırmada alınan yere bakılacak olursa: sübvansiyonun sübvansiyondan yararlananların ellerine geçiş şekillerine göre dolaylı yoldan verildiği görülmektedir. Burada devletin doğrudan doğruya para veya para olarak ifade edilebilen ödemeleri yapması değil, vergi, resim ve harçlardan elde edebileceği gelirden vazgeçmesi ve bu yolla dolaylı

²⁷ Sübvansiyon türleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. *Kesim*, 23-41.

olarak bu uygulamadan yararlananların giderlerinin azalmasının sağlanması söz konusudur²⁸.

Sübvansiyonun sübvansiyonu veren kuruluşların bütçelerinde görülebilir olup olmayışlarına göre ise vergi kolaylığı sağlanarak verilen sübvansiyonlar önceleri bütçeye aksetmedikleri için açık olarak görülememekte ve ‘gizli’ olarak nitelendirilmekteydi²⁹. Ancak bu nitelendirme, 10 Aralık 2003 tarihinde TBMM tarafından, kamu mali yönetiminde reform sayılabilecek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun kabul edilmesi ile değişmiştir. 5018 sayılı Kanun, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek amacıyla kabul edilmiştir. Ayrıca bütçe birliğinin, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması hedeflenmiştir³⁰. Mali saydamlık ve hesap verebilirlik özellikleri açısından 1980’li yıllardan itibaren halkın, kamu maliyesini kontrol edebilmesi için yapılan çalışmaların temelinde kamu mali yönetiminde “yönetim” kavramının “yönetişim” kavramına dönüşmesi yatmaktadır. Yönetişimin gereği olarak, bütçe hakkının sahibi olan yurttaşlar mali yönetime katılabilmeli ve bu

²⁸ Kesim, 25.

²⁹ Kesim, 26.

³⁰ 5018 sayılı Kanun ile getirilen yenilikler ile esaslar hakkında bkz. *M. Kamil Mutluer – Erdoğan Öner – Ahmet Kesik*, Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Mayıs 2005, 134-140.

yönetimi denetleyebilmeli; idare ise halkın katılımı ve kontrolü için işlerinde saydamlığı sağlamalı, bilgileri kamuoyuna açık hale getirmeli, hesap verebilir olmalı ve halkın isteklerine kulak vermelidir³¹. Bu niteliklere sahip bir sistem için, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması, bu amaçla görev ve yetki sorumluluklarının açık olarak tanımlanması, hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması, kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunlu hale getirilmiştir. Aslında yönetişime bağlı olarak mali saydamlık, uluslararası alacaklılara da takip konusunda büyük kolaylık sağladığından uluslararası mali kuruluşların desteklediği özelliklerdir. Ancak bu konuda -sistemin iyi işlemesi koşuluyla- halkın yararı azımsanmayacak ölçüdedir³². 5018 sayılı Kanununun 15. maddesi ile getirilen önemli bir diğer düzenleme, merkezi yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve

³¹ *Nami Çağan*, “Modern Bütçe Sürecinde Parlamento’nun Rolü”, Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinde Parlamantonun Değişen Rolü, Bildiri ve Makaleler, Afyonkarahisar 2008, 190.

³² *Çağan*, Modern Bütçe, 191.

giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümlerin yer alacağıdır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olmak kaydıyla; kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabileceği ve bu yardımların yapılması, kullanılması, izlenmesi, denetlenmesi ve kamuoyuna açıklanmasına ilişkin esas ve usullerin Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği de hükme bağlanan bir diğer husustur. Bu hedefler ve getirilen yenilikler içinde, yukarıda yer aldığı üzere, bütçe kanunlarına vergi muaflığı, istisna ve indirimleri ile benzer uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri (vergi harcamaları) cetveli eklenmesi bulunmaktadır. Bu durumda devlet vergi kolaylığı sağlayarak bir sübvansiyon verdiğinde artık bütçede görülebilmektedir. Dolayısıyla bu tür sübvansiyonları ilgili hükmün yürürlüğe giriş tarihi olan 01.01.2005 tarihinden itibaren ‘açık sübvansiyon’ olarak nitelendirmek yanlış olmayacaktır.

Veriliş şekillerine göre sübvansiyonlar ayırımına bakıldığında nakit olarak verilen maktu yardımlar, primler ve prime benzer şekilde verilen sübvansiyonlar; nakit olarak ifade edilebilir diğer ödemeler olarak gösterilebilen krediler ve ucuz veya karşılıksız mal ve hizmetler biçiminde verilen sübvansiyonlar; vergi, resim ve harç artırmama veya bunları almaktan vazgeçme şeklinde verilen sübvansiyonlar karşımıza çıkmaktadır. Vergi kolaylığı tanınarak verilen sübvansiyonlar kolayca görüleceği üzere, vergi, resim ve harç artırmama veya bunları almaktan vazgeçme şeklinde verilen sübvansiyonlar niteliğindedir. Devlet, doğrudan desteklenmesini istediği üretim sahasına vergi teşviki tanıyabileceği gibi genel olarak vergi yükünü artırırken istediği üretim birimlerini bu artırımın dışında tutarak da destek

sağlayabilmektedir. Bu yardım türünün de sübvansiyon sayılabilmesi için, genele uygulanır nitelikte olmaması ve vergi adaletinin sağlanması için tanınan istisnalar ve artan oranlı vergi tarifelerindeki gibi değişik oranlı vergiler uygulanarak tüm üreticileri kapsayıcı uygulamalar şeklinde yapılamaması gerekmektedir³³. Genele uygulanır nitelikte olmaması, genel sübvansiyonlar ile karıştırılmamalıdır: Geçerlilik sahalarna göre genel sübvansiyonlar, belirli bir bölge veya üretim alanındaki tüm ürün ve üreticilere tanınmaktadır. Bu ürün veya üreticilerden yine belirli koşulları sağlayanlara tanınan sübvansiyonlar ise kısmi sübvansiyonları oluşturacaktır. Ancak herhangi bir belirleme yapılmaksızın ekonomik sahanın tümüne uygulanan bir yardım sübvansiyon sayılmayacaktır³⁴.

Devletin izlediği politikalar ve çıkarları çerçevesinde ekonomik alanda yönlendirme yapması bazı dengeler açısından olumlu etki yaratırken gerek iç gerek dış rekabet açısından bir takım olumsuz etkilere yol açabilmektedir³⁵. Rekabet ortamını zedeleyecek bir sübvansiyon söz konusu olduğunda devlet, ulusal ve uluslararası nitelikte bağlı olduğu kurallar çerçevesinde bazı sınırlandırmalar ve hatta yaptırımlarla karşı karşıya kalacaktır. Özellikle uluslararası düzeyde oldukça etkinlik kazanan bu düzenin kurulması ticaretin serbestleştirilmesi fikrinin ortaya atılmasına dayanmaktadır³⁶.

³³ Kesim, 43.

³⁴ Kesim, 27.

³⁵ Rekabete karşı koruma amaçlı alınan ulusal önlemler rekabet dengesini eşitsizliğe yol açarak bozabilmektedir.

³⁶ Sübvansiyon uygulamasının tarihi daha eskilere dayanmaktadır: İngiltere’de 14. yüzyılda ve İspanya ve Venedik’te 15. yüzyılda deniz taşımacılığı konusunda sübvansiyon verilmeye başlanmıştır.

İhracatın özendirilmesinden yana politika güdenler dış ticaretin evrensel düzeyde serbestleştirilmesini savunmaktadır. John Stuart Mill'e göre, serbest ticaret dünyadaki kaynakların daha verimli kullanılmasını sağlar, ülkeleri geniş pazarlara kavuşturur, geniş pazarda yatırım olanağı artar, iş bölümü gelişir, üretim tekniği gelişir, dış ticaret iç pazardaki rekabeti teşvik eder, anti-tekelci bir araç görevi yapar. Bu nedenlerle, ekonomik kalkınma için vazgeçilmezdir ve geri kalmış ülkelerin ekonomilerinin büyümesi için "itici güç"tür. Bugün neoklasik iktisatçılar aynı görüştedirler. Serbest ticareti savunanlar hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler için bunun olumlu olacağını düşünürler³⁷. David Ricardo ise serbest ticaretin istisnaları olsa da ülkeler için faydalı olduğunu savunmuştur³⁸.

Deniz taşımacılığı daha sonra 19. yüzyılda devletlerce fiyatları kontrol altında tutma amaçlı olarak sürekli sübvansiyon edilmiştir. Merkantilist dönemde sübvansiyon anlamında en çok ayni ve nakdi ödemeler, üretimi özendirici yardımlar, vergi kapsamı dışında bırakma ve ihracat primleri iktisadi politika aracı olarak kullanılmıştır. Bu dönemde Almanya'da sanat kollarının korunması amaçlı sübvansiyon verildiği görülmektedir. 20. yüzyıla gelindiğinde ekonomiye müdahale yaygınlaşmış ve diğer alanlara da sübvansiyon verilmeye başlanmıştır. Almanya örneğinde önceleri ancak endüstri ve madencilik desteklenirken, savaş döneminde politik, sosyal ve askeri amaçlı ulaştırma, konut inşaatı ve dış ticaret alanlarına sübvansiyon verilmiştir. Devletçilik serbest piyasa ekonomisine geçildiğinde sübvansiyonların daha da etkinlik kazandığı görülmüştür. İkinci Dünya Savaşından sonra ülkeler genelinde daha çok tarım sektörünün yararlandığı sübvansiyonlar verilmiştir. *Kesim, 22-24.*

³⁷ Cem Alpar – M. Tuba Ongun, Dünya Ekonomisi ve Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar, Az Gelişmiş Ülkeler Yönünden Değerlendirme, Gözden Geçirilmiş 3. Bası, Evrim Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1988, 171-175.

³⁸ Şener Büyüktaşkın, Dünya Ticaret Sistemi (GATT, Dünya Ticaret Örgütü ve Türkiye), Esbank Yayınları, Ankara 1997, 9.

İthal ikamesini savunanlar ki daha çok gelişme yolundaki ülkelerden oluşur, dış ticaretin korunmasını istemektedirler. Henüz kurulum sürecindeki endüstrilerin gümrükler yolu ile korunması fikri 18. yüzyılda Alexander Hamilton tarafından ortaya konulmuştur. Bu düşünce aslında yeni bağımsız olan ve sanayisini geliştirmeye çalışan Amerika Birleşik Devletlerinin İngiliz mallarından korunmaya çalışmasından doğmuştur. Daha sonra bu fikirden esinlenen Frederick List, Ricardo'nun dış ticaret kuramında bir aksaklık olduğunu; gelişmemiş ülkelerin, gelişmiş ülkelerin serbest ticaret politikalarını izlemelerinin çıkarlarına uygun olmadığını söylemiştir. Dolayısıyla az gelişmiş ülkeler, gelişmiş olan ülkeler ile rekabet edebilir düzeye gelene kadar öncelikle koruyucu bir dış ticaret politikası izlemelidir. 1940'lardan sonra kolonilerin bağımsızlıklarına kavuşmalarıyla bu ülkelerin sanayileşme, ekonomik büyüme gereksinimleri doğmuştur. Hemen her az gelişmiş ülke koruyucu dış ticaret uygulamalarını tercih etmiştir. Bu seçimin nedeni, az gelişmiş sanayilerde üretim yapma olanağının sınırlı ve maliyetinin yüksek olması, teknik bilgi ve becerinin yetersiz olması, daha çok geleneksel olarak nitelendirilen tarım ürünleri ve hammaddelerin ihracatı yapılabilmesi fakat bu ürün fiyatlarının endüstriyel ürün fiyatları gibi artmaması ve dalgalanma göstermesi gibi etkenler dolayısıyla tam rekabet koşulları altında yarışmanın çıkarlarına ters düşmesidir³⁹.

³⁹ *Alpar – Ogun, 171-175.*

C. DEVLETİN EKONOMİYE MÜDAHALESİ VE KÜRESELLEŞME BAĞLAMINDA DÜNYA TİCARET ÖRGÜTÜ

1929 Ekonomik Krizi ve İkinci Dünya Savaşı döneminde ekonomik ilişkilerin tekrar başlatılması ve sağlığına kavuşturulması adına birçok görüşmelerde bulunulmuş, çalışmalar yapılmıştır. O dönemde, bu çalışmalarda tam başarı elde edildiği söylenememektedir. İstikrarlı bir ödemeler sistemi henüz kurulamamış ve dış ticaret aşırı müdahaleci ve korumacı önlemlerden soyutlanamamıştır. Elbette devletlerin bu konulardaki köklü alışkanlıklarından bir çırpıda vazgeçmelerini ve ilk aşamada çıkarlarına ters düşebilecek bir politikayı benimsemelerini beklemek güçtü. Nitekim gerçekleştirilen çeşitli denemeler sonunda kurumsallaşarak günümüz düzeninde rolü büyük olan ve etkisi hala süren çalışmalar yapılmıştır⁴⁰.

1944 yılında Bretton Woods'ta, bir grup gelişmiş ülke ticareti evrensel düzeyde serbestleştirmek ana teması ile dünya ekonomisini düzenlemek, yönlendirmek ve 'Kurulacak Yeni Ekonomik Düzeni' sürekli kılmak için neler yapılabileceğini görüşmek üzere Birleşmiş Milletler Uluslararası Para ve Maliye Konferansında⁴¹ bir araya gelmişlerdir. Gelişmiş ülkelerin ticaretin serbestleştirilmesine yönelik bu denli yoğun çabasının altında 1929 Ekonomik Krizi ile diğer dünya ülkelerinin ekonomilerini koruma niyetiyle, bir takım önlemler almasının ve dış ticareti sınırlandırıcı misillemeler yoluyla komşuyu fakirleştirme politikası (beggar – thy – neighbour) izlemesinin, gelişmiş ülkelerin ekonomik

⁴⁰ Özhan Uluatam – Turgut Tan, Türk İktisat Politikasının Hukuki Çerçevesi, AÜSBF Yayınları, Ankara 1982, 143.

⁴¹ Öğretide "Bretton Woods Konferansı" olarak anılmaktadır.

büyümlerine ket vurması yatmaktadır⁴². Görüşmeler sonunda, üç temel uluslararası örgütün kurulması gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu örgütler: Uluslararası Para Fonu (UPF), Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (UİKB) ve Uluslararası Ticaret Örgütü'dür (UTÖ). UİKB yaygın olarak kullanılan adıyla Dünya Bankası (DB) ve UPF uluslararası alanda parasal işbirliğini geliştirme, yatırım kredileri sağlama, savaşın neden olduğu yıkımın onarılması⁴³ ve güvenilir, istikrarlı, çok taraflı bir ödemeler sistemi yaratmada büyük katkı sağlamıştır⁴⁴. İlk iki örgütün kuruluşları için yapılan çalışmalar başarıya ulaşmış ve Bretton Woods Konferansı sonunda hazırlanan metinle imzaya açılmıştır⁴⁵. Uluslararası ticareti serbestleştirme ve ağır, korumacı kısıtlamalardan arındırma amaçlı Uluslararası Ticaret Örgütü'nün kurulmasında ise daha farklı bir yol izlenmiştir⁴⁶. UTÖ'nün kurulmasına ilişkin bir taslak metin hazırlanmış ve bu taslağın görüşüldüğü için birçok konferans

⁴² Bu dönemde, ülkeler kendi sanayilerini korumak ve dış ödemeler dengesini sağlamak için gümrük tarifelerini yükseltme yoluna gitmiştir. Dünya ticaret işbirliğinden uzaklaşmıştır. Uluslararası düzeyde ilişkiler daralmış, II. Dünya Savaşı ise bu daralmayı artırmış, ülkeler arasındaki ekonomik ilişkiler açısından sıkıntılar yaşanmıştır. Tüm devletlere eşit uygulanan, resmi bir uluslararası ticaret rejiminin eksikliği duyulmuştur. *Deborah Z. Cass*, 7-8; *Alpar – Ongun*, 175; *Uluatam – Tan*, 143.

⁴³ *Ceren Aydın*, Dünya Ticaret Örgütü Tarım Müzakereleri, AB ve Türkiye'nin Pozisyonları, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, Tarım ve Balıkçılık Dairesi, Ankara 2004, 10.

⁴⁴ *Uluatam – Tan*, 143; *Hüseyin Pazarıcı*, Uluslararası Hukuk, Gözden Geçirilmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara 2008, 322-323.

⁴⁵ *Tuğrul Arat – Rifat Erten*, "DTÖ Hukuku ve Türkiye'ye Etkileri", Dünya Ticaret Örgütü, Doha Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri ve Türkiye, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı Yayınları, Ankara 2008, 356; *Büyüktaşkın*, 22.

⁴⁶ *World Trade Organization*, 15.

yapılmıştır. Bunlardan Cenevre Konferansında (1947) üç temel amaç belirlenmiştir: tarife indirimlerine ilişkin listeleri hazırlamak, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) metni ile UTÖ'nün kuruluş anlaşmasının taslak metnini oluşturmaktır⁴⁷. 1947 yılının sonunda tarife indirimleri hazırlanmış ve 30 Ekim 1947'de GATT imzalanmıştır. UTÖ henüz kurulmadan tarife indirimleri ve GATT'ın yürürlüğe girebilmesi için ise Geçici Uygulama Protokolü imzalanmıştır⁴⁸.

Uzmanlaşmış bir BM kuruluşu olarak çalışması amaçlanan Uluslararası Ticaret Örgütü'nün kuruluşuna ilişkin metin Havana Konferansı'nda (1948) tamamlanmış ve Havana Anlaşması imzalanmıştır⁴⁹. Ancak bu metin hiçbir zaman yürürlüğe girememiştir. Bunun nedeni, gelişmiş ülkelerde örgütlenen, korumacı politikadan çıkar sağlayan üretici grupların baskısıdır⁵⁰. Bu uluslararası örgütün eksikliğini ise uzun yıllar GATT gidermiştir. Geliştirilen bu düzen ekonomik açıdan kalkınmış devletler lehine işlerken 1960'lı yıllarda sosyalist ve gelişme yolunda olan ülkeleri koruyucu bir karşı akım başlamış, 1964'te Birleşmiş Milletler (BM) bünyesinde BM Ticaret ve Kalkınma Konferansı yapılmış ve “Kuzey – Güney Diyaloğu” süreci yaşanmıştır. İzleyen aşamalarda BM, “Uluslararası Yeni Ekonomik Düzen” oluşturma amacıyla 1974'te Uluslararası Yeni Ekonomik Düzen Kurulmasına İlişkin Bildiri ve Eylem Programıyla Devletlerin Ekonomik Hakları ve Görevleri Yasası isimli kararları almıştır. Ancak 1990'larda ortaya çıkan ve hala oldukça etkin olan küreselleşme akımı gelişme yolundaki ülkelerin uğraşlarının

⁴⁷ Arat – Erten, 357.

⁴⁸ Arat – Erten, 357.

⁴⁹ World Trade Organisation, 15; Alpar – Ogun, 176.

⁵⁰ Alpar – Ogun, 176.

önüne geçmiştir⁵¹. Bu girişimler 1980'lerin ortalarına kadar devam ederken GATT çerçevesinde de çok sayıda, çok taraflı görüşmeler yapılmıştır⁵².

Düzenli olarak iki ve çok taraflı tarife ve ticaret müzakereleri yapılması, GATT'ın etkili bir şekilde uygulanmasını, ticaret sisteminin gelişmesi ve yenilenmesini sağlamış, böylelikle GATT, hukuken kurumsal bir yapısı olmamasına rağmen başarılı olmuştur. Ne var ki, GATT'ın yetkisi ve hukuki statüsündeki belirsizlikler ile geçici niteliği uygulamada sorun doğurmuş ve hukuken kurumsallaşma ihtiyacı zaman zaman baş göstermiştir⁵³.

Bu çerçevede 1993 yılında yapılan Uruguay Turu'nda alınan kararlarla GATT kuralları, tarım, sinema, basın yayın ve fikri mülkiyet haklarını da içine alır şekilde genişletilmiştir. Tura katılan 117 devlet, Dünya Ticaret Örgütü'nün⁵⁴ kurulması için görüş birliğine ulaşmıştır⁵⁵.

⁵¹ *Pazarıcı*, 320-321. Halen DTÖ'nün kuruluşunun çok uluslu şirketlerin iktidarını resmileştirip güçlendirdiği; 'serbest ticaret'in, ekonomik gücü elinde tutan şirketler ve devletler dışındakiler için ancak kısıtlamalar getirdiği ve 'şirket kontrolünde ticaret'e yol açtığı; küresel ticaretin bu şekilde demokratik denetim olmadan gelişmesinin yaşam, sağlık ve çevre standartlarını düşürdüğü ve dünyanın geri kalanını savunmasız bıraktığı görüşleri savunulmaktadır. *Lori Wallach – Michelle Sforza*, DTÖ: Kimin Ticaret Örgütü? Şirket Küreselleşmesine Direnmek İçin Nedenler, (Çeviren: Deniz Aytaş), Metis Yayınları, İstanbul 2002, 12-13.

⁵² Çok taraflı ticaret müzakerelerine ilişkin bkz. *Büyüktaşkın*, 34-39; 1960 öncesinde yapılan görüşmeler 'müzakere' veya 'konferans' adıyla adlandırılırken, 1960 sonrasındakiler 'tur' (round) olarak anılmaya başlamıştır.

⁵³ *Arat – Erten*, 360; *Büyüktaşkın*, 24.

⁵⁴ Bretton Woods Konferansı'nda "Uluslararası Ticaret Örgütü" adıyla kurulması öngörülen örgüt, uzun bir süre kurulamayınca bu başarısızlığı hatırlatmamak üzere müzakerelerin başında "Çok Taraflı

Dünya Ticaret Örgütü, 1 Ocak 1995 tarihinde çalışmalarına başlamak üzere 15 Nisan 1994 tarihinde Marakeş Anlaşması ile kurulmuştur. DTÖ'nün Kuruluşuna İlişkin Marakeş Anlaşması, Uruguay Turu'nda gerçekleştirilen anlaşmaları da içine alan bir anlaşmalar paketi şeklinde imzaya açılmıştır. Bu şekilde Kuruluş Anlaşmasını imzalayan devlet, bu Anlaşmanın ayrılmaz parçası olarak kabul edilen Ek 1, 2 ve 3'te yer alan Çok Taraflı Ticaret Anlaşmaları ile de bağlı olacaktır (Kuruluş Anlaşması m. II/2). Sözü geçen Çok Taraflı Ticaret Anlaşmaları: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (1994), Hizmet Ticareti Genel Anlaşması ve Ekleri (GATS), Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları Anlaşması (TRIPS), Ticaret Politikalarını Gözden Geçirme Mekanizması ve Uyuşmazlıkların Çözümü Kural ve Yöntemleri Hakkında Mutabakat Metnidir⁵⁶.

GATT'ın (1947) geçici bir komite ile yönetilen, geçici bir anlaşmadan ibaret olan yapısı DTÖ'nün kurulması ile son bulmuş ve DTÖ tüzel kişiliğe sahip uluslararası bir kuruluş olarak varlık kazanmıştır.

DTÖ'nün bugün 153 üyesi bulunmaktadır. Ticari anlamda çok etkin bir rol oynayan Çin 2001 yılında DTÖ'ye üye olurken Örgüt dışındaki en büyük ekonomik

Ticaret Örgütü" adı altında kurulması kararlaştırılmıştır. Ne var ki, "Örgütün adı, 14 Aralık 1993 günü ABD'nin çözümlenmeyen konulara karşılık bir müzakere taktiği olarak, bu örgütün Dünya Ticaret Örgütü olarak adlandırılması, aksi takdirde müzakerelerin kesilebileceği tehdidi sonucu Dünya Ticaret Örgütü'ne dönüştürülmüştür." *Büyüktaşkın*, 45'ten naklen Financial Times, "WTO – New Name Heralds New Powers" 16.12.1993, 5.

⁵⁵ Şeref Ünal, Uluslararası Hukuk, Yetkin Yayınları, Ankara 2005, 366.

⁵⁶ Ünal, 366.

güç olan Rusya henüz gözlemci konumundadır. Avrupa Birliği, üyelerinden bağımsız olarak, Örgüte üye tüzel kişiler arasındadır.

DTÖ faaliyetlerini yürüten iki üst organı bulunmaktadır. Bunlardan ilki olan Bakanlar Konferansı (Ministrial Conference), Kuruluş Anlaşmasının IV. maddesine göre üye devletlerin temsilcilerinden oluşmaktadır ve en az iki yılda bir toplanmaktadır. Bakanlar Konferansı, Örgütün en yüksek karar almaya yetkili icra organıdır ve işlevini yerine getirmek üzere gerekli düzenlemeleri yapmaktadır. Kuruluş Anlaşması ve ekinde yer alan Çok Taraflı Ticari Anlaşmalara ilişkin kararlar alma yetkisine sahiptir (Kuruluş Anlaşması m. IV/1).

İkinci üst organ olarak görev yapan Genel Konsey (General Council), üye devletlerin daimi temsilcilerinden oluşmaktadır⁵⁷. Bakanlar Konferansının toplanmadığı dönemlerde onun görevlerini yerine getirmek üzere gerektiğinde toplanmaktadır. Ayrıca gerekli durumlarda Uyuşmazlıkların Çözümü Organı (Kuruluş Anlaşması m. IV/3) veya Ticaret Politikalarını Gözden Geçirme Organı (Kuruluş Anlaşması m. IV/4) olarak da görev yapmaktadır. Genel Konsey, Anlaşmaya göre kurulan Mal Ticareti Konseyi, Hizmet Ticareti Konseyi ve Fikri Mülkiyet Haklarının Ticarete İlişkin Yönleri Komitesi'ne rehberlik etmekte ve onları gözetmektedir (Kuruluş Anlaşması m. IV/5).

⁵⁷ Kural olarak üye devletler, Cenevre'de mukim birer daimi temsilciyi DTÖ nezdinde akredite etmekle yükümlüdür. Bkz. *Arat – Erten*, 363.

Bakanlar Konferansı ve Genel Konseyde kararlar oybirliği veya genel anlaşma ile alınmaktadır⁵⁸.

Cenevre’de DTÖ’nün bir Sekreteryası (Secreteriat) bulunmaktadır. DTÖ, Bakanlar Konferansınca atanan ve yetkileri belirlenen bir Genel Müdür tarafından temsil edilmektedir. Sekreteryası, Örgütün sürekli organı olarak günlük işleri yapmaktadır. Genel Müdür veya Sekreteryası çalışanları uluslararası görevli olarak görevlerini yerine getirirler, dolayısıyla çalışmaları ve görevlerine ilişkin olarak üye devletlerin müdahalesi söz konusu olamaz (Kuruluş Anlaşması m. VIII/3, 4).

Belirtilen üst organlar dışında DTÖ bünyesinde konseyler, komiteler ve yardımcı diğer organlar görev yapmaktadır.

DTÖ’nün çalışma alanı ve işlevleri “Marakeş Anlaşması”nın II. ve III. maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre, DTÖ’nün genel işlevi, Kuruluş Anlaşmasının ekinde yer alan anlaşmalara ve onlara dayanan diğer hukuki düzenleme araçlarına ilişkin konularda, üyeler arasındaki ticari ilişkilerin yönetilip yönlendirilmesi için ortak bir kurumsal çerçeve sağlamaktır (m. II/1). Bu genel görevinin yanında DTÖ’nün beş özel görevi bulunmaktadır. Bunlar: bu Anlaşmanın ve Çok Taraflı Ticaret Anlaşmalarının uygulanması, yönetimi ve işleyişini kolaylaştırmak ve öngörülen hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlamak; üyelerin çok taraflı ticaret ilişkileri konusunda müzakere zeminini sağlamak amacıyla forum oluşturmak; Anlaşmanın 2 no’lu ekinde yer alan, Uyuşmazlık Çözümünün Kural ve Yöntemleri Mutabakat Metninin uygulanmasını sağlamak ve bu metnin belirlediği panel

⁵⁸ GATT 1947 anlaşması dönemi uygulamalarında kararlar gayri resmi müzakere, uzlaşma ve itiraz eden bir devletin bulunmaması halinde oybirliğiyle alınmaktaydı. DTÖ de bu geleneği sürdürmüştür. *Ünal*, 368.

mekanizmasını yürütmek; Anlaşmanın 3 no'lu ekinde yer alan, Ticaret Politikalarını Gözden Geçirme Mekanizmasını (TPRM) işletmek; küresel ekonomik politika oluşturma sürecinde daha geniş çaplı bir uyumu gerçekleştirme düşüncesiyle, Uluslararası Para Fonu, Dünya Bankası ve Bankanın bağlı kuruluşları ile uygun düştüğü ölçüde işbirliğinde bulunmak şeklinde belirtilmiştir.

Bu işlevlerin yanında Örgütün, gelişmekte olan ülkelerin dünya ticaret sistemine entegre olabilmeleri için, bu ülkelere teknik yardımda bulunma görevinin de bulunduğu tartışmasıdır⁵⁹.

DTÖ hukuku ve temel kurallarına bakılacak olursa, DTÖ hukukunun kaynağını oluşturan esasa ve usule ilişkin kuralların yukarıda belirtilen Kuruluş Anlaşması'nda yer aldığı görülmektedir. Kuruluş Anlaşması bir anlaşmalar paketinden oluşmaktadır. Bu anlaşmalar metni özünde Uruguay Turu'nun sonuçlarını kapsayan, 15 Nisan 1994'te Marakeş'te imzalanan "Son Senet" ismi verilen metindir. DTÖ Kuruluş Anlaşması ve eklerine işaret edilmek istenildiğinde Son Senet ile karışmaması için kısaca "Marakeş Anlaşması" denilmektedir⁶⁰.

DTÖ Kuruluş Anlaşması'nın dört grup eki bulunmaktadır. İlk üç ekte yer alan anlaşmalar yukarıda isimleriyle belirtildiği üzere "Çok Taraflı Ticaret Anlaşmaları"dır. Bu anlaşmalar Kuruluş Anlaşmasının birer cüzünü oluşturmaktadır ve çekince koyma olanağı tanınmamıştır. Dördüncü ekte yer alan anlaşmalar ise

⁵⁹ DTÖ'nün işlevi konusunda bkz. *Peter Van den Bossche*, *The Law and Policy of the World Trade Organization, Text, Cases And Materials*, Cambridge University Press, New York 2005, 88 vd.

⁶⁰ Uzun adı "Dünya Ticaret Örgütünü Kuran Marakeş Anlaşması"dır. *Van den Bossche*, 44; *Arat – Erten*, 363.

“Çoklu Ticaret Anlaşmaları” olarak anılmaktadır ve bu anlaşmalara taraf olma zorunluluğu yoktur. Örneğin Türkiye bu anlaşmaların tarafı değildir.

DTÖ hukukunun genel hedefi, dünya ticaretinin açık pazar esasına göre serbest ticaret ve rekabet eşitliği yönünden, birtakım değerler çerçevesinde yeniden düzenlenmesi olarak açıklanabilmektedir. Alanlara göre özelleştirilecek olursa hedef, mal ticareti bakımından; ticarete tarife dışı engellerin kaldırılması ya da tarifeye dönüştürülmesi, hizmet ticareti bakımından; üye devletlerin, hizmet ticaretinin serbestleştirilmesi yönündeki yükümlülüklerini yerine getirmeleridir⁶¹.

DTÖ hukukun ilkeleri, ayrımcı olmama ilkesi, saydamlık ilkesi, danışma ve uyuşmazlıkların hukuki çözümü, karşılıklılık ilkesi ve müzakere ilkesi olarak sıralanabilir. Ayrıca üye devletler yönünden uyulması gerekli davranış kuralları olarak da, ulusal işlem, dumping yasağı, sübvansiyon yasağı, miktar kısıtlamaları yasağı, gümrük değerlemesinin düzenlenmesi ve devlet ticaretinin eşitlik esasına tabi olması sayılabilir. Bu ilke ve değerler ile, bazı sosyal değerler, devletlerin meşru beklenti ve çıkarları, genel sağlık, kamu düzeni, ulusal ve uluslararası güvenlik gibi değer ve kavramların çatışması halinde istisnai tedbirler alınabilmektedir⁶².

DTÖ'nün tüm dünya ticaretini kapsayıcı rolü, çok taraflı ticaret kurallarını, bunların müzakere usullerini düzenlemesi, ayrıca gerek mal ve hizmet ticaretini gerek fikri hakların korunması gibi konularda uyuşmazlık çözüm mekanizmasını harekete geçirmesiyle oldukça etkili olabilmektedir⁶³.

⁶¹ *Arat – Erten*, 375.

⁶² *Arat – Erten*, 375 – 387.

⁶³ *John H. Mutti*, “GATT”, *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*, The Urban Institute Press, Second Edition, Washington D.C., 2005, 168.

II. BÖLÜM

DÜNYA TİCARET ÖRGÜTÜ HUKUKUNDA VERGİ KOLAYLIKLARINA İLİŞKİN KURALLAR

A. DTÖ HUKUKU İLKELERİ AÇISINDAN VERGİ KOLAYLIKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

DTÖ hukuku, gümrük tarifelerin kaldırılması, ithalat kotaları, gıda güvenliği, genel sağlık, kamu düzeni ve ulusal ve uluslararası güvenlik gibi birçok uzmanlık gerektiren konuda düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu konularda etkili, adaletli, öngörülebilir, çok taraflı bir ticaret sistemi kurulması ve varlığının korunabilmesi için birtakım genel geçer kural ve ilkeler içinde hareket edilmektedir⁶⁴. Yukarıda

⁶⁴ DTÖ'nün getirdiği kural ve ilkelerin ihlali durumunda ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar üzerine, DTÖ Kuruluş Anlaşmasının 2 no'lu ekinde "Uyuşmazlıkların Çözümü Kural ve Yöntemleri Hakkında Mutabakat Metni (UÇMM)" yer almaktadır. Bu metin uyuşmazlıkların çözümünün ayrıntılı bir şekilde ele alındığı bir mekanizma sunmaktadır. Uyuşmazlıkların çözümü usulünün uygulanmasında Uyuşmazlıkların Çözümü Organı (UÇO) görev yapmaktadır. Uyuşmazlıkların çözümü mekanizmasının temel amacı çok taraflı ticaret sistemine güvenilirlik ve öngörülebilirlik kazandırmak ve uyuşmazlığa yönelik olumlu bir çözüm üretmektir (UÇMM m. 3.7). DTÖ'nün sunduğu çözüm usulü, açık ve yalın kurallar üzerine kurulmuş ve davaların tamamlanmaları için zaman çizelgeleri oluşturulmuştur. Çözüm sürecinde ve karar alma aşamasında adaletli, hızlı, etkili ve karşılıklı kabul edilebilir olma ilkeleri içerisinde hareket edilmektedir. Uyuşmazlıkların çözümü sürecine yalnızca DTÖ üyesi devletler katılabilirler. Dolayısıyla DTÖ'de "gözlemci" statüsüne sahip üyeler, üye olmayan uluslararası kuruluşlar, sivil toplum örgütleri, yerel hükümetler ya da özel kişiler bu yola başvuramamaktadır. Uyuşmazlıklar genellikle tutulmayan sözler üzerine olmaktadır. Eğer DTÖ üyeleri, diğer bir üyenin bir ticaret kuralını ihlal ettiğini düşünürse tek taraflı harekete geçmek yerine, bu yolu işleterek çok taraflı bir sistemi, karşılıklı olduğunu bilerek kullanmış olmaktadır.

başlıklarına yer verilmekle yetinilen ilkeler bu bölümde vergi kolaylıkları bağlamında incelenecektir.

1. Ayrımcı Olmama İlkesi

İlk sırada değerlendirilecek olan *ayrımcı olmama ilkesi* DTÖ hukukunda çok önemli bir yere sahiptir. Ayrımcı olmama ilkesi, içinde iki temel ilkeyi barındırmaktadır:

a. En Çok Gözetilen Ulus Kaydı

DTÖ üyesi bir devletin başka bir devlete işlemlerinde kolaylık sağlaması halinde bunun tüm DTÖ üyeleri için de geçerli olacağını ifade eden *en çok gözetilen ulus kaydı*⁶⁵ bu ilkelerin ilkidir. İlkeye göre DTÖ üyesi ülkelerin diğer DTÖ üyelerinden gelen mal ve hizmetlere ilişkin sadece hukuki değil aynı zamanda fiili uygulamalarda da ayrımcılık yapmamalarını öngörmektedir⁶⁶. Böylece ticari taraflar arasında herhangi bir ayırım yapılmasına izin verilmemektedir. Bunun nedeni çok taraflı ticaret sisteminin var olması ve sürdürülebilmesi için bu ilkenin olmazsa

Uyuşmazlıkların çözüm süresi, danışma (istişare), Panel, temyiz, Panel ve Temyiz Organı raporlarının hazırlanması, onaylanması ve yaptırım uygulamaları olmak üzere toplam altı aşamadan oluşmaktadır.

⁶⁵ Uluslararası kamu hukukunda genel olarak tanımlandığında, “en çok gözetilen ulus kaydı ya da eski adıyla en ziyade müsaadeye mazhar millet kaydı bir anlaşmada tarafların belirli bir konuda üçüncü devletlere ya da yurttaşlarına tanıdıkları ya da tanıyacakları en iyi muameleyi, birbirlerine ya da yurttaşlarına karşı da uygulamayı kabul ettiklerini açıklayan bir hükümdür.” *Pazarıcı*, 88.

⁶⁶ GATT m. I. uyarınca, ithalat veya ihracat üzerinde ya da ithalat veya ihracatla ilişkili olarak konulan gümrük vergileri ile eş etkili her türlü vergi, ithalat veya ihracat ödemelerine yönelik uluslar arası transferler üzerinde konulan gümrük vergileri ile eş etkili her türlü vergiler bu ilke kapsamında değerlendirilecektir. *Talat Kaya*, “DTÖ Hukuku Uygulamasında Ayrımcılık Yapmama İlkesi” AÜHFD, C: 59, S:2, Y: 2010, 191.

olmaz niteliğidir⁶⁷. DTÖ'ye üye olunurken ülkelerin diğer üye ülkelerle veya üye olmayan başka ülkelerle yaptıkları "Taviz Listesi"⁶⁸ (Kolaylık Listesi)" adı verilen ve hangi ülkelere hangi ayrıcalıkların tanındığına dair bir listeyi sunmaları gerekmektedir. Böylece en çok gözetilen ulus kaydı ile bu ayrıcalıklar DTÖ üyeleri arasında kendiliğinden kazanılacağından tüm diğer üye ülkeler için de geçerli hale gelebilecektir⁶⁹. İlke ile ilişkilendirildiğinde ülkelerin diğer ülkeler ile olan ticari ilişkilerinde çok özenli hareket etmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır. DTÖ üyesi olsun olmasın bir devlete tanınan ayrıcalık, doğrudan, en çok gözetilen ulus topluluğu olarak nitelendirilebilecek tüm DTÖ üyelerine yansiyacaktır⁷⁰. Dolayısıyla üye sayısının çokluğu göz önüne alındığında tanınacak bir ayrıcalığın mali ve

⁶⁷ *Van den Bossche*, 40.

⁶⁸ 4067 sayılı Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması'nın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun'un 2. maddesinde "Anlaşma'nın ekini teşkil eden ülkemiz Taviz ve Taahhüt listelerinde ileride yapılacak değişiklikleri onaylamak üzere, Bakanlar Kurulu'na 31.05.1963 tarih ve 244 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin son fıkrası uyarınca yetki verilmiştir." Görüldüğü üzere 1982 Anayasası'nın 90. maddesi hükmüne ve 167. maddesinin konuluş amacına uygun olarak Bakanlar Kurulu'na bu yetkinin verilmesi ile hızla değişen dünya ekonomik dengelerine uyum gösterilmesi mümkün olabilecektir.

⁶⁹ *Büyüktaşkın*, 58.

⁷⁰ DTÖ kapsamında uyuşmazlığa neden olan bir olayda Endonezya'da ulusal bir otomobil firması ile Koreli bir şirket ülke otomobilin yapımı konusunda anlaşma imzalamışlardır. Böylelikle üretilen araçların ulusal olması nedeniyle araçlar gümrük ve satış vergisinden muaf olarak ithal edilebilmişlerdir. Hal böyle olunca Panel, sağlanan avantajların şirketlerin arasındaki sözleşmenin varlığı şartına bağlanmasını GATT m. I'e aykırı görmüştür. Panel Report, Indonesia – Certain Measures Affecting the Automobile Industry, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R and Corr. 1, 2, 3 and 4, adopted 23.06.1998, DSR 1998: VI, 2201.

ekonomi siyaseti açısından getiri ve götürüsünün dikkatli hesaplanması gerektiği açıktır.

DTÖ üyelerinin gözetilmesinin, ayrıcalığın tanındığı devletin üye olup olmaması bakımından iki ayağı vardır. Öncelikle DTÖ üyesi bir devlet, bir başka üye devlete bir konuda kolaylık, muaflık veya ayrıcalık tanıdıysa bu uygulamaları derhal diğer üyelere de aynı şartlarla sağlamalıdır⁷¹. Diğer yandan bakıldığında, DTÖ üyesi devlet, üçüncü bir ülkeye kolaylık sağlayıcı bir kural getirmiş ya da lehte uygulama yapmışsa bunları DTÖ üyeleri için de aynı şartlarla geçerli hale getirmelidir⁷².

b. Ulusal İşlem Yapma İlkesi

İkinci temel ilke *ulusal işlem* yükümlülüğüdür. Buna göre, üye devletler yabancı ürünlere, hizmetlere ve hizmet sağlayıcılara yerel olanlara oranla daha az cazip olanaklar sunamaz. Daha net bir ifade ile ülkesel vergi düzenlemeleri ile yerli ve ithal ürünler arasında rekabet eşitliğinin sağlanmasıdır⁷³. Bu ilke, ulusal kayırmacılığı önlemeye yöneliktir. Dolayısıyla yabancı bir ürün, hizmet ya da hizmet

⁷¹ Bu konuya ilişkin bir anlaşmazlık Brezilya ile o zaman ki adıyla AET arasında meydana gelmiştir. 1992 yılında Brezilya ile AET aralarında belli bir miktar kümes hayvanı etinin gümrük vergisinden muaf olarak AET'ye ithali için kota belirlemişlerdir. Daha sonra AET bunu DTÖ'nün kuruluşuyla birlikte verilmesi gereken Taviz Listesine eklemiştir. Ancak AET'nin söz konusu kotayı en çok gözetilen ülke kuralı şeklinde uygulaması üzerine Brezilya kotanın sadece kendisi için geçerli olacağını ileri sürerek Panel sürecini başlatmıştır. Ancak sonuçta AET'nin doğru bir uygulama gerçekleştirdiği belirtilmiştir. *Kaya*, 193. (Appellate Body Report, European Communities – Measures Affecting the Importation of Certain Poultry Products, WT/DS69/AB/R, adopted 23.07.1998, DSR 1998: V, 2031)

⁷² *Arat – Erten*, 376.

⁷³ *Kaya*, 204.

sağlayıcı bir kez sınırı aşır iç pazara girdiği anda ‘benzer’ yerel ürün ile aynı vergilendirme veya işleme karşı karşıya kalmalıdır; yabancı olana karşı bir ayırım yapılmasına izin verilmemektedir⁷⁴. Böylece, ithalat ve ihracat üzerindeki kısıtlamaların kaldırılması; bunun getirisi olarak uluslararası ticaret hakkının (serbestisinin) korunması yani ticaretin liberalleşmesine olanak tanınması; ayrıca düzenin devamlılığı açısından sınır ötesi işlemlerde devlet müdahalelerinin ve amaç dışı kullanımların hatta tarife yükümlülüklerinden kaçmaya yönelik hükümet uygulamalarının önüne geçilmesi sağlanmış olacaktır⁷⁵. Ulusal işlem yükümlülüğünde bir başka nokta ise hukuki olarak eşitsizlik yaratmayan ancak fiili uygulamalar bakımından ithal ürünler için ayrımcı özellikler taşıyan vergi düzenlemelerinin ulusal işlem yükümlülüğünü ihlal edeceği gerçeğidir⁷⁶. Ulusal işlem, DTÖ hukukunun çok önemli bir kuralı olmasının yanında birçok ticaret uyumsuzluğına konu olması açısından da devletlerin uygulamalarında ayrıca özen göstermelerini gerektirmektedir. Devletlerin içselleştirdikleri korumacı politikalarının, düzenlemelerine ve uygulamalarına bilinçli ya da bilinçsiz olarak yansıdığı görülmektedir. Kaldı ki, uyumsuzluklar yerel olanın kayırıldığı eşit olmayan muamelelerden kaynaklanmaktadır⁷⁷. Aynı şekilde, yerel üretimi koruma amaçlı

⁷⁴ *Van den Bossche*, 40.

⁷⁵ En çok gözetilen ulus ve ulusal işlem kayıtları arasındaki ilişki ve farklılıklara ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. *Serap Telli*, Devletler Hukuku Açısından Uluslararası Ticaret ve Kurumsallaşması, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayını, Ankara 1991, 116-118.

⁷⁶ *Kaya*, 208.

⁷⁷ Örneğin, Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages (WT/DS308/AB/R) uyumsuzluğında Meksika’nın 2002 yılında, yüksek früktoz içeren şeker pancarı, mısır şurubu ve şeker

olmamakla beraber farklı ürün kategorilerindeki ürünlere farklı işlemler uygulanmasının bu ilkeyi ihlal etmeyeceği düşünülmelidir⁷⁸. Bunun yanında, ürünlere uygulanan vergiler eşit olsa da ödeme zamanlarının farklı olarak düzenlenmesinin ihlal olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışma yaratabilecektir.

Bu ilkeye ilişkin, DTÖ bünyesinde çözüm bulunan Türkiye'nin tarafı olduğu bir uyuşmazlık da mevcuttur. Uyuşmazlık, Türkiye'nin yabancı filmlerin gösteriminde yerli filmlere göre farklı vergi oranları uygulaması nedeniyle Amerika Birleşik Devletleri'nin (ABD), Belediye Gelirleri Kanunu'nun ilgili eşit olmayan düzenlemesinin GATT 1994 madde III'e aykırılığı iddiasıyla danışmalarda bulunma istemiyle gündeme gelmiştir. Gerçekten de 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 21. maddesinde eğlence vergisinin oran ve miktarını hesaplarken biletle girilen yerlerde yerli film göstermelerinden % 20, yabancı film göstermelerinden % 50

kamışı yerine tatlandırıcılar kullanılmış olan şuruplar, meşrubatlar ve diğer içecekler üzerine %20 vergi uygulaması getirmiştir. Bu vergi konulduğunda Meksika'nın şeker pancarı ihtiyacının neredeyse tamamı iç piyasadan temin ediliyor ve yüksek früktozlu mısır şurubu Meksika'nın tatlandırıcı ithalatının % 99'unu oluşturuyor olması yapılan ayrımcı vergilendirmenin yerel üretimi koruma amaçlı oluşunun tipik bir örneğini teşkil etmektedir. *Gary Clyde Hufbauer*, "Tax Discipline in the WTO", *Journal of World Trade* 44, Nr: 4, Y: 2010, Kluwer International BV, Hollanda 2010, 766.

⁷⁸ Örneğin, sadece Akdeniz havzasında ve Amerika Birleşik Devletleri'nin güneydoğusunda yetişen üzün çeşitlerinden yapılan şarapların Kanada'dan ithal edilenlere göre farklı vergilendirilmesinin yerli üretimi koruma amaçlı olduğuna Panel'de hükmedilmiştir. (GATT Panel Report, United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages, DS23/R.) *Kaya*, 212. Oysa bu amaç olmasa ulusal işlem ilkesinin ihlal edildiği sonucuna ulaşılmayabilecektir. Dolayısıyla önemli olan neyin amaçlandığının belirlenebilmesidir.

oranında vergi alınacağını ve toplanan miktarın % 75'inin Kültür ve Turizm Bakanlığı Merkez Saymanlık hesabına, % 25'inin belediyeye aktarılacağını düzenlemiştir. Sözü edilen hükümde yerli film gösterimlerine ayrıcalık tanındığı açıktır. Bu çerçevede, yerli film gösterimlerine uygulanan daha düşük vergi oranı vergi kolaylığı olarak nitelendirilmelidir. GATT madde III ise ürünlerin iç piyasada satışını, alımını, satışa sunulmasını, taşınmasını etkileyen yerel vergiler ile kanun, yönetmelik, talimatlar ve bazı ürünlerin harmanlanmasını, işlenmesini ve kullanılmasını zorunlu kılan iç mevzuatın, yerli ya da yabancı ürünlere yerli üretimi koruyacak şekilde uygulanmaması gerektiğini düzenlemektedir. Dolayısıyla bu hüküm DTÖ üyesi bir ülkeden ithal edilen bir ürüne, ulusal menşeli benzer ürüne uygulanana göre daha elverişsiz bir işlem yapılamayacağını düzenleyerek iç mevzuatta ayrımcılığı önlemektedir⁷⁹. Bu hükümler ve uygulama karşısında ABD, 12 Haziran 1996 tarihinde Türkiye ile konuya ilişkin danışmalarda bulunmayı istemiştir. Danışmalardan bir sonuç elde edilemeyince 9 Ocak 1997'de ABD, Panel kurulmasını talep etmiştir. İstem üzerine Uyuşmazlık Çözüm Organı (UÇO), 25 Şubat 1997'de Panel kurulması kararı almıştır. Ancak daha sonra Türkiye ile ABD arasında karşılıklı çözüme ulaşıldığından Panelin faaliyette bulunmasına gerek kalmamıştır. Çözüme yönelik yapılan anlaşmada, Türkiye yerli ve yabancı filmlerin gösterimlerinden elde edilen gişe hâsılatları üzerinden alınan vergi oranlarını en kısa sürede eşitlemeyi taahhüt etmiştir⁸⁰. DTÖ cephesinde çözüm arayışları bu şekilde gelişirken, Türkiye iç mevzuatında uyuşmazlığın çözümüne ilişkin çalışmalara

⁷⁹ Arat – Erten, 330.

⁸⁰Söz konusu *WT/DS43* sayılı uyuşmazlığa ilişkin belgeler için bkz. http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds43_e.htm, erişim tarihi, 10.05.2011.

önceden başlamış ve 09.12.1997 tarih ve 97/10349 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁸¹ ile 01.01.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yerli ve yabancı filmlerin gösteriminden alınan vergilerin oranlarını her iki film türü için de % 10 olarak belirleyerek eşitlemiştir.

Türkiye uygulamasına bakıldığında, düzenlemenin, ilgili bölümde istisna ve muafıkların belirlendiği maddede yer almadığı görülmektedir. Hüküm 'Nispet ve Miktar' başlığı altında düzenlenmiştir. Vergi teorisi bakımından düzenlenme ve şekil açısından bir istisna ya da indirim görünümünde değildir. Ancak hükmün yarattığı fiili sonuçlar, vergi istisnası şeklinde düzenlenmiş olsaydı ulaşılabilecek sonuçlar ile aynıdır. Dolayısıyla hangi isim altında düzenlenirse düzenlensin ya da vergi sistemi içinde konumu ne olursa olsun, fiilen vergi avantajı sağladığı açıktır. Bu yolla yapılan düzenlemelerin de DTÖ hukuku sistematiği bakımından düşünüldüğünde vergi kolaylığı sayılacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

Bu savı güçlendiren ve yukarıda yer alan düzenlemeye paralel korumacı politika güden bir başka hüküm 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) bulunmaktadır. GVK madde 89/7(b)'de, ülkemizin uygarlık birikimi, kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere, görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayımlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına

⁸¹ Söz edilen uyuşmazlığa rağmen Kanun hükmünde yer alan oranlar eski halini korumakla birlikte 1982 Anayasası madde 73/4 uyarınca Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin kullanılmasıyla Belediye Gelirleri Kanunu'ndaki bu farklılık giderilmiştir.

ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımlarda, gelir vergisinin matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirim yapılacağı öngörülmüştür. Üzerine, oldukça geniş ve esnek yorum yapılmasına izin verir şekilde hazırlanmış olan hükme ‘Diğer İndirimler’ başlığı altında yer verilmiş, dolayısıyla bir vergi kolaylığı getirildiği açıkça belirtilmiştir. Madde ile güdülen korumacı politikanın yukarıda sözü edilen uyuşmazlık konusu hükümde de aynı yönde olduğu rahatlıkla görülmektedir. Fiilen elde edilen sonuca bakıldığında her iki düzenleme de vergi avantajı sağlamaktadır. Dolayısıyla hangi başlık altında yer alırsa alsın uyuşmazlık konusu maddenin ilk halinde yerel üretimi ya da hizmeti destekleyici bir vergi kolaylığı tanınmıştır.

Vergi kolaylıkları ile yukarıda sözü edilen ayrımcılık yasağına ilişkin iki temel ilke olan en çok gözetilen ulus kaydı ve ulusal işlemin DTÖ sistemindeki görünümü vergi hukukunda mevcut tipiklikten⁸² bağımsız ele alınmalıdır. Şöyle ki, tipleştirme kanunkoyucu tarafından konulan büyük önermeyi, tipiklik ise bu kurala uyan küçük önermeyi oluşturur. Oysa DTÖ sistematğinde ayrımcılık yasağına ilişkin tipleştirme kazuistik bir yöntemle değil, genel, çerçeve ifadelerle betimlenmiştir. Aynı şekilde en çok gözetilen ulus kaydı ve ulusal işlem kavramları açıklanırken üye her ülkenin hukuk sisteminde içselleştirebileceği ölçüde genelleştirme yapılmıştır. Bu nedenle vergi kolaylıkları denildiğinde, hukukumuzda mevcut muaflik ve istisnalardan daha geniş bir anlam düşünölmelidir. Bir ürüne veya belirli bir ülkeye ticari alanda avantaj veya diğerlerine dezavantaj olabilecek vergi ödevine ilişkin maddi ve şekli düzenlemeler söz konusu olabilir. Bu noktada, işlem

⁸² Öncel – Kumrulu – Çağan, 30-32.

veya kuralın, ne ad altında düzenlendiğine bakılmaksızın, uygulamada bir vergi avantajına dönüşüp dönüşmediği gözlemlenmeli, bu gerçekleşiyor ise vergi kolaylığından söz edilebileceğine dikkat edilmelidir.

2. Damping ve Sübvansiyon Yasakları

DTÖ hukuku içinde yer alan bir diğer kural grubu ise haksız rekabetin önlenmesine ilişkin düzenlemelerdir. Bu konudaki en önemli ilkeleri *damping ve sübvansiyon yasakları* oluşturmaktadır.

a. Damping Yasağı

Damping, GATT 1994 madde VI kapsamında, bir ülke mallarının normal değerinden aşağı bir fiyatla diğer bir ülke piyasasına sokulmasıdır. Damping yapılması ayrımcılığa ve rekabet eşitliğinin bozulmasına yol açacaktır. Bu nedenle üçüncü piyasada, bir malın iç piyasadakinden daha düşük fiyatla satılmasının önüne geçmek üzere *damping yasağı* kural olarak kabul edilmiştir. İhraç fiyatı ile iç fiyatın kıyaslanması damping tespiti için yol göstericidir. Damping saptandığında buna yaptırım uygulanabilmesi, GATT madde VI uyarınca, ithal ülkesi olan üye devlette yerli bir sanayi koluna önemli ölçüde zarar vermesi veya önemli ölçüde zarara neden olma tehdidi oluşturması ya da sanayi kolunun kurulmasını esaslı biçimde geciktirmiş olmasına bağlıdır. Zararın belirlenmesinde nedensellik bağının varlığı şartının yanında, dampinge konu ithalat miktarı ve aynı malların iç piyasadaki fiyatlarına etkisi ile iç piyasada benzer malları üreten üreticilere olan etkileri rol oynamaktadır. Dampinge karşı uygulanabilecek yaptırım, iç fiyat ile ihraç fiyatı arasındaki farka göre belirlenecek olan “anti-damping vergisi (damping karşılayıcı vergi)”dir. Söz konusu yaptırım sadece dampingi sonlandırmaya özgü olduğundan

alınacak vergi iç fiyat ile ihraç fiyatı arasındaki farkı aşmamalı ve zarar giderildiğinde vergilendirme kaldırılmalıdır⁸³.

Damping yasağı ile vergi kolaylıklarının ilişkilendirilmesinde dikkat edilmesi gereken nokta, dampinge konu olduğuna inanılan malın satış fiyatını etkileyebilecek ve açıkça DTÖ hukuku tarafından yasaklanmış bulunan vergi kolaylıkları değildir. Çünkü devletler, vergi kolaylıklarının çok da göz önünde bulunmasını ve bunların DTÖ bünyesinde uyuşmazlık konusu yapılmasını istememektedir. Bunun yerine belirli ürünlerin satışında damping yapılsaydı malın tüketiciye yansıtılacak fiyatında nasıl etkili olacaksa bunu gerçekleştirmek adına ürünün üretim maliyetlerini düşürecek vergi kolaylıklarının kullanımı söz konusu olabilir. Ülkenin belirli bölgelerinin ekonomik açıdan gelişmesinin sağlanması için bu bölgelerdeki işletmelerin üretim maliyetlerini düşüren istisna ve muafıklar örnek gösterilebilir⁸⁴. Böylelikle damping ya da sübvansiyon yasağına aleni bir şekilde karşı gelmeden, ürünün, üretim maliyeti düşürülerek ithal mallarla fiyat yönünden rekabet edebilmesi amaçlanmaktadır.

b. Sübvansiyon Yasağı

Yasaklanan diğer uygulama sübvansiyondur. Yukarıda yapılan teorik tanımın yanında uluslararası ticaret ve DTÖ hukukunda sübvansiyonun ne ifade ettiğinin irdelenmesi gerekmektedir. Ekonomide geniş bir uygulama alanı bulan sübvansiyon tanımı pek az yapılmaktadır. Çoğunlukla, vergilendirmenin karşıtı olarak

⁸³ *Arat – Erten*, 381-382.

⁸⁴ 5084 sayılı Kanun ile de ülkenin bazı illerinde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam olanaklarını artırmak amaçlanmaktadır.

kullanılmakta olan sübvansiyon, sıradan anlamıyla bir mal veya hizmetin fiyatının düşük tutulması amacıyla devletin, bir sanayi ya da işletmeye aktardığı paradır⁸⁵. Bu tanıma yer verilmesinin nedeni uyuşmazlıkların çözümünde Panel ve Temyiz Organının sözcüklerin sıradan, basit kullanımlarına başvurmasıdır⁸⁶. Yorum kargaşasına ve devletlerin yerel düzenlemelerinde farklı kavramlara benzer anlamlar atfetmelerinden kaynaklı eşitsizliğe neden olmamak için bu yola başvurulmaktadır. Ancak yapılan tanıma göre, vergi kolaylıklarının da bir sübvansiyon şekli sayılıp sayılmayacağı konusunda çeşitli görüşler olabilir. Şunu belirtmek gerekir ki, doğrudan yararlananlar açısından para almakla vergi kolaylıkları ile aslında tahsil edilmesi gereken miktarların belirli amaçlarla mükelleflerden alınmaması arasında sonuç açısından bir fark yoktur. Her iki şekil de hükümetlerin karar verdikleri mali transferleri temsil etmektedir. Diğer yandan tarife gibi sınır korumaları, hükümetin mali transferleri ile aynı sonuçları doğurmayacaktır. Ancak yine de, ithalatta rekabet halindeki sektörlerin yabancı rekabetten korunuyor olmaları açısından tarife uygulamalarının sübvansiyonun bir başka görünümü olup olmadığı da tartışılabilmektedir. Dolayısıyla uluslararası ticaret bağlamında sübvansiyon kavramının hükümet transferleri veya mali harcamalar bakımından gerekli ölçüde tanımlandığını söylemek güçtür⁸⁷.

⁸⁵ Oxford Dictionaries, http://oxforddictionaries.com/view/entry/m_en_gb0825310#m_en_gb0825310, erişim tarihi, 10.05.2011.

⁸⁶ Örneğin, Canada-Dairy, Temyiz Organı Raporunda “ödeme” nin anlamı için Oxford English Dictionary (Oxford İngilizce Sözlük)’e başvurulmuştur. Bkz. *World Trade Report 2006*, 47, www.wto.org/english/res_e/booksp_e/anrep_e/world_trade_report06_e.pdf, erişim tarihi, 10.05.2011.

⁸⁷ *World Trade Report 2006*, 47.

DTÖ'nün sübvansiyon olarak kabul ettiği uygulamalara, yasaklamalara ve yaptırımlara GATT 1994 ve STÖ Anlaşması bağlamında ayrıntılı olarak ileride yer verilecektir. GATT 1994'e göre, ihracatçı veya (üretici) ülkede mala, imal, üretim veya ihraç sırasında doğrudan doğruya veya dolaylı yoldan sağlandığı bilinen, muayyen bir malın nakline yapılan bilumum yardımlar da dahil, prim veya yardımlara yaptırım getirilmiştir. Tarım ürünlerine ilişkin sübvansiyonlar ise daha esnek kurallara bağlanmıştır (bkz. Tarım Anlaşması madde 6-11). Sübvansiyonun ihracat fiyatını etkilemesi halinde "telafi edici vergi" yaptırımı uygulanabilmektedir. Bununla, destekleme sonucu oluşan düşük fiyatın giderilmesi amaçlanmaktadır. Damping uygulamasında olduğu gibi, yalnızca duruma özgü bir tedbir olduğundan telafi edici vergi sübvansiyonun miktarını aşmamalı ve destekleme ortadan kalktığında yaptırıma derhal son verilmelidir⁸⁸.

3. Pazara Giriş Kuralları

DTÖ hukuku içinde *pazara giriş kuralları* belirlenmiştir. Gümrük tarifeleri (gümrük vergileri, diğer vergi ve harçlar), ve tarife dışı engeller (miktar kısıtlamaları, ticaretin düzenlenmesinde saydamlık kuralları, teknik düzenlemeler, standartlar, genel sağlık ölçütleri, gümrük formaliteleri vb.) konularında olmak üzere pazara giriş yöneten kural grupları bulunmaktadır⁸⁹.

Gümrük tarifeleri, ürünlerin ithalatında bazen de ihracatında uygulanan vergilerdir. Hükümetler için iyi bir gelir kaynağı oluşturan gümrük vergilerinin iç vergiler ve harcamalardan alınan vergiler ile karşılaştırıldığında toplanmasının daha

⁸⁸ *Arat – Erten*, 382.

⁸⁹ *Van den Bossche*, 41.

kolay olduğu açıktır. Ayrıca devletin dış ticarete müdahalesinde ve yerel endüstrinin korunmasında geleneksel bir araç olarak kullanılmaktadır⁹⁰.

DT hukukuna göre gümrük vergileri yasaklanmış değildir ve birçok ürüne uygulanmaktadır. Buna rağmen, DT, yelerine karşılıklı çıkarlarını gzetem indirimler yapmaları mümkünse tarifeleri tamamen kaldırmaları konusunda müzakerelerde bulunma çağrısı yapmaktadır (*müzakere ilkesi*, GATT 1994 m. XXVIII vd.). Bağışıklıkları da içerir Şekilde tarife kolaylıkları üzerine alınan müzakere sonuçları Kolaylık Listesi olarak düzenlenmektedir. Böylece, vergi kolaylığı tanınan ürünler için uygulanacak gümrük vergisi, üzerine anlaşılan en fazla miktarı geçemeyecektir (GATT 1994 m. II). Vergi kolaylıklarını kurala bağlayan bu listeler DT hukukunun ayrılmaz parçalarıdır. Gümrük vergilerini kademeli olarak kaldırmak amacıyla dönem dönem kapsamlı görüşmeler yapılmış, önemli vergi indirimleri kabul edilmiřtir⁹¹. zerine uzlaşılan tarifelerin bağlayıcı oluşu ile en çok gözetilen ulus kaydı, hatta ulusal işlem ilkesi ve sübvansiyon yasağı birlikte değerlendirildiğinde bir verginin (tarifenin) belirlenmesi ile tüm üyeler için geçerlilik kazanıp genelleşeceğini söylemek yanlış olmayacaktır. Hatta yelerin, tanıyacakları vergi kolaylıklarının sınırlarını açıklayarak kendilerini yükümlülük altına sokmaktan kaınabilecekleri ve DT dışındaki ülkeler ile de, mümkün olduğunca, kolaylıklar

⁹⁰ *Van den Bossche*, 379; *lk Halatçı Ulusoy*, Dünya Ticaret rgt'nde Uyuşmazlıkların zm Mekanizması, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara 2009, 32-33.

⁹¹ Yapılan tarife görüşmelerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. *Alpar – Ogun*, 178 vd.; *Hans van Houtte*, *The Law of International Trade*, Second Edition, Sweet & Maxwell, Londra 2002, 84.

konusunda bir görüşmeye girmekten kendilerini alıkoyacakları akla gelebilmektedir⁹².

DTÖ hukuku genel olarak ticaretin liberalleşmesi doğrultusunda kurallar getirirken, üyelerin ulusal endüstrilerini dış rekabete karşı korumak zorunda kalacakları durumların olacağını da gözeterek düşük düzeyde tutulan gümrük vergilerini kural olarak yasaklamazken, tarife dışı engelleri, başta ticari mallarda miktar kısıtlamaları olmak üzere, birkaç istisna⁹³ dışında, genel bir kural olarak yasaklamıştır (GATT 1994 m. XI). Bunun nedeni, miktar kısıtlamalarının öngörülebilirliği ortadan kaldırarak yükümlülükleri belirsiz hale getirmesi, dolayısıyla eksik arz olunması gerçek arz ve talep dengesi oluşmadığından fiyatların yükselmesi, ödemeler dengesinin bozulmasıdır⁹⁴. Gümrük vergilerinden ürün fiyatları yükseltilerek dolaylı bir müdahale söz konusu iken, miktar kısıtlamalarında genellikle ithalat konusu bir malın miktar ya da değerinde doğrudan yapılan bir sınırlama veya yasaklama vardır. İthal konusu malın fiziki miktarının veya değerinin belli süreler ile sınırlandırılmasına “kota” denilmektedir⁹⁵. DTÖ üyelerinin, malların ithalat veya ihracatını engellemelerine ya da kota uygulamalarına izin verilmemektedir. Hizmet ticareti alanında miktar kısıtlamaları, kural olarak, bazı özel

⁹² V. A. Seyid Muhammad, *The Legal Framework of World Trade*, Stevens & Sons Limited, Londra 1958, 133-134.

⁹³ Örneğin, GATT 1994 madde XII, dış ödemelerde önemli zorlukların belirmesi halinde ödeme güçlüğü ortadan kalkana kadar miktar kısıtlamalarına başvurulabileceğini düzenlemiştir. Ayrıca GATT 1994 madde XVIII, kalkınma çabaları döviz rezervleri üzerinde aşırı baskılar yaratan gelişmekte olan ülkeler için istisnai uygulamalara izin vermektedir.

⁹⁴ *Muhammad*, 234 vd.

⁹⁵ *Büyüktaşkın*, 94; *Halatçı Ulusoy*, 33.

pazara giriş taahhütlerinin varlığı halinde yasaklanmıştır. Bu sektörlerde, Özel Taahhütler Listesinde açıklanması koşuluyla miktar kısıtlamalarına gitmek mümkün olmaktadır (GATS m. XVI).

4. Saydamlık İlkesi

Ulusal ticari düzenlemelerde saydamlığın eksikliği, uluslararası ticarete diğer tarife dışı engeller arasında büyük öneme sahiptir. Bazı ürünlerde ve ülkelerde teknik düzenlemeler ve standartlar, genel sağlık ölçütler, gümrük formaliteleri gibi tarife dışı engeller, ticarete gümrük vergileri ya da miktar kısıtlamalarından daha önemli engeller olarak baş göstermektedir⁹⁶. Oysa pazara girişi düzenleyen kuralların açık ve öngörülebilir olması, iyi işleyen ve güvenli bir ticaret sistemi için şarttır⁹⁷. Bu nedenle DTÖ hukukuna göre yerel endüstrinin korunmasının ancak tarifeler yoluyla yapılması, görüşmelerin aleni olması, görüşmeler sonucu alınan kararların derhal DTÖ'ye bildirilmesi, listeler yardımıyla duyurulması ve üyelerin uyguladıkları tüm maddi ya da usule ilişkin düzenlemeleri diğer üye devletlere derhal bildirmeleri kurala bağlanmıştır. Bu kurallar saydamlık ilkesini oluşturmaktadır⁹⁸. Saydamlık üyelere olduğu kadar örgüte de faaliyetlerini duyurma bakımından yükümlülük getirmektedir. Örneğin Kuruluş Anlaşması 3 no'lu eki uyarınca Ticaret Politikalarını Gözden Geçirme Mekanizmasına (TPRM) göre kurulan Organ, üyelerin, taahhütleri doğrultusunda yürüttükleri ticaret politikalarını ve uygulamalarını incelemektedir.

⁹⁶ *Van den Bossche*, 42.

⁹⁷ *Van den Bossche*, 41- 42; *Halatçı Ulusoy*, 32.

⁹⁸ *Arat – Erten*, 376; Saydamlık ilkesinin, yukarıda söz edildiği üzere, ürünlerin üretim aşamasındaki maliyetlerini düşüren çeşitli düzenlemelerle aşılabileceği göz önüne alındığında, işlerliğinin tartışılabilir hale gelebileceğine dikkat edilmelidir.

İnceleme sonunda hazırlanan rapor tüm üyeleri bilgilendirmek amacıyla yayımlanmaktadır.

Tüm bu korumacı önlemler ile doğrudan mal ticaretinin, dolayısıyla ticaret serbestisinin önüne geçerek yerel mal üretimini avantajlı duruma getirmek ve bu yolla dış piyasada yerel ürünlere rekabet üstünlüğü kazandırma amaçlanmaktadır⁹⁹.

Bu amacı gerçekleştirmek için devletlerin kullanabilecekleri önemli araçlardan birini vergi kolaylıklarının kullanımı oluşturabilir. Özellikle ülkemizdeki yerli üretimin desteklenmesi iradesi günümüzün küreselleşen dünyasında yerel üretimin ancak DTÖ sisteminin izin verdiği vergi kolaylıkları gibi araçlarla desteklenebileceği noktasında gerçeklik taşıyabilir.

5. Ticaretin Serbestleştirilmesine Karşı Sosyal Değer ve Menfaatlerin Korunması İlkesi

Ticaretin serbestleştirilmesine karşı sosyal değer ve menfaatlerin korunması ilkesi yukarıda açıklanan ilke ve kurallar yanında DTÖ, ayrıca, ticaretin serbestleştirilmesi ve diğer ekonomik veya ekonomik olmayan sosyal değer ve menfaatler arasında çıkan uyuşmazlıkların çözümü üzerine bir dizi kural getirmiştir (GATT 1994 m. XX ve XXI; GATS m. XIV vd.). Bu kurallar DTÖ üyelerine serbest ticaret ile uyuşan veya çatışan ekonomik ya da ekonomik olmayan değer ve menfaatleri göz önünde bulundurmalarını sağlar. Ekonomik veya ekonomik olmayan değer ve menfaatler, çevrenin korunmasını, genel sağlığı ve kamu düzenini, ulusal varlıkların korunmasını, ulusal ve uluslararası güvenliği içine almaktadır. Ekonomik menfaatler, ithalatta beklenmeyen gecikmeler ile malların taşınmasında şiddetli ve

⁹⁹ *Büyüktaşkın, 93.*

hasar verici doğa koşullarından kaynaklı ciddi zarardan yerel sanayinin korunması, ödemeler dengesinin sağlanması¹⁰⁰ ve bölgesel ekonomik entegrasyonun izlenmesini¹⁰¹ kapsamaktadır. Bu istisnalara, üzerine temel ilke ve kurallardan kaynaklanan kesin koşullarda anlaşmak kaydıyla, tüm DTÖ üyeleri tarafından başvurulabilir veya izin verilebilir¹⁰².

DTÖ hukukunda gelişmekte olan ülkelerin özel gereksinimlerini gözetme amaçlı bir dizi özel ve ayrıştırıcı davranış kuralları düzenlenmiştir (GATT 1994 Bölüm IV ve m. XVIII). Bazı alanlarda gelişmekte olan ülkelere erteleme, muaflık ve ayrıcalık sağlanması gibi daha az yükümlülük veya farklı kurallar tanınmakla birlikte teknik yardım da sağlanmaktadır¹⁰³. Ayrıca üyelerin ticaret müzakerelerini yürütürken tanıyacakları ayrıcalıkların sınırının belirlenmesinde “karşılıklılık” esasına göre hareket etmeleri ilke olarak öngörülmüşken¹⁰⁴, gelişmekte olan bir üye görüşmenin tarafı ise karşılıklı işlem ve en çok gözetilen ulus kaydından bağışık tutulmuştur¹⁰⁵.

¹⁰⁰ İlgili anlaşmaların uygulanmasından dolayı yerel üretim önemli ölçüde zarar görüyor veya ödemeler dengesi ciddi şekilde bozuluyorsa, olumsuzluk ortadan kalkıncaya kadar olayla sınırlı kalmak üzere, anlaşmanın uygulanması askıya alınabilmekte veya değişikliğe uğrayabilmektedir. Bkz. GATT 1994 m. XII, XIV, XIX; GATS m. X, XII; Koruma Tedbirleri Anlaşması.

¹⁰¹ Aralarında gümrük birlikleri veya serbest ticaret bölgeleri kuran DTÖ üyeleri ilgili anlaşmalar dahilinde aralarında daha ayrıcalıklı bir rejimi diğer üyeler için geçerli kılmaksızın uygulayabilirler. Bkz. GATT 1994 m. XXIV; GATS m. V.

¹⁰² *Van den Bossche*, 43.

¹⁰³ *Van den Bossche*, 43.

¹⁰⁴ *Van Houtte*, 85.

¹⁰⁵ *Van den Bossche*, 676-677.

B. DTÖ HUKUKUNDA SÜBVANSİYONLAR VE TELAFİ EDİCİ ÖNLEMLER ANLAŞMASI KAPSAMINDA VERGİ KOLAYLIKLARINA İLİŞKİN HÜKÜMLER

1. Genel Olarak

Devletlerin mal ve hizmet üretimi ile ihracatını artırmak amacıyla dolaylı ya da doğrudan yaptığı mali yardımların haksız rekabete veya kaynakların akılcı kullanılamamasına yol açarak ihraç ülkesindeki ilgili endüstri kollarına zarar verebileceği öngörülebilir bir durumdur. Özellikle yüksek teknolojiye dayalı alanlarda gelişmiş ülkelerin bir tür teşvik yarışına girmeleri nedeniyle Tokyo Turu müzakerelerinde, örneğin, devlet desteği olmadan ayakta duramayacağı ancak yardımların kurala bağlanması gerektiği düşünülen uçak sanayisi alanına yönelik olarak Sivil Uçak Anlaşması görüşülmüştür¹⁰⁶.

Devletlerin, belirli üretim kollarının yanında diğer alanlara da oldukça yaygın şekilde teşvik uygulamaları ve bunun yol açtığı sakıncalar GATT 1947 ve 1979 yılında Tokyo Turu'nda görüşülen Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Kodu'nda gerekli durumlarda zarar gören devletlerce karşı tedbir alınmasına olanak tanıyan düzenlemelere yer verilmesi sonucunu doğurmuştur¹⁰⁷.

Uluslararası ticaretin serbestleştirilmesinin önündeki en önemli engellerin başında gelen sübvansiyonların disipline edilmesine ilişkin GATT 1947'de belirtilen

¹⁰⁶ Aynı amaçla ABD ile AB arasında 1992 yılında çelik sanayisi alanındaki teşvikleri sınırlandıran bir anlaşma yapılmıştır. *Selim Kunalp*, "Çok Taraflı Ticaret Sistemi ve Türkiye", GATT "Uruguay Round" Müzakerelerinin Sonuçları ve Etkileri, Düzeltilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, TÜİSAV Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Merkezi Yayını, Ankara 1996, 61.

¹⁰⁷ *Kunalp*, 62.

genel esaslar XVI ve XXIII maddelerinde yer almaktadır. Madde XVI'ya göre, sübvansiyonlar, yerli üretime verilenler ve ihracat sübvansiyonları olarak ikiye ayrılmaktadır. Taraflardan birinin ihracatın artması veya ithalatın azalmasına doğrudan veya dolaylı neden olacak bir uygulamada bulunması halinde bunun GATT Konseyine bildirilmesi gerekecek ve bu bildirim, sübvansiyonun verilme nedeni, kapsamı, niteliği, öngörülen sonuçları gibi konuları kapsayacaktır. Sübvansiyon uygulanması nedeniyle taraflardan birinin ciddi şekilde zarar görmesi veya çıkarlarının zedelenmesi durumunda, sübvansiyon veren ülke, istem üzerine, sübvansiyon uygulamasına son verme ya da sınırlandırma yaptırımları ile karşı karşıya kalabilecektir.

Madde XXIII ise, taraflardan birinin Anlaşma hükümlerine aykırı bir uygulaması nedeniyle, diğer bir taraf ülkenin zarara uğraması durumunda izlenecek prosedüre ilişkindir. Düzenlemeye göre, zarara uğratan ile uğrayan taraflar için öncelikle başvurulacak yol, genel uyuşmazlık çözüm usulünün içinde yer alan, danışmalarda bulunmadır. Bundan tatmin edici bir sonuç alınamaması durumunda zarar veren ülkeye karşı Anlaşma'dan doğan yükümlülüklerin askıya alınması ya da tanınan ayrıcalıkların geri çekilmesi şeklinde önlemler alınabilmektedir.

GATT 1947'de sübvansiyon tanımının açık bir şekilde yapılmamış oluşu, bazı belirsiz terimlerin (maddi zarar, hakkaniyete uygun bir pay, yerli sanayi gibi) yorum konusunda birlik sağlanamamasına yol açması, sübvansiyon miktarının hesaplanmasında ulusal yöntemlerin tespit edilen miktar ile telafi edici vergi miktarı ilişkisini kurma olanağını vermemesi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ayrımına gidilmemiş olması gibi nedenler öncelikle ve Tokyo Turu'nda, Tokyo Turu'nun

ürünü olan Kod'un yetersiz kalması üzerine, Uruguay Turu'nda daha kapsamlı bir düzenleme üzerine görüşme gereksinimini doğurmuştur¹⁰⁸.

1993 yılı içinde sonlanan Uruguay Turu'nun ürünü olan DTÖ, Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması'nın da yer aldığı, GATT bünyesinde akdedilen tüm anlaşmaları çatısı altında toplamıştır. Uruguay Turu'nda yapılan görüşmeler ile yeni ve tatmin edici bir içeriğe kavuşan Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması'nın getirdiği başlıca yenilikler; sübvansiyon tanımının ayrıntılı bir şekilde yapılmış olması; uygulamaların olanaklı olanlar ve olmayanlar şeklinde ayrılmış olması; ihracat sübvansiyonları ve yerli sübvansiyonlar farkının ortadan kaldırılarak sübvansiyonların bir bütün olarak değerlendirilmesi; ihracata ve ithal ikamesine yönelik sübvansiyonların yasaklanması; sübvansiyon niteliğindeki iç destekler ve bunlara yönelik uygulamaların esas ve usullerine ilişkin düzenlemeye gidilmesi; telafi edici önlemlerle ilgili olarak saydamlığı ve öngörülebilirliği arttırmayı hedefleyen ve soruşturmalarla ilgili daha fazla teknik ayrıntıya yer veren bir sistem kurması; ciddi zarar, yerli sanayi gibi belirsiz terimlerin netliğe kavuşturulması, sübvansiyon miktarı ve zarar hesaplama yöntemlerinin ve ölçütlerinin belirlenmesi;

¹⁰⁸ *Melek Us*, "Uruguay Round'un Teşvik Sistemimiz ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetler Üzerine Etkileri", GATT "Uruguay Round" Müzakerelerinin Sonuçları ve Etkileri, Düzeltilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, TÜİSAV Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Merkezi Yayını, Ankara 1996, 137-138.

gelişmekte olan ülkelere uzun süreli ihracat sübvansiyonu verme hakkı tanınmış olmasındır¹⁰⁹.

Anlaşmada yapılan sınıflandırmanın başında, belirli bir üretim dalının yararlandığı kolaylıkların “spesifik (özgül)” nitelikte olduğu ve işletmelerin gelir gider dengesini etkilediklerinden rekabeti bozucu yönde rol oynadıkları, bu nedenle de sınırlandırılmaları gerektiği düşüncesine yer verilmiştir. Buna paralel olarak ihracatı doğrudan destekleyen veya yerli ürün kullanılması şartıyla yapılan yardımlar yasaklanmış; bölgesel kalkınma, araştırma-geliştirme faaliyetlerini destekleyen sübvansiyonlar ihracatı ve üretim rekabetini doğrudan etkiledikleri ölçüde yasaklanmıştır.

Bu tür sübvansiyonların yasaklanmama ölçüsü başka bir üyenin üretim sahasına olumsuz etkide bulunmama, ciddi zarar vermemedir. Bu ölçünün aşılması durumunda sübvansiyonun kaldırılması veya telafi edici vergi uygulaması ile karşı karşıya kalılabilmektedir¹¹⁰.

Görüldüğü üzere, STÖ Anlaşması, bir yandan sübvansiyonların uygulama sınırlarını belirleyen düzenlemeler yaparken diğer yandan bu uygulamalardan zarar gören üyelerin ne tür önlemler alabileceğini hükme bağlayarak ikili bir yapı kurmuştur¹¹¹.

¹⁰⁹ *Us*, 140; *Kuneralp*, 62; *Mehmet Tan*, “DTÖ Kuralları: Anti-Damping, Sübvansiyonlar ve Türkiye”, Dünya Ticaret Örgütü, Doha Turu Çok Tarafli Ticaret Müzakereleri ve Türkiye, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı Yayınları, Ankara 2008, 235-236.

¹¹⁰ *Kuneralp*, 62.

¹¹¹ *Tan*, 234-239.

STÖ Anlaşması'nın öngördüğü telafi edici önlemlere ilişkin kurallar, zarar gören üyenin Anlaşma gereği tanındığı ayrıcalıkları askıya alabilmesi gibi Anlaşmanın genel kurallarından sapmaya izin veren hükümleri de taşıdığından, mevcut halleriyle DTÖ'nün temel ilkelerinden “en çok gözetilen ulus” (GATT m. I) ve “tavizlerin bağlayıcılığı” (GATT m. II) ilkelerine istisna oluşturduğundan DTÖ hukuku içinde çok önemli bir yere sahiptir¹¹².

STÖ Anlaşması'nın sistematığıne genel olarak bakılacak olursa, öncelikle sübvansiyon tanımının yapıldığını daha sonra ‘yasak olanlar’ ve ‘önlem alınabilir (dava edilebilir) olanlar’ olmak üzere ikili bir ayrıma gidildiği görülmektedir. Oysa Anlaşma'nın ilk halinde bu üçlü olarak yapılmıştır. Ayrıma göre, ‘önlem alınamayan’ yani ‘serbest’ olarak nitelendirilebilecek bir sübvansiyon grubu bulunmaktaydı, ancak bu tür sübvansiyonların yapılabilmesi Anlaşma'nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren beş yıllık geçici bir süre ile sınırlandırılmış ve bu sürenin uzatılması ya da ilgili hükümlerin yenilenmesi için yeni bir görüşme yapılması gerekli görülmüştü. Fakat geçici sürenin bitimi olan 1999 yılının sonuna kadar ‘önlem alınamayan’ sübvansiyonlara ilişkin bir uzlaşma sağlanamadığından bu grup kendiliğinden ortadan kalkmıştır. Aslında devletlere inisiyatif kullanabilecekleri, görece olarak yeterli ya da yetersiz olsa da, özgür bir alan bırakan Anlaşma'nın eski halinin daha korumacı bir politika öngördüğü görülmektedir. Anlaşma'nın güncel hali, devletlere özgürce kullanabilecekleri hiçbir açık kapı bırakmamaktadır. Artık elde ancak teorik olarak incelediğimiz, verilmesi tümüyle yasak olan sübvansiyonlar

¹¹² *Tan*, 234.

ile her an başka bir ülkenin endüstrisine zarar verme olasılığı nedeniyle bir yaptırımla karşılaşma tehdidi taşıyan sübvansiyonlar kalmıştır.

DTÖ Anlaşmasının ayrılmaz parçası olan Tarım Anlaşması'nda düzenlenen tarım ürünlerine yönelik olanlar dışındaki tüm sübvansiyonlar içinde ihracat performansına dayalı olanlar veya ithal ikamesi amaçlı olanlar tümüyle yasaklanmıştır. Bunun dışında kalan ve sübvansiyon tanımına giren her türlü destek ise önlem alınabilir konumdadır¹¹³. Alınabilecek önlemler konusunda iki farklı yol bulunmaktadır. İlk olarak, uyuşmazlıkların çözümü mekanizmasına başvurulabilecektir. Bu yolla, yasaklanmış sübvansiyonların kaldırılması; önlem alınabilir sübvansiyonların ise yine kaldırılması ya da karşı tarafın zararının giderilmesi sağlanabilecektir. Diğer yol, yerli üreticilerin tanınan sübvansiyon sonucu zarar görmeleri durumunda kullanılacak 'telafi edici önlem' olarak isimlendirilen bir başka mekanizmanın işletilmesidir¹¹⁴.

DTÖ kapsamında vergi kolaylıklarının kullanımına ilişkin pek çok uluslararası kod içinde Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması'nın çok önemli bir yeri vardır. Bu nedenle anlaşma metninde vergi kolaylıklarıyla ilgili hususlara sistematik şekilde yer verilmesi gerekmektedir.

2. STÖ Anlaşması'nın Kapsamı

STÖ Anlaşması altı bölümde her biri ayrıntılı olarak düzenlenmiş otuz iki maddeden ve yedi ekten oluşmaktadır. Anlaşma'nın en önemli özelliklerinden birisi diğer üyelerin rızası olmadan, herhangi bir hükmüne çekince konulamamasıdır (m. 32.2). Anlaşma, daha önce de değinildiği üzere, vergi kolaylıkları bakımından

¹¹³ *Tan*, 239.

¹¹⁴ *Tan*, 239.

oldukça önemli olan sübvansiyon kavramının tanımının yanında, hangi sübvansiyonların yasaklandığını ve hangilerinin dava edilebilir (önlem alınabilir) olarak kabul edildiğini düzenlemektedir.

a. Sübvansiyon Kavramı

Anlaşma'nın sübvansiyon kavramını açıklayan 1. maddesine göre herhangi bir üyenin sınırları içinde hükümet veya kamu organları tarafından mali katkıda bulunuluyorsa, bir başka deyişle: herhangi bir hükümet uygulaması fonların doğrudan transferini (örneğin, yardım, kredi ve öz sermaye akıtılması), fon veya borçların olası doğrudan transferini (örneğin, kredi teminatları) kapsıyorsa; ödenmesi gereken hükümet gelirlerinden vazgeçiliyor veya tahsil edilmiyorsa (örneğin, vergi kredileri gibi mali teşvikler)¹¹⁵; genel altyapı dışında mal veya hizmet temin ediyor veya mal satın alıyorsa; bir fon mekanizmasına ödeme yapılıyor veya normal olarak hükümetin yetkisinde olan yukarıda belirtilen tipte bir veya birden fazla işlevi yürütmek üzere özel bir organı görevlendiriyor veya yürütmesi için talimat veriyorsa ve uygulama normal olarak hükümetlerce izlenen uygulamadan gerçek anlamda farklı değilse veya GATT 1994 madde XVI hükümlerindeki anlamda herhangi bir şekilde gelir veya fiyat desteklemesi söz konusu ise ve bu sübvansiyonla bir fayda sağlanıyorsa sübvansiyonun varlığından söz edilebilecektir. Dolayısıyla inceleme konusu bağlamında devletlerin doğrudan mali katkısı, işletmelerin zararlarının

¹¹⁵GATT 1994 madde XVI hükümlerine (Madde XVI'nın Notu) ve bu Anlaşma'nın I'den III'e kadar olan Eklerinin hükümlerine göre, ihraç edilen bir ürünün yurtiçi tüketime tahsis edilen benzer ürüne uygulanan vergi veya resimlerden muaf tutulması veya bu vergi veya resimlerin tahakkuk eden tutarı aşmayan bir tutarda iade edilmesi sübvansiyon olarak addedilmeyecektir.

silinmesi, teşebbüs gelirlerinin vergilendirilmesinde muafiyet, ithal girdiler için ödenen dolaylı vergilerden daha fazlasının iadesi, maliyetin altında kredi sağlanması, gibi alanlar sübvansiyon olarak kabul edilecektir¹¹⁶.

Kavramın bu kadar ayrıntılı düzenlenmesinin nedenini, serbest ticaretin gelişebilmesinin rekabet eşitliğine dayanması ve bunun ancak sübvansiyonların olumsuzluklarından korunma yoluyla sağlanabileceği düşüncesinde aramak yerinde olacaktır.

b. Sübvansiyonun Özgüllüğü

Sübvansiyon tanımının genişliği karşısında hangi durumlarda sübvansiyonun genel anlamda hangi durumlarda sadece belirli bir sektöre veya belirli bir ürüne sübvansiyon tanındığının birbirinden ayrılması gerekmektedir. Buna göre bir sübvansiyonun, sübvansiyonu veren mercinin yetki alanı içindeki bir işletmeye veya sanayiye ya da işletme veya sanayi grubuna özgü olup olmadığını belirlemek için aşağıdaki ilkeler uygulanacak ve böylelikle sübvansiyonun özgüllük taşıyıp taşımadığı belirlenebilecektir. Kural olarak sübvansiyonu veren merci veya sübvansiyonu veren mercinin faaliyetlerinin tabi olduğu mevzuat, sübvansiyona erişim olanağını açıkça belirli işletmelerle sınırlandırıldığı takdirde, bu sübvansiyon özgül (spesifik) olacaktır.

Buna karşın, sübvansiyonu veren merci veya sübvansiyonu veren mercinin faaliyetlerinin bağlı olduğu mevzuat, sübvansiyon almak için uygunluğu ve sübvansiyon tutarını yöneten nesnel ölçütler veya koşullar tespit ettiği takdirde,

¹¹⁶ *Turgay Demir*, “İthalatta Ticaret Politikası Araçları”, Türk Dış Ticaret Vakfı Yayınları, Ankara, 2002, http://www.zucder.org.tr/zucder/docs/ithalat_araclari.pdf, erişim tarihi, 10.05.2011; *Büyüktaşkın*, 242.

uygunluğun otomatik olması, ayrıca bu ölçüt ve koşullara kesinlikle uyulması şartıyla özgülük söz konusu olmayacaktır. Doğruluğun tespit edilebilmesi için ölçüt veya koşullar yasada, yönetmelikte veya başka resmi belgelerde açıkça belirtilmelidir.

Ayrıca herhangi bir sübvansiyonun özgül değilmiş gibi görünmesine rağmen, sübvansiyonun esasen özgül olabileceğine inanmak için geçerli nedenler mevcutsa, başka etkenler dikkate alınabilir. Bunlar, bir sübvansiyon programının sınırlı sayıda belirli işletme tarafından kullanılması, sübvansiyonun çoğunlukla belirli işletmeler tarafından kullanılması, nispetsiz büyük tutarlarda sübvansiyonun belirli işletmelere verilmesi ve sübvansiyonu veren makamın sübvansiyonu verme kararını alırken takdir yetkisini nasıl kullandığıdır. Ek olarak sübvansiyonu veren mercinin yetki alanı içinde belirlenmiş bir coğrafik bölgede bulunan belirli işletmelerle sınırlı olan bir sübvansiyon da özgül addedilecektir. Genelde uygulanan vergi oranlarının bu konuda yetkili hükümetin tüm düzeylerinde tespit edilmesi veya değiştirilmesi, bu Anlaşma'da özgül bir sübvansiyon olarak kabul edilmeyecektir¹¹⁷.

c. Yasaklanmış Sübvansiyonlar

Sübvansiyonlar dolayısıyla da vergi kolaylıklarının kullanımının yasaklandığı durumlar da ayrıntılı olarak düzenlenmiştir (STÖ Anlaşması m. 3). Ancak genel olarak bakıldığında yukarıda tanımı verilen sübvansiyonların ülke içindeki işletmelere sağlanmasının yasaklandığı görülmektedir. Böylelikle, aşağıda

¹¹⁷ Örneğin bölgesel kalkınmanın gerçekleştirilmesi için ülkenin belirli bir bölgesindeki yatırımların desteklenmesi için muaflik ve istisnalar kullanılabilir. Böyle bir durumda DTÖ sistemi içinde özgülükten söz edilemeyeceği açıktır.

geçmişteki istisnalarına¹¹⁸ yer verilecek şekilde, kamu tarafından işletmelere kaynak aktarımı anlamına gelebilecek her türlü ticari müdahalenin yasaklandığı dolayısıyla bu işletmelere tanınabilecek istisna ve muaflıkların yani vergi kolaylıklarının da genel olarak yasaklamanın içine girdiği görülebilmektedir.

Ülkemiz vergi sistemine bakıldığında 5479 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış bulunan yatırım indirimi kurumuna değinmek gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde düzenlenmiş bulunan bu indirim müessesesi "Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirebileceklerini düzenlemekteydi. Bu imkândan hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi mükellefleri yararlanmaktaydılar. Özellikle kurumlar vergisi söz konusu olduğunda önemli bir vergi teşviki olarak nitelendirilen bu kurumum izin verilen bir sübvansiyon mu olduğu yoksa DTÖ'nün amaçladığı sistem içinde yasaklanmış bir sübvansiyon olarak mı değerlendirilmesi gerektiği tartışmalıdır. Bir vergi teşvikinin sadece ülke içindeki işletmelere sağlanması yasaklama kapsamındadır. Buradan bakıldığında görünüm yasaklanmış sübvansiyonlar içinde değerlendirmeyi işaret ediyor olsa da yürürlükten kaldırılan metinde dar mükellefiyete tabi olanlar dahil

¹¹⁸ Anlaşma'nın 31. maddesi hükmü uyarınca madde 6'nın 1. paragrafı hükümleri ile 8. ve 9. maddeler 1999 yılı sonunda itibaren yürürlükten kalktıklarından, dava edilemeyen sübvansiyonlar başlığı altında yer verilecek istisnaların bugün itibariyle geçerliliğinin kalmadığı açıktır.

ifadesinin kullanılması bu imkanın sadece tam yükümlülere değil dar yükümlülere de tanındığını göstermektedir. Dolayısıyla yatırım indirimi sadece ülke içindekilere tanınan bir imkan olarak değerlendirilmemelidir. Bunun yanında yatırım indiriminin kamu tarafından işletmelere kaynak aktarımı şeklinde ifade edilmesi ise tartışmanın düğümlendiği noktayı işaret etmekteydi. Görüldüğü üzere DTÖ sisteminin izin verilen ve yasaklanmış sübvansiyonlar bölümlendirmesi için Türkiye bakımından tartışma yaratacak bir hüküm yürürlükten kaldırılmış ve en azından bu bakımdan tartışma sona ermiş bulunmaktadır¹¹⁹.

Yukarıda ele alınan konular ve anlaşmanın diğer hükümleri hakkında üyeler arasında bir anlaşmazlık olduğunda, yukarıda tüm aşamalarıyla yer verilen uyuşmazlık çözüm mekanizması işletilebilecektir. Anlaşma'nın geneline ilişkin olarak 30. madde ve ayrıca çeşitli maddelerde ve konuyla ilgili olarak yasaklanmış

¹¹⁹ Her ne kadar yatırım indirimi kurumu kaldırılmış olsa da kurumlar vergisi oranının %30'dan %20'ye indirilmesi sırasında 5479 sayılı Kanun'la yatırım indirimi istisnasına yatırıma devam eden veya yatırım indirimi hakkını henüz kullanamayan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesi hükmü uyarınca 3 yıllık süre için kullanabilecekleri öngörülmüştür. Bu durumda, yatırım indirimi haklarından 2006, 2007 ve 2008 yıllarıyla sınırlı olmaz üzere yararlanılabilecekti. Buna karşın Anayasa Mahkemesi 15.10. 2009 tarihinde söz konusu 3 yıllık süre sınırlamasını iptal etmiştir. 6009 sayılı Kanun'la yatırım indirimi uygulaması yeniden belirlenmiştir. Söz konusu Kanun'la 3 yıllık süre sınırlaması kaldırılmıştır. Ancak bu kez bir oran getirilmiş ve bunun 2010 ve izleyen yıllar için sadece ilgili yıl kazancının %25'i kadar uygulanabileceği kabul edilmiştir. Görüldüğü üzere yatırım indirimi istisnası her ne kadar sistemden kaldırılmış gözükse de Anayasa Mahkemesi'nin kararı ve 6009 sayılı Kanun'un düzenlemeleri sonrasında hala tartışmalı bir konumdadır. Ancak çalışmanın konusunu teşkil eden DTÖ sistemi bakımından konuya bakıldığında yatırım indiriminin varlığının da yokluğunun da izin verilen ve yasaklanan sübvansiyonlar bakımından tartışmalı olduğu gerçeği değişmemektedir.

bir sübvansiyon verilmesi halinde telafi yöntemi olarak Anlaşma'nın 4. maddesinde uyuşmazlık çözüm mekanizmasına atıfta bulunulmuştur. Dolayısıyla vergi kolaylıklarının kullanımında DTÖ hukukuna aykırılık oluştuğunu iddia eden bir ülkenin yönelebileceği çözüm mekanizmaları da hüküm altına alınmış bulunmaktadır. STÖ Anlaşması'nda uyuşmazlık konusu yapılabilecek sübvansiyonların kendi içinde ikiye ayrılması dikkat çekmektedir.

d. Dava Konusu Yapılabilen Sübvansiyonlar

Bazı sübvansiyonlar dolayısıyla vergi kolaylıkları, “olumsuz ticari etki” ve “ciddi zarara” neden olmaları bakımından birbirinden ayrılmakta ve dava konusu edilebilmektedir. STÖ Anlaşması 5. maddeye göre sübvansiyonlardan herhangi birinin kullanımı yoluyla öteki üyelerin menfaatleri üzerinde olumsuz etki yaratılması, başka bir üyenin yerli sanayisine ve menfaatlerine ciddi zarar verilmesi yasaklanmıştır. Bu noktada bir işletmenin veya bir sektörün geliştirilmesi için verilen muafıkların, DTÖ üyesi bir başka ülkenin aynı sanayi koluna zarar vermemesi gereklidir. Somutlaştırmak gerekirse örneğin tekstil sektörüne tanınabilecek bir istisna bu sektörün elini ihracat anlamında güçlendireceğinden Türkiye ile rekabet eden bir başka tekstil ülkesine zarar verebilecektir. Elbette ki bu durum vergilendirme yetkisinin kullanımı ile devletin herhangi bir sektöre kolaylık tanımasını engelleyemez, ancak DTÖ sisteminin rekabet eşitliğini ticaretin küreselleşmesinin temeli gördüğünden tanınacak kolaylıkların sektörün gelişmesinden öte rakiplerin yok edilmesine yol açacak noktalara ulaşmamasını yani olumsuz ticari etkiler yaratmamasını kastettiği düşünülmelidir.

STÖ Anlaşması'nın 7. maddesinde dava edilebilir sübvansiyonlara karşı söz konusu olabilecek hukuki yollar düzenlenmiştir. Uyuşmazlık çözüm mekanizmasının işletilmesi burada da söz konusu olacaktır.

e. Dava Konusu Yapılamayan Sübvansiyonlar

Anlaşmanın “Geçici Uygulama” başlıklı 31. maddesinde, diğer üyelerin çıkarlarına ciddi zarar verilmesi durumu için söz konusu yapılan ‘ciddi zarar’ kavramına açıklık getiren 6. maddenin birinci fıkrası ile “Dava Edilemeyen Sübvansiyonların Belirlenmesi” başlıklı 8. maddesi ve 8. madde ile bağlantılı olarak “Danışmalar ve İzin Verilen Çareler” başlıklı 9. maddesinin DTÖ Kuruluş Anlaşması'nın yürürlük tarihinden itibaren 5 yıl süre ile geçerli olacağı ifade edilmiştir. Bugün itibariyle söz konusu maddeler yürürlükte değildir. Bu maddelerin geçerli olduğu dönemlerde devletlere sübvansiyonlar konusunda hareket edebilecekleri daha geniş bir saha bırakılmıştı. Bunlar içinde vergi kolaylıklarının kullanılabilmesi konular da mevcuttu. Ancak Anlaşma'nın bugün geldiği noktada sübvansiyon konusunda devletlere dava edilmeme güvencesi verilen hiçbir alan bırakılmamıştır.

Kaldırılan hükümlerin ilki olan ve ciddi zarar kavramına açıklık getiren 6. maddenin 1. fıkrasına bakıldığında ciddi zarar kavramına yasal karine oluşturan çeşitli hallerin düzenlendiği görülmekteydi. Bunlar arasında, Türkiye’de siyasi popülizm amacıyla sürekli ve periyodik olarak çıkartılan vergi aflarının önlenmesi adına çok olumlu bir kısıtlamanın yer aldığı 1. fıkranın (d) bendinde borcun doğrudan silinmesi, yani hükümete olan borçların affedilmesi ve borç geri ödemelerini kapsayacak yardımların da ciddi zarar doğuracağı düzenlenmekteydi. Ülkemizde artık geleneksel hale gelen vergi affı veya kamu borçlarının yeniden

yapılandırılması gibi siyasi popülizme açık alanların belki de uluslararası aktörlerin baskısı ile artık son bulacağı umudunu taşımaktaydı. Sürekli af beklentisinde olan sektörlerin, üstelik de bu gerçekçi¹²⁰ beklentileri karşılandığında, üretim maliyetlerinde gerçekleşen azalma bunların fiyat bakımından başka ülkelerdeki benzer sektörlerle rekabetinden o ülkelerin sektörlerinde ciddi zararlar doğurabilecekleri öngörülmekteydi. Ancak 6. maddenin 1. fıkrasının yürürlükten kalkmasıyla artık bu konu ciddi zarar oluşumuna karine olmaktan çıkmıştır. Böylelikle diğer devletlerin ülkemizde gerçekleşen vergi veya borçların aflarına ilişkin uyuşmazlık çıkarması sonrasında ancak diğer devletler bakımından ciddi zararın gerçekleşip gerçekleşmediği anlaşılacaktır.

Aynı şekilde STÖ Anlaşması'nın "Dava Edilemeyen Sübvansiyonlar" başlıklı 8. maddesi hangi sübvansiyonların dava edilemeyeceğine dolayısıyla devletlerin ekonomilerini düzenleme, güçlendirme adına verebilecekleri sübvansiyonlar ayrıntılı şekilde düzenlenmekteydi. Bunlardan bazılarıysa vergi kolaylıklarıyla doğrudan ilişkilendirilebilmekteydi. Örneğin 8. maddenin 2. fıkrasının (a) bendi uyarınca firmalar veya yüksek öğretim veya araştırma kuruluşları tarafından sözleşme esasına göre yürütülen araştırma faaliyetleri için yardım, ve eğer yardım, sınai araştırmanın maliyetinin yüzde 75'inden fazlasını veya rekabet öncesi geliştirme faaliyeti maliyetinin yüzde 50'sinden fazlasını, kapsamıyorsa ve bu yardım münhasıran personel giderleri (araştırmacılar, teknisyenler ve münhasıran araştırma faaliyetinde istihdam edilen yardımcı personel), münhasıran ve sürekli olarak araştırma faaliyeti

¹²⁰ Son günlerde basına yansıyan ve kamuoyunda 'vergi barışı' adı verilen düzenlemelerin yeni bir vergi affi olması, bu beklentilerin ne kadar gerçekçi olduğunu göstermektedir.

için kullanılan aletler, teçhizat, arsa ve bina giderleri (ticari olarak elden çıkarılmaları dışında) satın alınan araştırma, teknik bilgi, patentler, vs. dahil olmak üzere sadece araştırma faaliyeti için kullanılan danışmanlık ve eşdeğer hizmetlerin maliyeti, araştırma faaliyetinin sonucu olarak doğrudan yapılan ilave genel giderler, araştırma faaliyetinin sonucu olarak doğrudan yapılan öteki değişen maliyetler (malzeme, erzak ve benzeri gibi) ile sınırlı olduğunda bunlar dava edilememektedir. Konuyla ilgili Türk mevzuatından Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin 9. bendi uyarınca mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcama tutarının %100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" gelir vergisi matrahından indirilebilmektedir. Aynı düzenlemenin benzeri olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (a) bendinde ise Ar-Ge harcamalarının matrahın tespitinde %40'lık bir indirimle konu olabileceği düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere gelir ve kurumlar vergisi sistemi bakımından STÖ Anlaşması'nın izin verdiği ölçülere uyularak araştırma geliştirme faaliyetleri desteklenmekte ve bunlar dava konusu edilememektedir. Bugün gelinen noktada gelir ve kurumlar vergisi bakımından söz konusu indirimler artık dava edilemeyen sübvansiyonlar kavramı geçerli olmadığından dava edilebilecek ve uyuşmazlık konusu içinde görülebilecektir.

STÖ Anlaşması'nın dava konusu yapılamayacağını düzenlediği ve vergi kolaylıkları bakımından önemli bir başka konu bölgesel kalkınmanın sağlanması için ülkenin belirli bölgeleri için geçerli olabilecek vergi kolaylıklarıydı. Buna göre elverişsiz konumdaki bölgenin, ekonomik ve idari kimliğe sahip, açıkça belirlenmiş bitişik coğrafi bir alan olmasının yanında bu bölgenin, tarafsız ve nesnel ölçütlere göre elverişsiz konumda olduğu kabul edilmeli, bölgenin güçlükleri geçici şartlar

dışında başka şartlardan kaynaklanmalı ve bu tür kriterlerin, doğrulanabilmeleri için yasa, yönetmelik veya öteki resmi belgelerde açıkça belirtilmeleri gerekliydi. Bu belirlemenin yapılabilmesi için de kriterlerin, aşağıdaki unsurların en az birine dayalı olması gereken ekonomik kalkınmanın bir ölçümünü içermesi gerekliydi. Bunlar, söz konusu bölgenin ülkenin ortalamasının % 85'inden fazla olmaması gereken kişi başına gelir veya kişi başına ev geliri veya kişi başına gayri safi iç hasılanın herhangi birine; ülkenin ortalamasının en az % 110'u olması gereken işsizlik oranına sahip olması ölçütleridir. Üç yıllık dönemler halinde tespit edilecek bu kriterler sağlanıyorsa belirli bir bölgeye özgü vergi kolaylıkları getirilebilmekteydi. Ülkemiz açısından somutlaştırıldığında STÖ Anlaşması uyarınca dava konusu edilemeyen bölgesel kalkınma amaçlı vergi kolaylıklarının mevcut olduğu görülebilmekteydi. Şöyle ki, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile bazı illerde, vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırım ve istihdam olanaklarını arttırmak amaçlanmış ve STÖ Anlaşması mevzuatına uygun bir şekilde bölgesel sübvansiyonlar, çeşitli vergi avantajları sağlanmıştır. Oysa bugün gelinen noktada 5084 sayılı Kanun'la getirilen vergi kolaylıkları DTÖ üyesi diğer ülkelerin ciddi zarar doğurduğu iddiasının sonucu dava edilebilecektir.

STÖ Anlaşması'nın yürürlükten kalkmış bulunan 8. maddesinin (c) bendinde yer alan hükmün de vergi kolaylıkları ile doğrudan bir ilgisi bulunmaktaydı. Anılan hükme göre, ülkelerde mevcut tesislerin firmalar üzerinde daha büyük sınırlamalar ve mali yüke yol açan yasa veya yönetmeliklerle getirilen yeni çevresel şartlara adapte olabilmeleri için yardım söz konusu olabilmekteydi. Gerçi yardımın bu madde

kapsamında dava edilemeyen statüsünü koruyabilmesi için, bir kerelik tekrarlanmayan önlem olması; intibak maliyetinin % 20'si ile sınırlı tutulması, tamamen firmalar tarafından üstlenilmesi gereken desteklenen yatırımın işletilmesi ve değiştirme maliyetini kapsamaması ve bir firmanın rahatsızlık ve kirliliği azaltma planları ile doğrudan bağlantılı ve orantılı olması ve gerçekleştirilebilecek herhangi bir üretim maliyet tasarrufunu kapsamamasının yanı sıra yeni teçhizat veya imalat süreçlerine uyum sağlayabilen bütün firmalara verilmesi gerekiyordu. Vergi kolaylıkları bakımından hüküm değerlendirildiğinde fabrika ve imalathanelerde çevre koruma amaçlı değişimler için gerekli malzemelerin alımlarına katma değer vergisi istisnası getirilebileceği¹²¹ ve bunun dava edilemeyeceği düşünülebilecekken artık bu durumda dahi STÖ Anlaşması kapsamında dava edilebilen bir sübvansiyonun varlığından söz edilecektir.

f. Diğer Hükümler

STÖ Anlaşması'nda dikkat çeken bir diğer nokta 25. maddede düzenlendiği üzere üyelerin yaptığı sübvansiyonların, dolayısıyla tanınan vergi kolaylıklarının, her yıl 30 Hazirana kadar DTÖ'ye bildirilecek olmasıdır. Ancak bildirimler üyelerin kendi görüşlerine göre yapılan sınıflandırmaları içereceğinden diğer üyeler tarafından bunların gerçekliğine inanma noktasında bir soru işareti belirebileceği öngörülebilmektedir.

¹²¹ Anlatılan durumu tam olarak karşılayamamasına rağmen örneğin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar başlıklı 17. maddesinde sayılan kurumların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmektedir.

Anlaşma'da çeşitli kereler dile getirilen ihracat sübvansiyonları hakkında yapılan açıklamalı liste "EK I" başlığı altında düzenlenmiştir. Burada vergi kolaylıkları yönünden önem arz eden düzenleme ise (e) fıkrasında düzenlendiği şekliyle, sımai veya ticari işletmeler tarafından ödenen veya ödenecek olan doğrudan vergiler ya da sosyal refah kesintilerinin tamamen veya kısmen istisna edilmesi ya da ihracat şartına bağlı olarak spesifik şekilde ertelenmesinin ihracat sübvansiyonu sayılacağıdır. Yasaklanmış sübvansiyonlar başlıklı 3. maddenin (a) fıkrasında belirtildiği üzere "EK I"de belirtilenler de dahil olmak üzere tek başına veya diğer birkaç koşuldan biri olarak ihracat performansına bağlı olan sübvansiyonlar yasaklanmıştır. Bu durumda ihracatı teşvik amaçlı verilebilecek istisnalarda çok geniş kapsamlı bir yasaklama ile karşı karşıya kalındığı görülebilmektedir.

STÖ Anlaşması'nın üretim sürecinde girdi kullanımı hakkında ilkeler başlıklı "Ek II"de ise dolaylı vergi iadesi programları, ihraç edilen ürünün üretiminde kullanılan girdiler üzerinden alınan ön-aşama birikimli dolaylı vergilerin muaf tutulması, affedilmesi veya ertelenmesine imkân verilebileceği düzenlenmiştir. Aynı şekilde, geri verme programları, ihraç edilen ürünün üretiminde kullanılan girdiler üzerinden alınan ithalat vergilerinin affedilmesi veya geri verilmesine imkân verebilmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere, üretim süreci sırasındaki girdilerin dolaylı vergilerden muaf tutulmasının ve vergi iadesinin mümkün olduğu ifade edilmektedir. Üretim maliyetlerini etkileyecek kolaylıkların yasaklanmamış olması, ülkelerin serbest ticaret sistemini kabul etmelerinin ekonomide hiçbir muafiyet ve istisna tanımayacağı anlamına gelmediğini göstermesi açısından önem taşımaktadır. Ayrıca ihraç edilen ürünün üretiminde kullanılan girdiler üzerindeki dolaylı vergiler veya ithal vergilerinin aşırı ölçüde iade edilmesi ya da geri verilmesinin bir

sübvansiyon oluşturduğu iddia ediliyorsa, soruşturma makamları, öncelikle, ihraç eden üyenin hükümetinin ihraç edilen ürünün üretiminde hangi girdilerin ve ne miktarda kullanıldığını belirleyecek bir sistem veya prosedüre sahip olup olmadığını ve böyle bir sistem veya prosedür uygulayıp uygulamadığını tespit etmelidirler. Böyle bir sistem veya prosedürün uygulandığı tespit edilirse, soruşturma makamları, bu sistem veya prosedürün makul olup olmadığını, amaçlanan hedef bakımından etkin olup olmadığını ve ihraç ülkesindeki genel olarak kabul gören ticari uygulamalara dayanıp dayanmadığını belirlemek için bu sistem veya prosedürü incelemelidirler. Soruşturma makamları, 12. maddenin 6. paragrafına uygun olarak, bilgiyi doğrulamak için veya sistem ya da prosedürün etkin bir şekilde uygulandığı hususunda emin olmak için bazı pratik testler yapılmasını gerekli görebilmektedirler.

Yukarıda, STÖ Anlaşması'nın hali hazırdaki hükümleri çerçevesinde özellikle vergi kolaylıklarına ilişkin bir değerlendirme yapılmıştır. Ancak Anlaşma konuları, dinamik yapılarından kaynaklı olarak, sürekli güncelliğini korumakta, DTÖ görüşmeleri gündeminde yer almaktadır.

2009 yılında açılan Doha Turu'nda, STÖ Anlaşması'nda birtakım değişikliklere gidilmesi öngörülmüş, ne var ki ABD'nin isteğiyle metinde yer verilen, anlaşmanın temel kavram ve ilkelerinin korunacağı hükmü nedeniyle köklü değişiklikler yapma olanağı kalmamıştır. 2002 yılında başlayan müzakerelerde sübvansiyonlara ilişkin düzenlemelerde önemli önerilerde bulunulmuş fakat telafi edici önlemlerle ilgili kapsamlı bir çalışma yapılmamıştır¹²².

¹²² Tan, 245.

Müzakerelerde balıkçılık sübvansiyonları konusu görüşülmüştür. Bu sübvansiyonların aşırı avlanmaya ve balık stoklarını tehlike altına girmesine neden olduğu ileri sürülmüş ve çevre konusu ile ilişkilendirmesi nedeniyle ayrı başlık altında görüşülmüştür. Bir grup ülke balıkçılığa yönelik sübvansiyonlara genel yasaklama getirilmesi ve yasak dışında kalacak desteklemelerin istisna olarak yer almasını savunurken; diğer bir grup ülke genel yasaklamaya karşı çıkmış, yasaklanacak sübvansiyonların açıkça belirtilmesi ve küçük ölçekli balıkçılığın önem taşıdığı bazı gelişmekte olan ülkelere ayrıcalık tanınması yönünde bir yöntemi savunmuştur¹²³.

Müzakerelerde ayrıca, önlem alınamayan (dava konusu yapılamayan) sübvansiyonların yeniden gözden geçirilmesi, yasak sübvansiyonların kapsamının genişletilmesi, fiili (de facto) sübvansiyonların nasıl değerlendirilmesi gerektiği, sübvansiyonların hesaplanmasında bazı noktalar, ihracat kredilerine yönelik devlet yardımları ve telafi edici önlemler usulüne ilişkin bazı kurallar görüşme konusu yapılmıştır¹²⁴.

¹²³ *Tan*, 247.

¹²⁴ *Tan*, 248.

III. BÖLÜM

DTÖ VE BAĞLI OLUNAN ULUSAL VE DİĞER ULUSLARARASI MEVZUAT KAPSAMINDA TÜRKİYE’NİN VERGİ KOLAYLIKLARI UYGULAMASI

A. TÜRKİYE’DE EKONOMİYE MÜDAHALENİN GELİŞİM SÜRECİ

Cumhuriyetin ilk yıllarında devletin ekonomik kararlarında Osmanlı Devleti’nden gelen “Duyun-u Umumiye” ve kapitülasyonlar gibi anıların tazeliğini koruması etkili olmuştur¹²⁵. Bu nedenle yabancı sermaye yatırımları yerine mevcut yabancı yatırımların devletleştirilmesi ve yerli sermayenin yatırıma teşvik edilmesi uygulamaları görülmüştür¹²⁶. Bu dönemde mevcut Teşvik-i Sanayi Kanunu gibi kanunlar özel sektörün geliştirilmesine yönelik çabaların ürünüdür. Ancak 1929 Dünya Ekonomik Buhranının etkisiyle Türkiye’de izlenen ekonomi politikalarındaki değişim özel teşebbüsün teşvik edilmesinin başarısızlığı ile birleşince, devletçilik politikası etkin hale gelmiştir.

II. Dünya Savaşı sonrasında 1950 yılında iktidara gelen Demokrat Parti’nin desteklediği liberal politikalarla, iktidarın ilk yıllarında yaşanan ekonomik canlılık

¹²⁵ “Osmanlı Borçları ve Lozan Antlaşması’na bağlı “Ticaret Sözleşmesi”nin 18. maddesi beş yıllık süre için Türkiye dış ticarete 1 Eylül 1916 tarihli Osmanlı gümrük tarifelerini uygulamayı taahhüt etmişti. 1923-1929 döneminde uygulanan dış ticaret politikası, Dünya’nın hemen hiçbir ülkesinde olmayan derecede liberaldi.” *Erdinç Tokgöz*, Türkiye’nin İktisadi Gelişme Tarihi, İmaj Yayınevi, Ankara 2004, 98.

¹²⁶ *Uluatam – Tan*, 2-3.

yerini, artan ithalatın oluşturduğu ödemeler dengesi bozukluğu sonucu ihracata sübvansiyon tanınması ve ithalatın vergilendirilmesi şeklinde sıkı bürokratik koşullara bağlı bir dış ticaret düzeninin almasına neden olmuştur¹²⁷. Bu dönemde Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu ve Petrol Kanunu gibi düzenlemelerle yabancı sermaye ülkemize çekilmeye çalışılmıştır. Benzer bir şekilde Türkiye Sınai Kalkınma Bankası'nın kuruluşu da aynı döneme rastlamaktadır¹²⁸. 1950'li yıllardan başlayarak ve giderek artan ekonomik sorunların temelinde devletin ekonomiye müdahalesinin yattığı düşüncesiyle 1980'li yılların başından itibaren dünya ekonomik dengelerinin de etkisiyle, Cumhuriyetin ilk yıllarında olduğu gibi liberal iktisat politikaları kabul görmeye başlamıştır¹²⁹. Kaynak kullanımı destekleme primi, kalkınmada öncelikli yöreler, organize sanayi bölgeleri gibi planlı kalkınmanın getirdiği oluşumlar, uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi çabalarıyla birleştiğinde Türkiye'nin giderek artan ihracat potansiyelinin de ortaya çıkmasını sağlamıştır.

Önce GATT sonra da DTÖ dünya üzerindeki ticaretin serbestleştirilmesi için gösterilen çabaların somut örnekleridir. Günümüz küreselleşen dünyasında mal ve sınırlı olarak hizmetin serbest dolaşımının sağlanması ve bu aşamaya gelmesi önündeki engellerin kaldırılması çok uzun yıllardır arzulanmaktadır. Ancak bu

¹²⁷ *Uluatam – Tan*, 8.

¹²⁸ *Tunay Köksal*, Avrupa Birliğine Tam Üyelik Sürecinde Devlet Yardımlarının Hukuki Çerçevesi, Rekabet Dergisi, Sayı 7, Ankara 2001, 7.

¹²⁹ Elbette liberal ekonomik politikalar planlı kalkınmanın gerekli olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Bu noktada planlı kalkınmanın yatırım indirimi, hızlandırılmış amortismanlar, gümrük vergilerinde vergi kolaylıkları ve vergi iadesi gibi konularla gerçekleşebileceği de öngörülmektedir. Çağan, Demokratik, 147.

noktada bir çatışma da söz konusudur. Ticaretin serbestleştirilmesi, gelişmiş ülkeler için elzemken, gelişmekte olan ülkeler için çeşitli sorunlar doğurabilmektedir. Özellikle belirli sektörlerin desteklenmesi veya belirli bölgelerin ekonomik gelişmesinin sağlanması için yapılmaya çalışılan adımlar, DTÖ sisteminin Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması'nın şartlarıyla karşı karşıya gelebilmektedir. Bu nedenle aşağıda ayrıntılarıyla incelenecek olan vergi kolaylıklarının ve teşviklerin¹³⁰ ticaretin serbestleştirilmesindeki rolü oldukça önemlidir.

Dünya üzerinde ticaretin serbestleştirilmesinde uluslararası sözleşmelerle taahhüt altına girdikleri düzenlemeleri yapmakta zorlanan hükümetlerin bu konudaki argümanı ulusal çıkarların korunmasıdır. Bu nedenle DTÖ sisteminde izin verilen bir grup sübvansiyon bulunmaktadır. Bu noktada her ülke bakımından geçerli olan bir gerçeklik mevcuttur. Vergi kanunlarındaki tüm muaflik ve istisnaların devletlerin gözettiği, desteklediği, teşvik ettiği, korumaya çalıştığı bir konuya veya kişilere ilişkin olduğu söylenebilir. Böylelikle devletlerin ekonomik teşvik politikalarının etkili araçlarından birini vergi kolaylıkları oluşturmaktadır. Her ne kadar devletler

¹³⁰ “Avrupa Birliği ve DTÖ çerçevesinde gelişen yeni küresel çerçeve uygulanabilecek teşvik sistemine belirli kısıtlar getirmektedir. Bu çerçeve içinde desteklenmesi mümkün olan faaliyetler şöyle sıralanabilir: Ar-Ge yardımı, çevre yardımı, pazar araştırması yardımı, yurt dışı ofis-mağaza yardımı, istihdam yardımı, eğitim yardımı, yurt dışı fuar yardımı, marka yardımı ve yurt içi fuar yardımlarıdır. Bunun dışında bölgeler arası gelişmişlik farkını gidermek için bölgesel teşvikler verilmesi de mümkündür.” Türkiye'nin Rekabet Gücü İçin Sanayi Politikası Çerçevesi, TEPAV Yayını, Ankara 2007, 42.

ulusal çıkarlarını düşünse de Dünya Ticaret Örgütü'ne üye olanlar yükümlülükleri altına girdikleri anlaşmalara uymak zorundadırlar.

B. DTÖ KAPSAMINDA TÜRKİYE’NİN VERGİ KOLAYLIKLARI UYGULAMASI

Üyesi olduğumuz DTÖ düzenlemelerinin Türkiye uygulamasını nasıl etkilediğini ve bugün dış ticaret bağlamındaki vergi kolaylıklarına ilişkin Türk vergi sisteminde yer alan kuralları anlamak için öncelikle Türkiye'nin ve bağlı bulunduğu diğer uluslararası ekonomik anlaşma ve kuruluşların politikalarına ve GATT 1947'den bu yana getirdikleri düzenlemelere, konu ile sınırlı olarak, genel hatlarıyla bakmakta yarar vardır.

Türkiye GATT 1947 bünyesinde, 1980 yılında 1979 Tokyo Turu sonrasında oluşturulan Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması'na 1985 yılında taraf olmuş ve Anlaşma'nın 14/5 maddesi gereğince uygulamakta olduğu tüm ihracat sübvansiyonlarını 1989 yılı sonuna kadar kaldıracığını, ayrıca ihracatı arttırıcı veya ithalatı azaltıcı yeni sübvansiyonlar tanımayacağını taahhüt etmiştir¹³¹. Türkiye bu çerçevede, o dönemde yürürlükte olan “Kaynak Kullanımını Destekleme Primi” yardımını 1986 yılında, “Vergi İadesi” kolaylığını 1988 yılında ve yıllar içinde hatırı sayılır indirimler yaptığı “Kurumlar Vergisi İstisnası” kolaylığını 1993 yılında kaldırmıştır¹³². Ek olarak 1989 ve 1992 yılı ve sonrasında ihraç edilen ürünlerin üretiminde kullanılan enerjinin indirimli temin edilmesini sağlayan enerji

¹³¹ *Us*, 145.

¹³² *Us*, 145.

sübvansiyonu getirilmiştir. Taahhüde aykırı sübvansiyonlar dönem dönem, parasal ödemeler dışında ihracat kredi garanti ve sigorta sistemleri ile de tanınmış olup Merkez Bankası ve 1987 sonrası Eximbank tarafından, ticari bankalara oranla daha iyi şartlarla ihracat kredileri verilmiştir¹³³.

Uruguay Turu sonucu 1980 Sübvansiyonlar Anlaşması, daha önce de belirtildiği üzere belirsiz olan kavram ve oranları netleştirilerek yenilenmiştir. Türkiye, 1989 yılı itibariyle ihracat teşviklerini büyük ölçüde kaldırmış olmasına karşın, yeni düzenlemenin getirdiği birtakım esnekliklerden de yararlanmışır. İhracatı da kapsar biçimde, mevcut sübvansiyonlara sekiz yıl süre ile uygulama hakkı tanınmıştır. Bu konuda sübvansiyonun nakit yardımı ya da vergi kolaylığı şeklinde yapılmasında fark gözetilmeyerek, belli bir ürünün iki yıl üst üste dünya ticaretindeki payının % 3,25'in üzerine çıkararak rekabet gücü kazanması durumunda, ilgili sübvansiyon uygulamasının iki yıl içinde kaldırılması öngörülmüştür. Türkiye açısından oldukça önem arz eden bir nokta ise bölgesel kalkınma amaçlı sübvansiyonlara ilişkin esnekliktir. Bölgesel kalkınma amaçlı teşvikler, karşı önlem alınmasını gerektirmeyen sübvansiyonlar arasında tutulmuş olup bu bölgeler gerektiğinde çok genişletilebilmektedir¹³⁴.

¹³³ *Us*, 145; *Tokgöz*, 221.

¹³⁴ *Us*, 147.

1. Türkiye'nin İçinde Yer Aldığı Ekonomik Bütünleşmeler ve DTÖ Sisteminde Bölgesel Ticaret Anlaşmalarının ve Uygulamalarının Yeri

Serbest ticaretin ülkeler arasında ekonomik rekabeti özendirerek ve uzmanlaşmayı geliştirerek kaynak dağılımında etkinlik sağlayacağı düşüncesi üretimde etkinliğe dayalı bir işbölümünün gerçekleşmesiyle dünya refahının da maksimize olacağı görüşü farklı düzeylerde de olsa ekonomik bütünleşmenin yararlı olacağı savunulmaktadır¹³⁵. Dünya üzerindeki örnekler tek tek bakıldığında ticaretin serbestleştirilmesi adına değişik yapılarda oluşumların denendiği görülebilmektedir. Bunlardan ilki, serbest ticaret bölgesi olarak adlandırılan ve ülkelerin bir araya gelerek aralarındaki ticarete gümrük vergilerini, miktar kısıtlamalarını ve diğer koruyucu önlemleri kaldırdıkları sistemdir. Bu bütünleşmede ülkeler söz konusu bölge dışındaki ülkelerle olan dış ticaret politikalarını belirlemede özgürdürler¹³⁶. Ekonomik bütünleşmelerin ikinci aşamasında görülen gümrük birliği sisteminde ise ülkeler serbest ticaret bölgelerindeki gibi ticarete sınırlandırıcı önlemleri kaldırmakla yükümlüdür. Ancak, buna ek olarak gümrük birliği ülkeleri birlik dışı ülkelere karşı uyumlu bir dış ticaret politikası izlemek durumunda olup ortak gümrük tarifeleri (OGT) uygulamaktadırlar¹³⁷. Ortak pazar olarak adlandırılan üçüncü aşamada, üyeler ticaretin yanı sıra emek ve sermaye hareketlerini de kendi aralarında

¹³⁵ *Alpar – Ongun*, 189.

¹³⁶ *Nami Çağan*, Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, 2. Bası, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1991, 6.

¹³⁷ *Çağan*, Avrupa Topluluğu, 7-8.

serbestleştirmektedirler¹³⁸. Dördüncü aşamadaysa ekonomik birlik ortak pazardan sonra para ve maliye politikaları ile vergi sistemlerini de tüm üyeler için uyumlaştırmayı hedeflemektedirler¹³⁹. Bu noktadan sonra sadece ekonomik ortak politika hareketleri değil aynı zamanda sosyal politikalarda da uyumlu ve ortak hareketler gözlemlenebilmektedir.

Türk mevzuatı açısından bağlı olduğumuz ekonomik bütünleşme modelleri ve ilgili anlaşmalarını anlayabilmek için bu noktada Gümrük Birliği uygulamasının vergi kolaylıkları kapsamında genel hatlarıyla ele alınmasında yarar vardır.

Gümrük birliği ve daha sonra yer verilecek olan serbest ticaret bölgeleri gibi bölgesel ticaret anlaşmaları ve uygulamaları konusunda DTÖ sistemi açısından hassasiyet gösterilmesi gereken bir nokta bulunmaktadır. Bölgesel ticaret anlaşmalarıyla oluşturulan ekonomik birleşmelerle üyeler, OGT ve ticaret engellerinin kaldırılmasıyla kendi aralarında daha ayrıcalıklı bir konum yaratmaktadır¹⁴⁰. Bu durum *ayrımcı* bir uygulamaya neden olmakta ve bu şekilde *en çok gözetilen ulus kaydına* ters düşmektedir. Açıkça DTÖ ilkeleriyle çelişir görünen bölgesel ticaret anlaşmaları, bu özelliklerine rağmen DTÖ bünyesinde kabul görmüştür. Bunun nedeni, uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi hedefinde küçük

¹³⁸ Cihan Dura – Hayriye Atik, Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye, Nobel Yayınları, Ankara 2000, 6.

¹³⁹ Dura – Atik, 6-7.

¹⁴⁰ Örneğin Gümrük Birliği'ne giriş ile birlikte Türkiye, Toplu Konut Fonu, Damga Resmi, Belediye Hissesi, Rihtım Resmi, Fiyat ve İstikrar ve Destekleme Fonu, Maden Fonu gibi gümrük vergilerine eş etkili vergi ve resimlere son vermiştir. Mehmet Erkan, Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Yapısı ve Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum, 23. Türkiye Maliye Sempozyumu, 2008, 211.

ya da büyük her adımın önemli olması ve çok devletin bir araya gelerek ayrı ayrı çıkarlarını gözeterek ortak bir noktaya ulaşılmasındaki zorluktansa iki veya az sayıda devletin görüşerek konular üzerinde uzlaşmalarının daha kolay ve tercih edilir olmasında aranabilir. Ayrıca bölgesel ticaret anlaşmaları, GATT 1994'ün ticaret engeli konulmamasına ilişkin ve kısıtlayıcı düzenlemeler getirmemesine ilişkin olan XXIV maddesi ile uyumlu olmak zorundadır¹⁴¹. Böylece DTÖ, bölgesel ticaret anlaşmalarını en çok gözetilen ulus kaydının bir istisnası olarak ele almıştır. GATT 1994 madde XXIV'te, "üyelerin serbestçe akdolunan antlaşmalar aracılığı ile bu antlaşmalara katılan devletlerin ekonomilerinin bütünleşmesini daha sıkı bir şekilde geliştirmek sureti ile ticaret serbestliğini artırması" nedeniyle ekonomik birleşmelere olanak tanındığı belirtilmiştir¹⁴². Ancak DTÖ'nün yüzleşmek zorunda olduğu husus, bölgesel ticaret anlaşmalarını desteklenmesine rağmen bunlarla birlikte varlık sürdürmesinin bir hayli zor oluşudur. Çok taraflı ticaret müzakerelerinin ülkelerin bir araya gelerek yürütmesi çok güç olduğundan, ülkeler bölgesel ticaret anlaşmaları yapmaya yönelmektedir¹⁴³. DTÖ'nün bu sistemi içselleştirebilmesi ile dünya ticaretinin serbestleştirilmesi arasındaki ilişki doğru orantılıdır.

Ancak uygulamaya geçtiğinde bu sorun kağıt üzerinde olduğu gibi kalmamakta, DTÖ sistemi ile bölgesel ticaret anlaşmaları ile oluşturulan sistemin çeliştiği hallerde hangisinin geçerli olacağı, tercih edilmeyen düzenleme nedeniyle

¹⁴¹ *Lorand Bartels*, "The Trade and Development Policy of the European Union", *Developments in EU External Relations Law*, Oxford University Press, London 2008, 142.

¹⁴² GATS madde V ile madde 2'de de paralel düzenlemeler yer almaktadır.

¹⁴³ *Mitsuo Matsushita*, "The Tenth Anniversary of the WTO", *Asian Journal of WTO & International Health Law & Policy*, V: 1, Nr: 1, 2006, 11.

bir uyuşmazlık çıkarsa yaptırımın ne olacağı gibi birtakım belirsizlikler bulunmaktadır. Nitekim bu konuda emsal dava olarak gösterilen¹⁴⁴, Türkiye'nin tekstil ve giyim ürünleri ithalatına, üyesi olduğu gümrük birliğine uygun olarak koyduğu kısıtlamalar Hindistan'ın başvurusu üzerine Uyuşmazlık Çözüm Mekanizması işletilerek çözüm aranmış, Türkiye GATT 1994 Tekstil ve Giyim Anlaşması hükümlerine göre haksız bulunmuştur¹⁴⁵. Gümrük Birliği'ne katılım sonrasında Türkiye'nin dış ticaretine ilişkin uyguladığı stratejilerde, AB ile olan ilişkilerinin daha öncelikli hale gelmesi DTÖ üyeleriyle olan ilişkilerini arka plana itmiştir¹⁴⁶. Türkiye, Hindistan ile olan uyuşmazlığında haklı gerekçeleri olmasına karşın Gümrük Birliği ve Avrupa Birliği üyelik sürecinde üstlendiği yükümlülüklerle öncelik vermesi ve fakat DTÖ'nün ticaretin serbestleştirilmesi için getirdiği yükümlülükleri göz ardı etmesi nedeniyle haksız çıkmıştır¹⁴⁷.

Türkiye'nin 1996 yılında dahil olduğu Gümrük Birliği'nin, ilk olarak 1958 Roma Antlaşması ile on iki yıl içinde kurulması hedeflenmiştir. Bu Antlaşma ile taraf ülkelerin¹⁴⁸ gümrük vergilerini ve koruyucu diğer önlemleri kaldırması, üçüncü ülkelere karşı uygulanmak üzere Ortak Gümrük Tarifesi oluşturması öngörülmüştür. Bu doğrultuda amaçlanan gümrük birliğine Temmuz 1968 itibariyle on iki yıldan önce ulaşılmıştır. Daha sonra, gümrük birliği Haziran 1985'te "Beyaz Kitap (Rapor)"

¹⁴⁴ *Van Houtte*, 83; *Van den Bossche*, 653-662.

¹⁴⁵ Panel Report on Turkey – Restrictions on Import of Textile and Clothing, WT/DS34/R.

¹⁴⁶ *Arat – Erten*, 403. *Kaya*, 230.

¹⁴⁷ *Halatçı Ulusoy*, 285.

¹⁴⁸ Kurucu üyeler: Federal Almanya, Fransa, Belçika, Lüksemburg, Hollanda ve İtalya'dır.

olarak isimlendirilen düzenleme ile gümrük kontrolleri ve teknik engellerle birlikte vergi sınırlarını da kaldırmıştır¹⁴⁹.

Gümrük Birliği vergilendirme konusunda “eş etkili vergilerin kaldırılması” ile “ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasağı”nı ilke olarak benimsemiştir. Bunların yanında aşağıda örnekleriyle de belirtilecek birtakım temel kurallar da mevcuttur. Bu kural ve ilkeler, DTÖ sisteminin dış ticarete vergilendirmeye ilişkin öngördüğü kural ve ilkeler ile paralellik göstermektedir; nitekim aynı amaca hizmet etmek üzere konulmuşlardır. Aşağıda gümrük birliği ve tam üyelik müzakereleri nedeniyle de yakın ilişkide olduğumuz Avrupa Birliği sistemleri çerçevesinde bu ilke ve uygulamalar ele alınacaktır.

2. Gümrük Birliği ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kolaylıklarının Kullanımı

Avrupa Birliği’nin, devlet yardımlarına dolayısıyla vergi kolaylıklarına bakış açısı GATT ve 1995’ten itibaren DTÖ’nün “Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması” baz alınarak oluşturulan bir sistem içindedir. Aynı şekilde düzenlenmesinin gerekliliği kabul edilerek, sübvansiyon uygulamaları, bir yönetmelik¹⁵⁰ çatısında toplanmıştır¹⁵¹. Öncelikli olarak vergi kolaylıklarının

¹⁴⁹ *Nurettin Bilici*, Avrupa Birliği ve Türkiye, 4. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2010, 202; *Dura – Atik*, 28.

¹⁵⁰ 2026/97 sayılı Konsey Yönetmeliği. Söz konusu yönetmelik, genel olarak, Avrupa Topluluğu üyesi olmayan ülkelere ithal edilen sübvansiyonlu ürünlerden korunma amaçlıdır. *Piet Eeckhout*, External Relations of the European Union, Oxford EC Law Library, New York 2004, 364.

¹⁵¹ *Seyhan Taş*, “Avrupa Birliği Ortak Ticaret Politikası”, Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye, Editörler: Muhsin Kar – Harun Arıkan, Beta Yayınları, İstanbul 2003, 144.

tanınmasının, özellikle belirli teşebbüs veya üretim dallarının kayırılarak ticaret hayatı bakımından adaletli olmayan bir rekabet yaratması ya da piyasanın kendi dengesini bulmasına engel teşkil etmesi gibi durumlarda yasak olması ana kuralı oluşturmaktadır¹⁵². Gerçekten de üye devletlerin, maliye politikası araçlarını özendirme ve destekleme amaçlarıyla kullanırken ulusal ekonomilerini geliştirme ve ticaret sahalarını gözetmeleri doğaldır. Ancak üye devletlerin ulusal çıkarlarıyla Birliğin çıkarları çatıştığı noktalarda, Ortak Pazara zarar vermemek ve özellikle rekabeti bozmamak ve üye ülkelerin birbiriyle olan ticaretlerini engellemek adına yasaklama söz konusu olabilmektedir¹⁵³. Üstelik bu çatışan çıkarlar sadece ekonomik değil bunun yanında sosyal, kültürel ve siyasal da olabilmektedir¹⁵⁴.

Bu noktada Avrupa Birliği uygulamasında devlet yardımlarının yasak olmasına dair kuralın içeriğine baktığımızda tıpkı GATT ve DTÖ sisteminde olduğu gibi yasak olan ve yasak olmayan devlet yardımı mekanizmaları görülebilmektedir. Çalışma konusunu teşkil eden vergi kolaylıkları bağlamında incelemeye başlamadan önce bunların genel hatlarıyla ifade edilmesi yararlı olacaktır. Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Anlaşma'nın (ABİDA) 107. maddesinin 1. bendi uyarınca "Bir üye devlet veya hangi şekil altında olursa olsun devlet kaynakları vasıtasıyla yapılan ve belirli işletmeleri veya ürünleri kayırarak üye devletler arasındaki ticaret etkileyip

¹⁵² Bilici, 163.

¹⁵³ Hacı Can, Avrupa Birliği İç Pazar Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara 2008, 439-440.

¹⁵⁴ Burak Oder, (Tekinalp – Tekinalp) Avrupa Birliği Hukuku, 2. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2000, 491.

rekabeti bozan veya bozulmasını tehdit eden yardımlar” yasaktır¹⁵⁵. Buradan hareketle yasak kapsamındaki devlet yardımlarının, ayrımcı özellik taşıyan vergi kolaylıkları, zararlı vergi uygulamaları, seçici veya çok özel olan vergi kolaylıkları, ihracatı özendirmeye vergi uygulamalarından oluştuğu görülebilmektedir¹⁵⁶. Bunun yanında ABİDA 107. maddesinin 2. ve 3. bendinde yer alanlar ise genel olarak Ortak Pazar bakımından yasak kapsamında olmayan yardımları düzenlemektedir¹⁵⁷. Buna göre; ayrımcılık yapmamak kaydıyla, bireysel tüketicilere verilen sosyal nitelikteki yardımlar, doğal afetler ya da diğer olağanüstü olayların neden olduğu zararı karşılamak için yapılan yardımlar, Avrupa’nın az gelişmiş bölgelerinin ekonomik kalkınmasını desteklemeye yönelik yardımlar, Avrupa’nın ortak yararına olan önemli bir projenin uygulanmasının teşvikine veya bir üye devletin ekonomisindeki bir bozukluğu gidermeye yönelik yardımlar, belirli faaliyetlerin veya ekonomik bölgelerin kalkınmasını kolaylaştırmaya yönelik yardımlar, Topluluk’taki ticaret ve rekabet koşullarını olumsuz etkilemediği sürece, kültürün ve kültürel değerlerin korunmasına yönelik yardımlar, Komisyon’un önerisi üzerine, nitelikli çoğunlukla hareket etmek suretiyle Konsey kararıyla belirlenebilecek diğer yardım türleri¹⁵⁸, yasak olmayan devlet yardımlarının genel hatlarını çizmektedir.

¹⁵⁵ *Bilici*, 164; *Bülent Ferik*, AB Devlet Yardımları Politikası ve Türkiye’de Devlet Yardımı Uygulamaları, Dış Ticaret Dergisi, Yıl 9, Sayı 31, Nisan 2004, 2.

¹⁵⁶ *Bilici*, 164-165.

¹⁵⁷ *Bilici*, 166-167.

¹⁵⁸ www.mess.org.tr/content/MESS_RekabetMuktesebatRehberi_Ekim%202010.pdf, adresindeki Avrupa Birliği mevzuatlarından ilgili madde içerikleri aynen aktarılmıştır. Erişim tarihi, 10.05.2011.

Yukarıdaki hükümlerde görülebildiği üzere devlet yardımlarının tıpkı DTÖ sisteminde olduğu gibi yasak olan ve olmayanları şeklinde ayırımın kazuistik bir yöntemle gerçekleştirildiği görülebilmektedir. Sayma yoluyla yasak olanlar ve olmayanlar açıkça ifade edilmektedir¹⁵⁹. Bu noktada vergi, resim ve harç bağışlıklarının kullanıldıkları yere göre yasak kapsamında olup olmadığının değişebildiği görülmektedir. Özellikle Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki Gümrük Birliği ile ilgili 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı¹⁶⁰ ile Avrupa Birliği'nin devlet yardımları dolayısıyla da vergi kolaylıklarının kullanımı ile ilgili müktesebatını üstlenmeyi kabul etmesi¹⁶¹ karşısında, Avrupa Birliği ile DTÖ arasındaki ilişkilerin bir türevinin Türkiye ile DTÖ ve Türkiye ile AB arasında da gerçekleşeceğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Yıllar itibariyle gelinen noktada, GATT 1947 daha sonra da GATT 1994 ile konu olarak çakışan birçok yönü olması nedeniyle, eş zamanlı ve uyumlu yürütülmesi gereken, yine uluslararası anlaşma kuralları ile kurulmuş başka sistemler de bulunmaktadır. Bunlar içinde Avrupa Birliği, Türkiye uygulamasının anlaşılmasında olmazsa olmaz öneme sahiptir. AB de GATT'ın tarafı, daha sonra DTÖ üyesi olmasına, dolayısıyla bu sistemin kurallarına uygun düzenlemeler geliştirmesine karşın dönem dönem daha kısıtlayıcı olabilmektedir. Örneğin, Türkiye'den ihraç edilme koşuluyla bir ürünün işlenmesinde kullanılacak hammadde

¹⁵⁹ *Burak Oder*, (Tekinalp – Tekinalp) AB Hukuku, 499.

¹⁶⁰ “Gümrük birliğinin son döneminin uygulamaya konulmasına ilişkin 1/95 sayılı Türkiye-AT Ortaklık Konseyi Kararı”, http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/okk_tur.pdf, erişim tarihi, 10.05.2011.

¹⁶¹ *Ferik*, 12.

ve yardımcı malların gümrüksüz ithal edilebilmesi ülkelerin genelinde uygulanan bir düzenlemeyken, hatta DTÖ sisteminde bu uygulamanın esasları belirlenmişken, Türkiye'nin bunu uygulaması AB ile Türkiye arasında trafik sapmasına neden olması ve Katma Protokol'e aykırı olması nedeniyle AB tarafından eleştirilmiştir. Türkiye, bu uygulamasını 1994 yılında AB Gümrük Mevzuatı çerçevesinde değiştirmiştir¹⁶².

Türkiye, Gümrük Birliği vergilendirme ilkeleri çerçevesinde, ithalatta ve ihracatta gümrük vergileri, miktar kısıtlamaları ve koruma gözeten her türlü eş etkili yükümlülüklerin kaldırılması konusunda mevzuatında gerekli değişiklikleri yaparken özellikle gümrük vergilerine eş etkili vergi niteliğinde olan Toplu Konut Fonu, Damga Resmi, Belediye Hissesi, Rıhtım Resmi, Fiyat İstikrar ve Destekleme Fonu gibi uygulamaları değiştirmiş veya kaldırmıştır¹⁶³.

Eş etkili vergiler şeklinde ifade edilen uygulama, üye bir devletin ithal ya da ihraç edilen bir ürünü tıpkı bir gümrük vergisi gibi etkileyen, rekabeti bozucu nitelik gösteren, ancak gümrük mevzuatı içinde ele alınışı bakımından gümrük vergisi kapsamına girmeyen, dolayısıyla tarifeye bağlanmayan, sağlığın, çevrenin korunması, veteriner hizmetleri, kalite kontrolü yaptırmak veya lisans almak için ödenen bedeller, istatistik ve liman harçları gibi gümrükten bağımsız konularda konulan, ancak çoğu kez konulmasında neden olarak sunulan amaçlar için gerçekten gerekli olmayan mali yükümlülükler getirilmesidir¹⁶⁴. “Gümrük duvarı yasağının

¹⁶² *Us*, 149.

¹⁶³ *Bilici*, 209; söz konusu uygulamalardaki değişiklikler için bkz. *Büyüktaşkın*, 231 vd.

¹⁶⁴ *Çağan*, Avrupa Topluluğu, 31. vd.

dolanıldığı her halde eşdeğer etki vardır”¹⁶⁵. Buradan anlaşıldığı üzere, konulan mali yükümlülüğün adı, mevzuattaki yeri ne olursa olsun asıl önem düzenlemenin niteliğine atfedilmiş ve gümrük vergilerinin yanında gümrük vergilerine eş etkili vergiler için de kaldırılması zorunluluğu öngörülmüştür¹⁶⁶.

Ayrımcı vergilendirme yasağına ilişkin Türkiye uygulamasında, Türk filmleri için öngörülmezken yabancı filmlerin gösteriminde % 25 oranında eğlence resmi uygulamasının ilke kapsamında değiştirilerek hem yerli hem de yabancı filmlerin gösterimlerinin % 10 oranında vergi konusu yapıldığı önceki bölümde ayrıntısıyla ele alınmıştır. Aynı kapsamda, ithal tütün üzerine uygulanan Tütün Fonu ve ithal içkilerin yerli içkiye göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi uygulaması da ayrımcı vergilendirmeye neden olmaktadır. AB tam üyelik müzakereleri sürecinde vergilendirme faslının müzakereye açılmasıyla 2010 yılı başı itibariyle Tütün Fonu uygulaması kaldırılmış ve ithal içkilerin ayrımcı vergilendirilmesinin giderilmesine ilişkin taahhütte bulunulmuştur.

AB ile Türkiye arasındaki vergilendirmeye ilişkin hükümler Ankara Antlaşması, Katma Protokol ve 6 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi Kararında yer almaktadır. Ankara Antlaşması madde 16, vergilendirme ile ilgili Roma Antlaşması hükümlerinin Türkiye ile AB ilişkilerinde uygulanacağını öngörmektedir. Türkiye AB’nin Ortak Gümrük Tarifelerini, söz konusu düzenlemeler çerçevesinde kabul etmiştir. “Hassas ürün” niteliğindeki otomobil, ayakkabı, mobilya gibi bazı ürünler

¹⁶⁵ *Gülören Tekinalp*, (Tekinalp – Tekinalp) AB Hukuku, 312.

¹⁶⁶ *İzzettin Doğan*, Türk Anayasa Düzeninin Avrupa Toplulukları Hukuk Düzeniyle Bütünleşmesi Sorunu, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından, İstanbul 1979, 27.

başlangıçta ayrı tutularak, 1996 yılı başı itibariyle Türkiye'nin OGT'ye uyumu başlamıştır. Hassas ürünlerle ilgili son gümrük vergisi indirimi 2000 yılında yapılmış olup 2001 yılı başında tam uyum sağlanmıştır¹⁶⁷. Türkiye DTÖ ve Gümrük Birliği düzenlemeleri çerçevesinde herhangi bir vergi uyumlaştırmasına gitmemiştir. İlke ve kurallara aykırı bir uygulaması olduğunda uyarı ve karşı önlem mekanizmaları doğrultusunda gerekli değişiklikleri yerine getirmiştir. Burada vergi uyumlaştırmasından kasıt, vergilendirme konusunda ve diğer ilgili alanlarda AB bünyesinde kabul edilen tüzük, direktif gibi mevzuatın iç hukuka aktarılması ve ileride özellikle vergilendirme yetkisinin devri anlamına gelebilecek kimi değişikliklerin Anayasa'dan başlayarak yapılmasıdır¹⁶⁸. Bunun nedeni AB'de vergilendirmeye ilişkin bazı düzenlemelerin Topluluk tüzük ve direktifleri ile yapılabiliyor ve tüzüklerin doğrudan, direktiflerin ise çıkarılacak yasalar yoluyla üye ülkelerin iç hukuklarında uygulamaya konuluyor olmasıdır¹⁶⁹.

AB ile tam üyelik müzakerelerinin sürüyor olması ve 30 Haziran 2009'da "Vergilendirme Faslı"nın açılmasıyla Türkiye'nin vergi uyumlaştırması yapma

¹⁶⁷ *Bilici*, 210-211.

¹⁶⁸ *Bilici*, 213. Bu noktada 1982 Anayasası'nda egemenlik yetkisinin TBMM'de olduğuna ve dolayısıyla 73. ve 90. madde hükümlerinde yapılabilecek değişikliklerle AB hukukunda mevcut tüzük, direktif gibi düzenleyici işlemler iç hukukta da geçerli hale gelebilmesinin ülkemizin mevcut siyasi yapısı düşünüldüğünde oldukça tartışmalı bir hal alabileceği tahmininde bulunulabilir.

¹⁶⁹ *Bertil Emrah Oder*, (Tekinalp – Tekinalp) AB Hukuku, "Topluluk İşlemlerinin Doğrudan Etkisi" konusunda bkz. 129 vd.

yükümlülüğü oluşmaktadır¹⁷⁰. Şöyle ki, AB tam üyelik müzakereleri çerçevesinde, vergilendirme faslı, açılış kriteri bulunan bir grup fasıldan biridir. Bu fasılda bir adet olarak belirlenen bu kriter: “Alkollü ürünler, ithal ürün ve ithal sigaralara ilişkin ayrımcı vergilendirmenin önemli ölçüde azaltılmasına yönelik somut adımlar atılması ve kalan ayrımcı vergilerin süratle kaldırılması için açık aşamalar içeren, Komisyonla üzerinde mutabık kalınacak bir planın sunulmasıdır”¹⁷¹. Dolayısıyla Türkiye bu faslın açılmasında bir yükümlülük altına girmiştir.

Birlik olarak DTÖ üyesi olması nedeniyle AB, devlet yardımlarına ilişkin düzenlemelerine DTÖ “Sübvansiyonlar ve Telif Edici Önlemler Anlaşması”nı temel olarak oluşturmuş ve uygulamada anlaşma ile uyum gözetilmiştir. Daha önce de belirtildiği üzere devlet yardımları vergi dışı yollarla yapılabileceği gibi vergi aracı kullanılarak: vergi iadesi, muaflığı, istisnası veya indirimi şeklinde kolaylıklar tanınarak teşvik edici vergileme ile de yapılabilmektedir¹⁷². Bu destekleme, uygulamada devlet yardımı yerine “aşırı vergi iadesi” olarak nitelenen dolaylı vergiler aracılığıyla ihraç edilen ürünlere uygulanacak vergi iadesi miktarının, benzer ürünlerin ithalatında uygulanan dolaylı vergi miktarından daha fazla tutulması

¹⁷⁰ AB'nin vergilendirme faslını açmak için getirdiği tek koşuldan başka Avrupa Komisyonu tarafından her yıl yayımlanan ilerleme raporlarında da ifade edildiği üzere özellikle dolaylı vergilendirme konusunda KDV ve doğrudan vergiler kapsamında kurumlar ve gelir vergisinin AB müktesebatına uyumu konusunda, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği ve Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışmalar sürmektedir. <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=81&l=1>, erişim tarihi, 10.05.2011.

¹⁷¹ T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, Avrupa Birliği ve Müzakere Süreci, Ankara 2007, 23.

¹⁷² Bilici, 162.

şeklinde veya doğrudan vergiler kapsamında ihraç edilen ürünlerden elde edilen gelirlerden alınacak verginin, tamamen veya kısmen alınmaması ya da ertelenmesi şeklinde yapılabilmektedir¹⁷³.

Söz konusu düzenlemeler AB ortak rekabet politikasının bir gereği olarak düzenlenmiştir. Ana kural rekabeti bozucu vergi kolaylıklarının ve diğer devlet yardımlarının yasak oluşudur. Bu yasak aslında tıpkı DTÖ hukukunda olduğu gibi rekabeti bozmada en başta gelen ayrımcı vergilendirmeye ilişkindir. Ayrımcı vergilendirme yasağı kapsamında yer alan vergi teşviklerini dört grupta ele almak mümkündür:

a. Ayrımcı Özellik Taşıyan Vergi Kolaylıkları

Bu konuda yasak kapsamına yalnızca ulusal işletmelere sağlanan vergi kolaylıkları girmektedir. Bu noktada vergi kolaylıklarının ulusal bir işletmeye mi ülkede faaliyet gösteren yabancı bir işletmeye mi tanındığı tartışma yaratabilecektir. İlkenin temeli ayrımcı hareket etmeme kuralına dayanmaktadır. İkame edilebilen mallarda, birine getirilen teşvikin, diğeri bakımından bir ayrımcılık oluşturabileceği açıktır. Tüketici alışkanlıklarının piyasadaki ürünlerin menşesine göre değiştirilmeye çalışılması ayrımcı özellik taşıyan vergi teşviklerinin DTÖ sistemi içinde kabul

¹⁷³ *Bilici*, 162. Ayrıca AB uyum sürecinde hazırlanan ve henüz taslak aşamasındaki “Devlet Yardımlarının Çerçevesi, İzlenmesi ve Denetlenmesi Hakkında Kanun Tasarısı”nın 4. ve 5. maddelerinde nelerin AB uyum süreci içinde kabul edilen devlet yardımları olduğu düzenlenmeye çalışılmaktadır.

edilmeyişinin bir görünümüdür¹⁷⁴. Örneğin, 1998-2000 yılları arasında İtalyan hükümetinin özendirme amaçlı, İtalyan bankalarının birleşme ve bütünleşme işlemlerinden alınan kurumlar vergisi oranını % 12,5'e indirmesi bu yasak dahilinde nitelendirilmiştir¹⁷⁵.

b. Zararlı Vergi Uygulamaları

Yalnızca yabancı yatırımlara vergi kolaylığı sağlanarak bu yatırımları veya vergi merkezlerini kendi bölgesine çekme amaçlı vergi teşvikleri bu yasak kapsamındadır. “Adaletsiz vergi rekabeti” ya da “zararlı vergi rekabeti”¹⁷⁶ olarak nitelenen bu tür düzenlemelerin 1997 yılında alınan AB Konsey Kararı¹⁷⁷ ile üye devletlerce 2012 yılına kadar sona erdirilmesi öngörülmüştür. İspanya'nın Bask bölgesinde yabancı iki şirket için tanınan yatırım indirimi bu yasak kapsamında zararlı bulunmuş ve durdurulmuştur¹⁷⁸.

Bu noktada daha çarpıcı ve ciddi sorunu vergi cennetleri teşkil etmektedir. Vergi cenneti olarak isimlendirilen ülkeler ya da topraklar, şirketlerin vergi merkezlerini veya yatırımlarını kendilerine çekmek amacıyla büyük vergi avantajları

¹⁷⁴ Gareth Davies, EU Internal Market Law, Second Edition, Cavendish Publishing Limited, Londra 2003, 14.

¹⁷⁵ Bilici, 164.

¹⁷⁶ Avrupa Birliği bağlamında zararlı vergi rekabeti uygulamaları hakkında ayrıntılı bir inceleme için bkz. Ben J Kiegebeld, Harmful Tax Competition in the European Union, Kluwer, Foundation for European Fiscal Studies Erasmus University Rotterdam, Rotterdam 2004.

¹⁷⁷ 1 Aralık 1997 tarihli ECOFIN Konsey toplantısının vergilendirme politikasına ilişkin sonuçları, OJ C02/98, 1-6.

¹⁷⁸ Bilici, 164-165.

sunmaktadır. Kurumlar vergisini % 2 seviyelerine indiren vergi kolaylıkları, faiz gelirlerinde % 2 düzeyinde stopaj, temettü dağıtımından vergi alınmaması, yine taşınmaz satışlarının, miras ve intikallerin vergi istisnası kapsamında tutulması, yurt dışı işlemlerinden vergi ve harç alınmaması, otomobil, eşya ediniminin gümrük vergisi dışında bırakılması, gerçek hissedarların gizli tutulması bu avantajlara örnek olarak gösterilebilmektedir¹⁷⁹.

Dünya üzerinde çok sayıda görülen bu bölgeler zararlı vergi rekabetine yol açmaktadır. Diğer ülkeler yönünden büyük kayıplara neden olmasıyla birlikte son dönemde küresel düzeyde bir mücadele başlamıştır. Yukarıda sözü edilen Konsey Kararı'nda 66 adet zararlı vergi uygulaması saptandığı görülmekte ve bunlara 2012 yılı sonuna kadar aşamalı olarak son verilmesi öngörülmektedir. Uluslararası örgütlerin, bu durumun sürdürülebilir ekonomik işbirliğini bozması ve dünya ticareti olumsuz etkilemesi nedeniyle çeşitli önlemler alma yoluna gittikleri görülmektedir. DTÖ zararlı vergi rekabeti olarak durumu değerlendirip düzenlemelerine dahil ederken, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) bir rapor düzenleyerek “yükselen bir küresel sorun” olarak durumu ele almıştır¹⁸⁰. Avrupa Birliği'nin ise söz konusu Konsey Kararı ile değerlendirme yapmıştır¹⁸¹. 2006 yılında kabul edilen 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergi cennetleriyle mücadelede OECD ve Avrupa Birliği tarafından gerçekleştirilen çalışmalara paralel olarak örneğin

¹⁷⁹ Bilici, 170.

¹⁸⁰ Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris: OECD, 1998.

¹⁸¹ Ben J Kiegebeld, 20; Bilici 171; N. Semih Öz, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005, 116-119.

Kanun'un 7. maddesi 1. fıkrasıyla getirilen düzenleme ile kontrol edilen yabancı kurum kazancının vergilendirilebilmesine imkan sağlamıştır¹⁸². Böylelikle vergi cennetleri ile mücadelede etkin bir adım atılmıştır.

c. Seçici veya Çok Özel Olan Vergi Kolaylıkları

Yalnızca belli şirketlere veya belli sektörlerle veya belli dönem veya miktarlarda ayrımcı olarak tanınan vergi kolaylıkları bu kapsamda değerlendirilebilmektedir. Örneğin, İspanya'nın Bask Bölgesinde 1993-1995 yılları arasında kurulan yaklaşık 100 şirkete 10 yıl süresince kurumlar vergisi ödememe olanağı sunulmuştur. Yunanistan'da ise bazı sektörlerdeki işletmelere karlarından % 35'e kadar bir kısmının (fabrika, bina inşası, teçhizat satın alınması gibi yatırım harcamalarının finansmanında kullanılan) vergi matrahlarından düşebilmesine olanak sunulmuştur. Her iki düzenleme de yasak kapsamında değerlendirilmiş, yaptırıma tabi tutulmuştur¹⁸³.

d. İhracatı Teşvik Etmeye Yönelik Özendirici Vergi Kolaylıkları

Vergi rekabetini zedeleyecek biçimdeki teşvik yasağının uygulamada iki görünümü mevcuttur. İlki ihracat gelirlerinde kurumlar vergisi istisnası veya indirimi yapılmasıdır. İhracattan sağlanan gelirlere ilişkin vergi matrahı tespit edilirken, ülke içinden elde gelirlere tanınandan daha fazla indirim sağlanması bu yasak kapsamında değerlendirilmektedir. Örneğin, İspanya'nın yatırımın mal ve hizmet ihracatına yönelik olması şartıyla İspanyol şirketlerinin İspanya dışında yeni bir şirket kurması

¹⁸² *Öncel – Kumrulu – Çağan*, 336.

¹⁸³ *Bilici*, 165.

veya başka bir şirkete ortak olması nedeniyle yaptığı masrafların % 25'inin gider olarak gösterebilmesine izin verilmesi bu yasak dahilinde görülmüştür¹⁸⁴.

Yasağın ikinci ayağını ise ihracatta aşırı vergi iadesi gibi uygulamalar oluşturmaktadır. İhracatta yapılacak vergi iadesinin, aynı ürünün yurt içinde satışından alınan vergiden daha fazla olması yasaklanmıştır. AB bünyesinde bu yasaklara ilişkin bir uygulama tespit edilirse ödenmeyen veya eksik ödenen vergiyi faiziyle birlikte ilgili üyeye ödetme şeklinde yaptırım öngörülmüştür¹⁸⁵.

AB mevzuatı çerçevesinden birtakım vergi kolaylıklarının ise yasak kapsamı dışında tutulduğu görülmektedir. “Devlet Yardımlarının Doğrudan İşletme Vergisiyle İlgili Tedbirlere Uygulanması Konusunda Komisyon Genelgesi”¹⁸⁶ ışığında, vergi kolaylığının tüm işletmelere ve tüm ürünlerin üretimine yönelik tanınması koşuluyla; amortisman, değerlendirme yöntemleri, zarar aktarımları vb. konulara ilişkin teknik düzenlemeler; araştırma – geliştirme (Ar-Ge), çevre, eğitim, istihdama ilişkin sahalarda vergi yükünü hafifletici düzenlemelere gidilmesi, az gelişmiş bölgelerin gelişmesi amacıyla tanınan vergi kolaylıkları, tarım, balıkçılık, gemi inşası ve deniz taşımacılığı gibi öncelikli ve özel alanlarda sağlanan vergi kolaylıkları kapsam dışı bırakılmıştır¹⁸⁷.

AB hukuku ayrıca üçüncü ülkelerle ihracatta uygulanan teşviklere ve üçüncü ülkelerden ithalatta korumacı uygulamalara da izin vermektedir. Ancak bu noktada,

¹⁸⁴ Bilici, 165.

¹⁸⁵ Bilici, 166.

¹⁸⁶ OJEC, C 384/3, 10.12.1998, 98/c, 384/03.

¹⁸⁷ Ferik, 4; Bilici, 168.

ilgili düzenlemelerin, DTÖ ve OECD kuralları ile AB'nin diğer ülkelerle yaptığı iki anlaşmalar çerçevesinde oluşturduğunu belirtmekte yarar vardır¹⁸⁸.

3. Ticaretin Serbestleştirilmesi Bağlamında Türkiye'de Vergi Kolaylıkları Uygulaması

Türkiye'nin gerek DTÖ üyesi olmasından kaynaklı gerek gümrük birliği ile ilgili 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı ile AB'nin devlet yardımları alanındaki, daha önce de DTÖ hukuku ile paralel olduğu belirtilen, müktesebatını üstlenmeyi taahhüt etmesinden kaynaklı olarak bu alandaki temel ilke ve kurallara uymakla yükümlüdür. Konunun bu çalışmanın temeli olması ve somutlaştırılmasındaki yarar gözetilerek Türkiye'nin bu alan dahilinde yakın zamanda tanıdığı ve çoğu halihazırda uygulanmakta olan vergi kolaylıklarını biraz daha ayrıntılı incelemek istenmektedir.

Roma Antlaşması'nın 92. maddesinin 1. fıkrasında, "Bu anlaşmada aksi öngörülmedikçe, devletler tarafından doğrudan ya da devlet kaynakları aracılığı ile bazı işletme veya bazı malların üretimi yararına yapılan ve rekabeti bozan ya da bozma tehlikesi yaratan her çeşit yardım üye devletler arasındaki ticareti etkilediği ölçüde ortak pazarla bağdaşmaz." denilerek rekabeti bozucu yardım ve destekler kural olarak yasaklanmıştır. Ancak aynı maddenin 2. ve 3. fıkralarında bu kuralın istisnalarına yer verilmiştir. Ortak pazarla bağdaşan yardımlar; örneğin, ürünlerin menşei bakımından ayırım gözetmeksizin tüketicilere yapılan sosyal nitelikli yardımlar, doğal afet veya olağan üstü olaylar nedeniyle oluşan zararları önleme

¹⁸⁸ Bilici, 169.

amaçlı yardımlar 2. fıkrada belirtilmiştir. Ortak pazarla bağdaşır sayılabilecek; Avrupa'nın ortak çıkarını gözeten bir projenin gerçekleşmesi için ya da üye devletlerden birinin ekonomisinde ortaya çıkan ciddi bir bozukluğu giderme amaçlı gibi yardımlar ise 3. fıkrada yer almaktadır¹⁸⁹. Bu düzenleme ile yukarıda belirtilen ABİDA madde 107'nin paralellik gösterdiği kolaylıkla görülebilmektedir. DTÖ bağlamında GATT 1994 ve STÖ Anlaşması ile de her iki düzenleme gerek sistematik gerek içerik açısından çakışmaktadır. Dolayısıyla aşağıda yer verilen uygulamaları, istisna ya da dava edilemeyen, sınırlı durumlarda dava konusu yapılabilen sübvansiyonlar kapsamında değerlendirmek doğru bir yaklaşım olacaktır.

a. Geri Kalmış Bölgelerin Desteklenmesine Yönelik Vergi Kolaylıkları

Bu kapsamda önemli iki düzenleme ile karşılaşılacaktır. Bunların ilki, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'dur. Kanun'un 1. maddesinde bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmak, amaç olarak düzenlenmiştir. Kanun'un kapsamının ise, vergi ve sigorta primi teşvikleri ile enerji desteği açısından Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı'nca 2001 yılı için belirlenen fert başına gayri safi yurt içi hâsıla tutarı, 1500 ABD Doları veya daha az olan iller ile bu iller dışında kalan ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre endeks değeri eksi olan illeri kapsayacağı öngörülmüştür. Kanun'un uygulama süresi 31.12.2009 tarihinde

¹⁸⁹ Çağan, Avrupa Topluluğu, 59.

sona ermiştir¹⁹⁰. 5084 sayılı Kanun ilgili illerde, gelir vergisi stopajı, sigorta primi teşviki, enerji desteği ve bedelsiz arsa tahsisi şeklinde 4 ayrı destekleme biçimi sunmaktadır. Böylelikle devlet hem elde edebileceği vergi gelirlerinden vazgeçerek, yatırıma yönelecekler açısından gider azalması yönünde hem de sosyal güvenlik primi teşviki ile istihdamın hedef bölgelerde artırılmasına yardımcı olma iradesini sergilemiştir.

Geri kalmış bölgelerin desteklenmesine yönelik bir başka düzenleme ise Bakanlar Kurulu'nun 14 Temmuz 2009 tarihli Devlet Yardımları Kararı'dır¹⁹¹. Söz konusu Karar'da, yapılan düzenlemenin amacının, Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda öngörülen hedefler ile uluslararası anlaşmalara uygun olarak¹⁹², tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, yatırım eğiliminin devamlılığını ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak, uluslararası rekabet gücünü artıracak teknoloji ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımları özendirme, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemek olduğu ifade edilmiştir. Karar'a göre Türkiye coğrafi açıdan destekleme yapılması için, gelişmiş 6 il, normal 21 il ve kalkınmada öncelik tanınan 50 il şeklinde bölgelere ayrılmıştır. Ek olarak,

¹⁹⁰ Anılan Kanun dahilinde sağlanan Sosyal Güvenlik Primi Teşviki süresi ise 5951 sayılı Kanun ile 3 yıl uzatılmıştır.

¹⁹¹ BKK 2009/15199, RG, 16.7.2009.

¹⁹² Buradaki uluslararası anlaşmalardan ticaret serbestisi ve rekabeti engelleyen oluşumların önlenmesine yönelik olarak en başta DTÖ ve üyelik müzakerelerini sürdürdüğümüz Avrupa Birliği ile gerçekleştirilen Ortaklık Konseyi Kararlarını öncelikli olarak anlamak yanlış olmayacaktır.

gelişmişlik düzeyine bakılmaksızın, özel amaçlı; endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri, organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi bölgeleri olduğu ve bu bölgelerde yapılacak yatırımların da destekleneceği öngörülmüştür. Yatırımların desteklenme şeklinin, alınan banka kredileri için ödenecek faizlerin bir kısmının karşılanması biçiminde vergi dışı bir yolla olabileceği gibi, gümrük vergisi istisnası, yurt dışından veya içinden temin edilen makine ve teçhizata katma değer vergisi istisnası olarak çoğunlukla vergi kolaylıkları biçiminde olabileceği de öngörülmektedir¹⁹³. Bu noktada örneğin Karar'ın 7. maddesinde yer alan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince, teşvik belgesi kapsamında uygun görülen makine ve teçhizatın ithalinin ve yerli teslimlerin katma değer vergisinden istisna edileceği hükmünün bu Karar kapsamında değerlendirileceğine vurgu yapılmıştır. Benzer şekilde Karar'ın Vergi İndirimi başlıklı 10. maddesinde büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi çerçevesinde, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranlarının düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Böylece yatırım ve istihdamı geliştirecek girişimlerin etkili bir biçimde teşvik edildiği görülmektedir.

b. KOBİ'lerin Desteklenmesine Yönelik Vergi Kolaylıkları

25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik'te Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için “İki yüz elli kişiden az yıllık çalışan

¹⁹³ Bilici, 173.

istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu yirmi beş milyon Yeni Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ve kısaca "KOBİ" olarak adlandırılan ekonomik birimler”, tanımı yapılmaktadır.

Türkiye’de KOBİ’leri desteklemek ve yatırım yapmaya teşvik etmek için vergilendirme aracının kullanımı ve diğer başka yollar söz konusu olabilmektedir. Bu noktada “Yatırımları Destekleme Fonu” isimli bir Fon mekanizması aracılığıyla çeşitli konularda kredi destekleri sağlandığı görülmektedir. Vergi kolaylıkları bağlamında ise, kullanılan kredilere ilişkin damga vergisi-harç-KKDF¹⁹⁴ kesintisi istisnası, makine ve teçhizat alımı gibi yatırımlara ilişkin olarak da KDV, gümrük vergisi, bina inşaat harcı istisnası gibi avantajlar sıralanabilmektedir¹⁹⁵.

c. Teknolojik Gelişmenin Desteklenmesine Yönelik Vergi Kolaylıkları

Bu alanda getirilen vergi kolaylıklarının kapsamı geri kalmış ve özel amaçlı bölgeler bakımından değil, yeni teknolojiler bulmaya ve uygulamaya yönelik girişimlerin desteklenmesi açısından farklılık göstermektedir. Maddi bakımdan güçsüz ya da küçük olması gözetilmeksizin teknolojik gelişmenin desteklenmesi amacıyla finansal kiralama (leasing), Ar-Ge teşvikleri ve teknoloji geliştirme

¹⁹⁴ KKDF: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu. Bu fon Bakanlar Kurulu’nun 1988/12944 sayılı Kararı ile ve Kalkınma Planı ve Yıllık Programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak yatırımların yönlendirilebilmesi ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesi amacıyla Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası dahilinde kurulmuştur. Fon’un temel kaynağını, bankaların verdikleri kredileri üzerinden Fon’un belirlenmiş olan oranı üzerinden yapılan kesintiler oluşturmaktadır.

¹⁹⁵ Bilici, 174.

bölgeleri gibi sahalarda vergi kolaylıkları sağlanmaktadır. Teknolojik alanda özellikle de ar-ge çalışmaları için yapılanlar görece pahalı yatırımlar olduklarından bunların devlet tarafından desteklenmesi önemlidir. Bunların getirilerinin kısa dönemde değil uzun dönemde değerlendirilmesi gerekir. Bu kapsamda eğitim, sağlık gibi alanlarda hemen etkisini gösteren devlet yardımları ve teşviklerin teknolojik gelişmişliğin sağlaması noktasında ancak orta ve uzun vadede etkisinin olabileceği açıktır. Hal böyle olunca yatırım indirimi, ar-ge destekleri gibi pek çok konunun vergi teşvikleri ile gerçekleştiriliyor olması doğal karşılanmalıdır.

Bu noktada dikkatle incelenmesi gereken konu yatırım indirimi ve onun yerini alan diğer vergi kolaylıklarından oluşmaktadır. Matrahı azaltıcı etkiye sahip yatırım indirimi¹⁹⁶ 1963 yılında yürürlüğe girmiş ve 5479 sayılı Kanun'un 2. maddesi uyarınca 01.01.2006 tarihinden itibaren kaldırılmış, önemli vergi avantajı sağlayan bir kurumdur¹⁹⁷. Bugün 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu ile 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu'nun getirdiği kolaylıkların yatırım indiriminin yerini aldığı söylenebilmektedir. Bu Kanunların tanıdığı vergi kolaylıklarına ilişkin

¹⁹⁶ Yatırım indirimi gibi özellikle de bölgeler arası gelişmişlik farklarını azaltmak için yatırımlar üzerindeki vergi yükünü azaltma amaçlı teşviklere Türk ekonomisinin her devrinde rastlanılabilmektedir. Örneğin Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planında dahi, "geri kalmış bölgelere yapılacak yatırımlara vergi indirimleri sağlanması..."dan söz edilmektedir. *Tunç Tayanç*, Sanayileşme Sürecinde 50 Yıl, Milliyet Yayınları, 1973, 169.

¹⁹⁷ Yatırım indirimi, özellikle sanayi kuruluşlarının yatırımlar sırasında vergi istisnasından yararlandırılmasını böylelikle yatırımcıların sanayiye yönelmesini amaçlayan bir kurumdur. *A. İlhan Eronat*, Planlı Dönemde Türk Sanayii, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları 62, Ankara 1973, 31.

örnek vermek gerekirse, Emlak Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (f) bendi uyarınca organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile bina vergisi geçici muafiyetinden faydalanabilmektedirler. Benzer şekilde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının (k) bendi uyarınca organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmektedir. Yine Belediye Gelirleri Kanunu'nun 80. maddesinin son fıkrası hükmü ile organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerinde yapılan yapı ve tesislerin bina inşaat harcı ve yapı kullanma izni harcından istisna edildikleri görülmektedir¹⁹⁸.

1985 yılında çıkarılan 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu ile düzenlenen "leasing" işlemleriyle ilgili de sunulan çeşitli vergi kolaylıkları söz konusudur. Leasing, kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü kişiden satın aldığı veya başka suretle temin ettiği bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere ve belli bir süre feshedilmemek şartı ile kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören bir sistemdir. Ülkemizde finansal kiralama adıyla da kullanılan bu kavram ile klasik hukuk kalıplarının dışındaki atipik sözleşme hükümlerinin düzenleme altına alındığı görülebilmektedir. Finansal kiralamanın desteklenmesi böylece rekabetçi bir piyasa ekonomisi için ihtiyaç duyulan kaynak ihtiyacının karşılanmasını amaçlayan yapıya elbette vergi kolaylıkları yoluyla bir takım olanaklar sunulabilmektedir. Öncelikle leasing yapmayı avantajlı hale getiren en önemli kolaylık olan düşük oranlı KDV uygulamasının 2007 yılında sona erdiği

¹⁹⁸ Bilici, 174.

belirtilmemiştir. Ancak devam eden birçok vergi teşviki söz konusudur. Leasing sözleşmesinin düzenlenmesi, ilgili sicillere tescil ve şerh işlemleri, teminat-sigorta işlemleri için her türlü vergi, resim ve harç istisnası mevcuttur. Leasing müşterisi, kiralama anında, leasing sözleşmesi üzerinden damga vergisi, noter ve tapudaki diğer işlemler üzerinden harç ödememektedir. Ayrıca kiralama süresince ödediği kiralardan faizini gider olarak düşmekte, malın bedelini de amortisman olarak ayırma yoluyla giderleştirerek vergi avantajı sağlanmaktadır. Leasing şirketinin ticari kazancı olarak değerlendirildiğinden, ödediği kiralar (gayrimenkul sermaye iradı) üzerinden de gelir vergisi stopajı yapmamak suretiyle de bir vergi avantajı elde edilmektedir¹⁹⁹.

Ar-Ge harcamalarına bakıldığında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin 9. fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (a) bendi uyarınca, mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik, araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'nün 5746 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle 01.04.2008 tarihinden başlamak üzere 31.12.2023 tarihine kadar matrahtan gider olarak indirilebileceği öngörülmektedir. Uygulamada "Ar-Ge indirimi" olarak isimlendirilen bu düzenlemenin önemli bir vergi avantajı sunduğu açıktır²⁰⁰. Böylelikle ülkemiz açısından teknoloji geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi ve özellikle çağımızın bilgi çağı olduğunun bilinciyle teknoloji tüketen değil, teknoloji üreten ve bunu ihraç edebilen bir ülke olma amaçlarına hizmet etmek için bu düzenlemenin yapıldığı görülebilmektedir.

¹⁹⁹ Bilici, 175.

²⁰⁰ Bilici, 175.

Uygulamada teknopark, teknokent, bilim-araştırma parkı gibi çeşitli isimlere sahip teknoloji geliştirme bölgeleri bu başlık kapsamında vergi kolaylıkları sağlanan esaslı bir alandır. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu düzenlemeleriyle kurulan bu bölgeler, niversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması amacıyla bilgi üretmek için faaliyet göstermektedir. Bölgenin yönetim ve işletilmesi görevini üstlenen ve anonim Şirket olarak kurulan yönetici Şirkete, adı geçen Kanun'un 8. maddesi çerçevesinde gerekli arazi temini ve alt yapı, bina inşası için nakit yardımı yapılmaktadır. Ayrıca, yönetici Şirket bu Kanun'un uygulanması ile ilgili işlemlerde, her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuştur. Bu avantajın yanında, yönetici Şirkete 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisi muafiyeti tanınarak çok ciddi bir nitelikte vergi kolaylığı sağlanmuştur. Bu bağlamda, GVK madde 94/6-b uyarınca yönetici Şirketin istisna kapsamındaki kazancını ortaklara dağıtması durumunda % 15 oranında gelir vergisi stopajı yapması gerekecektir. Bu noktada bu bölgelerde çalışan personele ilişkin de bir avantaj sağlanmış; araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personeli Şeklinde görev yapanların ücretleri yine 31.12.2023'e kadar her türlü vergiden muaf tutulmuştur. Dolayısıyla bu kişilere gelir ve damga vergisi bakımından muaflik niteliğinde bir vergi kolaylığı tanınmaktadır. 02.03.2011 tarihinde 6170 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na eklenen geçici 2. madde ise yönetici Şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna

olduğunu düzenlemektedir. Ayrıca aynı maddede bölgede çalışan; Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna edilmiştir. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının % 10'unu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur düzenlemesi getirilmiştir.

Ayrıca 5746 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 3. fıkrasına göre, Ar-Ge personelinin ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak bir ödenekten karşılanması söz konusudur. Bu düzenlemeler içinde bölgede faaliyet gösterebilecek gelir ve kurumlar vergisi yükümlüsü diğer işletmeler de unutulmamış ve yazılım ve Ar-Ge kaynaklı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir. Bu bölgelerdeki faaliyetlere ilişkin vergi kolaylıkları bunlarla sınırlı kalmamaktadır. Üçüncü işletmelerin bölgede yapacakları makine, teçhizat ve bina inşası harcaması gibi yatırımları ve yatırım harcaması dışında kalan kuruluş giderleri gibi masrafları

GVK ve KVK kapsamında gider gösterilebilecektir. Ayrıca KDVK madde 13/d uyarınca, bölgedeki faaliyetlerde kullanılmak üzere alınan yerli veya ithal makine ve teçhizattan katma değer vergisi alınmayacaktır²⁰¹.

d. Gümrük Mevzuatı Çerçevesinde Vergi Kolaylıkları

Bu kapsamda düzenlenen vergi kolaylıkları ihracat ve ithalatı dolayısıyla ticaretin işlemlerini kolaylaştırma amaçlıdır. Düzenlemeler, ithal ya da ihraç edilen ürünlerin ithal veya ihraç edildiği ülke, işlendiği bölge, işlenme süresi, taşınma usulü, saklanma koşulu gibi etkenler karşısında çeşitlilik göstermektedir²⁰².

Gümrük Kanunu (GK) madde 108/1 uyarınca, Türkiye’den ihraç edilecek ürünlerin üretiminde kullanılacak hammadde ve yarı mamul eşyanın, Türkiye’nin tarafı olduğu anlaşma hükümlerine göre, serbest dolaşımda olmadığı bir ülkeden ithal edilmesinde gümrük vergilerine tabi olunmayacaktır. Dahilde işleme rejimi olarak isimlendirilen bu uygulamadan yararlanmak için Dış Ticaret Müsteşarlığı’na başvurarak “Dahilde İşleme İzin Belgesi” gerekmektedir. Bu rejime göre gümrük vergileri dışındaki vergilerde de birtakım kolaylıklar sağlanmaktadır. KDVK madde 11 fıkra 1 (c) bendi uyarınca, ihraç etmek üzere bir ürünün üretiminde kullanılacak hammadde veya ara malı ithalinde dahilde işleme izin belgesi sunularak KDV

²⁰¹ Bilici, 176-178.

²⁰² Örneğin çeşitli defalar değişikliğe uğrayan ve Bakanlar Kurulu’nun 05/02/2000 tarih ve 23955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 13/01/2000 tarih ve 2000/53 sayılı Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar’da genel itibarıyla eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde serbest dolaşıma girişi esnasında muafiyet tanınacak haller ile bu muafiyet veya istisnanın kullanılmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

yükünden kurtulunabilmektedir. Örneğin tekstil veya hazır giyim sektöründe faaliyette bulunanlar, pamuk, iplik, yün, kumaş gibi hammadde veya ara malı olarak kullanacağı ürünlerin ithalinde ithal ürün işlendikten sonra Türkiye’den yeniden ihraç edilmesi koşulu ile KDV ödemesi yapmamaktadır²⁰³. Bu düzenlemeye ek olarak, yapılan ithalat işlemleri ve bunların finansmanı amacıyla kullanılan krediler ve ihracat karşılığı yapılan her türlü ödeme banka ve sigorta muameleleri vergisinden, damga vergisinden ve diğer vergi, resim, harçlardan istisna edilmiştir. Bu rejimde dikkat edilmesi gereken nokta, malların serbest dolaşımında olmadığı üçüncü ülkeden işlenmek üzere mal ithal edilip işlenen ürünün daha sonra AB üyesi bir ülkeye ihraç edilmesi durumunda vergisinin ödenmek durumunda oluşudur. Örneğin Rusya’dan hammadde alınıp işlenen ürünün bir AB üyesine ihraç edilmesi halinde ilgili üye devlete vergi ödenecektir²⁰⁴. “Telafi edici vergi” olarak isimlendirilen bu vergiyi, DTÖ’nün Uyuşmazlık Çözüm Mekanizmasının bir yaptırımını olan telafi edici/karşılıyıcı vergi ile karıştırmamak gereklidir.

Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği kapsamında yer alan bir diğer düzenleme ise geçici ithalat rejimidir. Buna göre, gümrük vergilerine tabi tutulmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesine giren eşya, bölge dahilinde kullanılmakta ve kullanımdan kaynaklı olağan yıpranma dışında bir değişikliğe uğramadan yeniden ihraç edilmektedir. Bu rejim, en fazla 24 aylığına, gümrük vergileri ve KDVK geçici madde 17 uyarınca, KDV teminata bağlanarak Gümrük İdarelerince verilen izin doğrultusunda örneğin çok yüksek parasal değere sahip bir makineyi, üretim

²⁰³ Bilici, 179.

²⁰⁴ Bilici, 179.

tamamlandıktan sonra yeniden ihraç etmek koşuluyla, bir kısım üretim faaliyetinde kullanılmak üzere gümrük vergilerine tabi tutulmaksızın ülke sınırlarına sokabilme olanağı vermektedir. Geçici ithalata kısmi muaflik verildiği durumlar da olmaktadır; bu hallerde yasanın belirlediği kısmi vergi ödemeleri yapılmaktadır²⁰⁵.

Gümrük Kanunu madde 116 çerçevesinde, Türkiye menşeli bir ürünün daha ileri düzeyde işlenmesi için Türkiye Gümrük Bölgesi dışında üçüncü ülkeye geçici olarak ihraç edilip orada işlenen ürünün yeniden Türkiye'ye ithal edilmesi durumunda hariçte işleme rejimi söz konusu olmaktadır. Uygulamada bu rejim "fason işleme" olarak anılmaktadır²⁰⁶. Üçüncü ülkede işlenen ve tekrar Türkiye'ye getirilen ürünler, GK madde 135/1 uyarınca, ithal vergilerinden tamamen veya kısmen muaf olacaktır.

İthal edilen ve üretimde kullanılacak hammaddenin vergi oranının, işlenmiş ürünün vergi oranından daha yüksek olduğu durumlar için GK madde 123-127 hükümlerince gümrük kontrolü altında işleme rejimi olarak tanımlanan bir kolaylık getirilmiştir. Bu rejime göre, gümrük vergilerine tabi tutulmaksızın gümrük bölgesine giren eşya, bu bölge dahilinde niteliği veya durumu değişecek işlemlerden geçirildikten sonra gümrük vergileri ödenerek serbest dolaşıma sokulmaktadır.

Gümrük Kanunu'nda eşyanın antrepolarda bekletilmesinde de birtakım vergi kolaylıkları tanıyan hükümler mevcuttur. Yurt dışından gelen ve gümrük gözetimi altında bulunan malların gümrüklenmeden önce, dolayısıyla ithalat vergilerine tabi

²⁰⁵ Bilici, 180.

²⁰⁶ Bilici, 180.

tutulmadan bekleyebileceği sahalar ile izin alınan durumlarda ihraç mallarının saklanabildiği alanlar antrepo kapsamına girmektedir. Bu sahalarda AB üyelerinden veya üçüncü ülkelerden getirilen ürünler ithalat vergileri ödenmeden bekletilebilmekte ve talep oldukça istenilen miktarda ürün, gümrük vergisi veya KDV ödenerek Türkiye'ye satılabilmektedir.

Ayrıca, ithal veya ihraç edilen malların taşınması ve geçişi bağlamında, Gümrük Kanunu'nun 84. vd. maddelerine göre transit rejimi kapsamında, Türkiye Gümrük Bölgesi kontrolündeki bir gümrükten girip diğerinden çıkacak şekilde, transit olarak geçen taşıt ve serbest dolaşıma girmemiş eşyadan teminat gösterilmesi koşuluyla gümrük vergisi alınmamaktadır.

e. Serbest Bölgeler Açısından Vergi Kolaylıkları

1995 yılında çıkarılan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Türkiye'de uygulamaya konulan serbest bölgeler sistemi, ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte gümrük sınırları dışında kalan bir yapı oluşmuştur. Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1. maddesinden de anlaşılacağı üzere ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi böylelikle bu bölgelere ucuz hammadde girişi sağlanarak ihracatın artırılması hedeflenmiştir. Bu çerçevede serbest bölgeleri özendirmek için kapsamlı vergi kolaylıkları getirilmiştir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2. fıkrası uyarınca Avrupa Birliği'ne tam

üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; gelir ve kurumlar vergisi istisnası, serbest bölge içinde üretilen ürünlerin FOB (Free on Board)²⁰⁷ bedelinin en az % 85'ini ihraç eden yükümlülerin çalıştırdıkları personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden istisna edilmesi²⁰⁸, bölgede yapılan faaliyetlere ilişkin işlemler ve düzenlenen kağıtlar için damga vergisi ve harç istisnası tanınmış olması doğrudan vergi kolaylıklarına ilişkin örneklerdir.

Bu vergi kolaylıkları önceden hem bölgede üretilen hem dışarıdan getirilen malların satışından elde edilen gelirlere ilişkin uygulanırken, 2008 yılının sonlarında yürürlüğe giren Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair 5810 sayılı Kanun uyarınca 31.12.2008 tarihinden itibaren, yalnızca bölge içinde üretilen ürünlerin satışından elde edilen gelirlere uygulanmaktadır. Bu sınırlandırmanın nedeni, serbest bölgelerin uygulanma hedefinden bir parça saparak üretim bölgesi olmaktan çok, yurt dışından getirilen malların Türkiye'ye; Türkiye menşeli ürünlerin ise yurt dışına pazarlandığı bir konuma gelmiş olması olarak açıklanabilmektedir²⁰⁹.

Serbest bölgede eşya alım-satımı şeklinde ticaret yapan işletmeler için Kanun'un geçici 3. maddesi uyarınca sağlanan kolaylıkların bitimi (31.12.2008

²⁰⁷ FOB bedeli deniz ticaret hukukunda kullanılan bir terimdir. Bir malzemeyi tedarik eden kişinin malı taşıyacak geminin güvertesine kadar taşınması sürecindeki sorumluluğunu ifade etmek için kullanılmaktadır.

²⁰⁸ 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendi uyarınca bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

²⁰⁹ *Bilici*, 183.

tarhinde) gerçekleştiğinden gelir ve kurumlar vergisi kolaylıkları kalmadığından ve malların serbest bölgeye girişinde yapılan binde bir oranında fon ödemesi yapılması gerektiğinden antrepolar daha cazip hale gelmiştir²¹⁰.

Serbest bölgeler dolaylı vergiler anlamında da birçok kolaylık tanımaktadır. Bölge dahilinde yapılan mal ve hizmet teslimleri için Katma Değer Vergisi Kanunu'nun İhracat İstisnası başlıklı 11. maddesinin (a) bendi uyarınca serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ile Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar başlıklı 17. maddesinin 4. fıkrasının (ı) bendi uyarınca serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Serbest bölgeye üçüncü ülkeden veya Türkiye'den ithal edilen mal ve hizmetlerde KDV ve gümrük vergisi ödenmemektedir. Ancak bu noktada, serbest bölgelerin gelir ve harcamalarını düzenleyen Kanun'un 7. maddesi (b) bendi uyarınca yurt dışından bölgeye getirilen malların CIF²¹¹ (Cost, insurance & freight) değerı üzerinden binde bir ve bölgeden Türkiye'ye çıkarılan malların FOB değerı üzerinden binde dokuz oranında, peşin olarak ödenecek ücretler kesilmektedir. Bunun ticareti engelleyici bir yapıya dönüşmesi bu düşük oranlarla mümkün değerildir. Ancak mevcut oranların fazlaca yükseltilmesinin hem serbest bölgelerin ticaret hacmini hem de Dünya Ticaret Örgütü'nün temel prensiplerinden ticaretin serbestleştirilmesi ilkesine aykırılık teşkil edeceği de açıktır. Bununla birlikte, Türkiye'den ihracat yapan

²¹⁰ Bilici, 184.

²¹¹ Cost, insurance & freight: Deniz ticaret hukukunda satıcıdan yalnızca asgari düzeyde bir sigorta kapsamı sağlanmasının beklenmesi ve bunun yanında malların ihraç işlemlerinin satıcı tarafından gerçekleştirilmesinin beklenmesini ifade etmek üzere kullanılmaktadır.

işletmeye, dış ticaret rejimi geçerli olduğundan katma değer vergisi iadesi yapılacaktır. Bu durum ise, bir önceki cümlede aksine ticaretin gelişmesini sağlayacak ve dış ticaret açısından tarafsızlık hatta dış ticaretin doğal akışı niteliğini resmedecektir.

AB veya Türkiye'den ithal edilen eşyanın yeniden AB, Türkiye veya üçüncü ülkeye ihraç edilmesi halinde Ortak Gümrük Tarifesine göre gümrük vergisi ödenmemektedir. Üçüncü ülkeden ithal edilen eşyanın yine üçüncü bir ülkeye ihracı durumunda gümrük vergisi yine ödenmemektedir. Ancak, Türkiye veya bir AB üyesine ihraç edilmesi halinde binde dokuz oranında fon ödemesi yapılması gerekmektedir. Buna ek olarak, Ortak Gümrük Tarifesine göre telafi edici vergi niteliğindeki gümrük vergisinin ve ithalat yapan ülkeye katma değer vergisi veya özel tüketim vergisi ödemesi yapılması da gerekmektedir²¹².

Türkiye uygulamasındaki başlıcalarına yer verilen vergi kolaylıkları bunlarla da sınırlı kalmamaktadır. Örneğin, Harçlar Kanunu'nun 123. maddesinin 3. fıkrasına göre ise, anonim, paylı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödemelerine ilişkin işlemler harçlardan istisna edilmiştir. Başkaca önemli birkaç vergi kolaylığına daha değinilecek olursa, Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 1. fıkrası uyarınca ticari kazanç elde eden dar yükümlülerden, Türkiye'den ihraç etmek üzere satın aldıkları veya imal ettikleri ürünleri, ülke içinde satmaksızın yurt dışına

²¹² Bilici, 182.

gönderenlerin bu faaliyetlerinden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. Bu, dar yükümlülerin ihracata özendirilmesinde etkili bir düzenlemedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun indirilecek giderleri düzenleyen 40. maddesinin 1. fıkrası uyarınca ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilmektedir. Yurt dışında yapılan inşaat, onarma işleri ve teknik hizmetlerden elde edilen gelirler, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin (h) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiştir. Gümrük Kanunu madde 167. maddesinde düzenlenen muaflık ve istisnalar arasında ise, yolcuların beraberinde getirdikleri veya gümrük kapılarında bulunan mağazalardan satın aldıkları hediyelik eşya için gümrük vergisi muafiyeti mevcuttur. Ayrıca, Avrupa Birliği Projelerinde²¹³ ve Kültür Belgesi almış yatırım girişimlerinde²¹⁴ de çeşitli vergi kolaylıkları sağlandığını belirtmekte yarar

²¹³ AB ile Türkiye arasındaki Yaşamboyu Öğrenme Programları kapsamındaki Erasmus Programının vergi boyutu için bkz. *Mehmet Aslan*, Çerçeve Anlaşma Kapsamında Erasmus Programı Hibelerinin Vergisel Boyutu, <http://www.ua.gov.tr/uploads/erasmus/28%20ekim-mehmet%20aslan.pdf>, erişim tarihi, 10.05.2011.

²¹⁴ 5225 sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu hükümlerine göre belge almış kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık prim ve hizmet belgesinde bildirdikleri, münhasıran belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisininin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla % 50’si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla % 25’i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilecektir.

vardır²¹⁵. Böylelikle hem Avrupa Birliği projelerini yapma konusunda hem de kültürel yatırımların yapılması için bir güdülenme oluşmaktadır.

²¹⁵ Avrupa Birliği'nin özellikle Avrupa Birliği projeleri için önemli ölçüde kaynak aktardığı gerçeği karşısında Türkiye'nin bölgesel gelişme sağlamak için kendi kaynaklarını kullanmak yerine bu mali yardımları kullanmasının da devlet içinde ve toplumda AB'ye karşı oluşabilecek negatif düşüncelerin silinmesine yardımcı olacağı açıktır. Bu noktada söz konusu yardımların genel yapısı hakkında ayrıntılı bilgi almak için bkz. *T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, Avrupa Birliği – Türkiye Mali İşbirliği, Ankara 2007.*

SONUÇ

Vergilendirme yetkisi çağlar boyunca devletlerin egemenliklerinin bir görünümü olarak kullanılan ve parlamentoların demokrasinin gelişim sürecinde ilk elde ettikleri yetki olarak nitelendirilebilir. Ulusal sınırlar içinde devletlerin kendilerini bağladıkları anayasal sınırlar kapsamında özgürce kullanılabilen bu yetkinin günümüzün küreselleşen dünyasında bir başka görünümü ortaya çıkmıştır. Uluslararası ve uluslararası birleşmeler söz konusu olduğunda veya ikili ya da çoklu uluslararası sözleşmelerle zaman zaman vergilendirme yetkisinin sınırlandırılabilirdiği gözlemlenmektedir. Çalışmada incelenen Dünya Ticaret Örgütü'nün amacı dünya ticaretinin serbestleştirilmesi ve dünyanın bir tek Pazar haline gelmesi böylelikle piyasa ekonomilerinin gerçekten serbestleşebilmesini sağlamaktır. İşte bu nedenlerle 1994 yılında Marakeş Anlaşması ile kurulan DTÖ ve GATT 1994 ile oluşturulmaya çalışılan yapının son noktasını teşkil etmektedir. Bu yapının temel özelliği yukarıda belirtildiği üzere ticaretin serbestleştirilmesi için bunun önündeki tüm engellerin kaldırılmasıdır. Bu noktada devletlerin girişimcilerini korumak, ülkenin gelişmemiş bölgelerinin öncelikli olarak kalkınmasını sağlamak veya tamamen politik nedenlerle belli sübvansiyonlar, vergi teşviklerini hayata geçirmeleri DTÖ'nün yaratmaya çalıştığı sistemi aksatmaktadır. Bu nedenle 1994 tarihinde DTÖ'nün kurulmasıyla Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması kabul edilmiştir. 1995 yılında DTÖ üyesi olması nedeniyle Türkiye'nin de doğrudan tarafı haline geldiği bu Anlaşma, çalışmada incelendiği üzere sübvansiyonlar ve daha özelinde vergi kolaylıklarının kullanılması konusunda çeşitli sınırlamalar getirmektedir. Genel olarak dava konusu yapılabilen ve dava konusu yapılamayan sübvansiyonlar olarak

ikiye ayrılan ve yine buna bağılı olarak vergi kolaylıklarının kullanımını da aynı şekilde sınırlandıran bu uluslararası anlaşma diğere taraf ülkeler gibi Türkiye için de vergilendirme yetkisinin kullanımında bir sınırlandırmanın içinde olduğunu göstermektedir. Vergi kolaylıklarının kullanımına getirilen bu sınırlandırmalar DTÖ sistemi uyarınca bir önleyici sınırlandırma değildir. Vergi kolaylıkları uygulanmaya koyulduktan sonra Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması'na taraf bir veya birkaç devletin, DTÖ'nün iç işleyişindeki uyuşmazlık çözüm mekanizmasının işletilmesi yoluyla, ülkelerin karşısına çıkması nedeniyle vergi kolaylıkları uygulandıktan sonra ortaya çıkan ve sonrasında bunun ortadan kaldırılmasına yönelik bir sistem getirilmektedir. Elbette söz konusu uluslararası Anlaşma'nın ülkelerin iç mevzuatına dahil olduğuna kuşku yoktur ve fakat her ülke çok genel ve hala oluşum aşamasındaki dünya ticaretinin tamamen serbestleştirilmesi amacının gerçekleşmesi kadar ülkelerinin ekonomik ve sosyal yapısını destekleyici çeşitli vergi kolaylıklarını kullanmaktan çekinmemektedirler. Türkiye özelinde bu konunun DTÖ uyuşmazlık çözüm mekanizmaları dahilinde çözümlenen somut örnekleri de mevcuttur. Bu noktada çalışmanın ilk cümlelerinde yer verilen devletlerin ekonomiye müdahalesi ve bunun etki ve sonuçlarına, vergilendirme yetkisinin kullanımı bağlamında değinmekte yarar vardır. Bu iki kavram birbiriyle tamamen uyum içinde kullanılabilir ancak bu durumun DTÖ sistemiyle ne kadar uyduğu önem taşımaktadır. Üstelik bir ülkenin, sübvansiyonları tam olarak DTÖ'nün istediği şekilde kullanması onu, bu yapıya dahil olduğu halde deyim yerindeyse kaçak güreşen bir başka devlet karşısında güçsüz duruma düşürebilir. İşte bu çekinceler DTÖ sisteminin tam olarak yerleşebilmesine engel teşkil etmektedir. Bunun yanında Avrupa Birliği gibi bölgesel yapılanmaların DTÖ sistemi ile çatışıp çatışmadıkları

sorusu akla gelmektedir. Denilebilir ki DTÖ'ye Avrupa Birliği tüzelişiliğinin de üye bulunması bu durumun bir çatışmayı değil aksine uyumlu bir birlikteliği yansıttığı gözlemlenebilmektedir. Avrupa Birliği içinde uygulanan ve Türkiye'nin de 1996 tarihinde dahil olduğu Gümrük Birliği, birlik içindeki gümrük işlemlerinin AB'nin üç temel hedefi olan insanların, malların ve hizmetin serbest dolaşımında malların serbest dolaşımına hizmet etmesi nedeniyle oldukça önem taşımaktadır. AB ortak gümrük tarifesi oranlarının ağırlılığının küreselleşme hareketleri dahilinde özellikle GATT çerçevesinde yapılan görüşmeler sonucunda gittikçe azaldığı gözlemlenmektedir. Ülkemiz açısından ise AB'ye henüz üye olmadan Gümrük Birliği içinde yer almanın, ne getirdiği ne götürdüğu hala tartışma konusu yapılmakla beraber bunun çalışmada değinilen Hindistan ve Türkiye arasında uyuşmazlığa neden olan tekstil ve giyim ürünlerinin ithalatı üzerine sınırlamalar kararında görüldüğu gibi diğer ülkeler karşısında Türkiye'yi koruyucu veya kollayıcı bir etkisinin olmadığı görülmüştür. Bu nedenle asıl olan, DTÖ hukukuna ve özellikle Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması hükümlerine uygun hareket edilmesinin sağlanmasıdır. Ancak bunun ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerini korumak adına aldıkları önlemleri ortadan kaldırıcı etkisinin olabilmesi nedeniyle hassas dengeler üzerinde bulunan bir konu olduğu da açıktır.

Vergi kolaylıklarının kullanımı noktasında uluslararası ticaretin serbestleştirilmesine bakıldığında ülkelerin ulusal çıkarları için bu kolaylıkları tanımalarının tek tek bakıldığında değil fakat bir bütün söz konusu olduğuunda bir engel olduğu görülebilmektedir. Bu noktada her ülkenin kendi sermayesini koruma ve destekleme amaçlı olarak getirdiği vergi kolaylıklarının bunlardan

yararlanamayan açısından ek maliyetler oluşturduğu ve bunun DTÖ'nün amacından sapma olarak nitelendirileceği açıktır. Bunun yanında paranın bir milletin olmaması nedeniyle ulusal çıkarları veya ülkenin sermayesini korumak adına verilen vergi kolaylıklarının kimi koruduğunun belirlenmesi de imkansızlaşabilir. DTÖ gibi bir yapının içinde yer almak konusunda irade gösterilmişse, bundan belli koruma refleksleriyle uzaklaşmanın zaman zaman kimin çıkarına hareket edildiğinin bilinmemesi sonucu doğabilecektir. Tüm bu nedenlerle uluslararası ticaretin önündeki bu anlamda yapılan tüm sınırlandırmaların kaldırılması gerekliliği açıktır.

Son olarak dünyanın tamamının serbest ticaret bölgesine dönüştürülmesinde bölgesel serbestleştirme çabalarının büyük önemi olduğu vurgulanmalıdır. Dünya ticaretinin birdenbire serbest ticaret bölgesine dönüştürülmesi hedefinin imkansızlığı karşısında önce bölgesel çapta serbestleştirilmesi hem küresel bütünleşmeye giden yolda çeşitli tecrübelerin oluşmasını sağlaması anlamında hem de serbest ticaret bölgeleri oluşturulmasının piyasa ekonomilerinin denge noktalarının görülebilmesinin sağlanması açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle DTÖ, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği'nin temel prensibi olan ticaretin serbestleştirilmesinin önce provaları yapılmakta ve bunun başarıya ulaşması sonrasında ise asıl yapıya ulaşma yönünde somut adımlar atılmaktadır.

ÖZET

Uluslararası ve uluslararası birleşmeler söz konusu olduğunda veya ikili ya da çoklu uluslararası sözleşmelerle zaman zaman vergilendirme yetkisinin sınırlandırılabilirdiği görülmektedir. Çalışmanın konusunu teşkil eden Dünya Ticaret Örgütü'nün amacı, dünya ticaretinin serbestleştirilmesi ve dünyanın tek bir Pazar haline gelmesi böylelikle piyasa ekonomilerinin gerçekten serbestleşebilmesini sağlamaktır. Hal böyle olunca vergilendirme yetkisinin ve dünya ticaretinin serbestleştirilmesi amacı birbiriyle çakışabilmektedir. Özellikle, devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanırken en çok başvurdukları araçlardan biri olan vergi kolaylıklarının kullanımı noktasında temel bir çatışmanın varlığı açıktır. Şöyle ki, 1994 tarihinde Dünya Ticaret Örgütü'nün kurulmasıyla Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması kabul edilmiştir. Bu anlaşma devletlerin vergilendirme yetkilerini sübvansiyonlar dolayısıyla vergi kolaylıklarının kullanımı konusunda sınırlandırmaktadır. Bu noktada siyasal iktidarların karar mekanizmalarının ekonomik ve sosyal gerçekliklerin uluslararası yükümlülüklerden doğan sınırlamalarla paralel olarak işletilmesi gerekliliği su yüzüne çıkmaktadır. Özellikle popülist ekonomik-mali politikaların sıklıkla uygulandığı Türkiye'de, vergi kolaylıklarının kullanımı, ulusal işlem ve ayrımcı vergilendirme yasağı gibi vergilendirmeyi doğrudan etkileyen ilkeler ile Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Önlemler Anlaşması'nın izin verdiği ve yasakladığı vergi kolaylıklarıyla Dünya Ticaret Örgütü'nün oluşturduğu sistem bağlamında, incelenmeye çalışılmıştır.

SUMMARY

It is observed that the power of taxation could be restricted by the international and supranational unions or bilateral or multilateral agreements. The purpose of this study is to find the meaning of the tax concessions in the system of the World Trade Organization which aims to liberalize the world trade and to clear all the barriers from free market economy. At this point there would be a conflict between the purposes of the power of taxation and the liberalization of world trade. The main conflict breaks out for the use of the power of taxation by States to regulate the tax concessions. With the establishment of World Trade Organization in 1994, the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures was adopted. This Agreement restricts the use of the power of taxation on subsidies and also tax concessions. At this point it has been understood that economic and social realities of a State should be thought parallelly with the international agreements decrees. The use of tax concessions in Turkey, where the populist economic-financial policies frequently apply and the principles have a direct effect on taxation such as national treatment and prohibition of discriminatory taxation are analyzed in the context of the system created by the World Trade Organization with the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures.

KAYNAKÇAⁱ

- Akdoğan, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 2009, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Alpar, Cem – Ongun, M. Tuba, Dünya Ekonomisi ve Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar, Az Gelişmiş Ülkeler Yönünden Değerlendirme, 1988, Gözden Geçirilmiş 3. Bası, Evrim Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Appellate Body Report, European Communities – Measures Affecting the Importation of Certain Poultry Products, WT/DS69/AB/R, adopted 23.07.1998, DSR 1998: V, 2031.
- Arat, Tuğrul – Erten, Rifat, “DTÖ Hukuku ve Türkiye’ye Etkileri”, 2008, Dünya Ticaret Örgütü, Doha Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri ve Türkiye, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı Yayınları, Ankara.
- Aslan, Mehmet, Çerçeve Anlaşma Kapsamında Erasmus Programı Hibelerinin Vergisel Boyutu, <http://www.ua.gov.tr/uploads/erasmus/28%20ekim-mehmet%20aslan.pdf>, erişim tarihi, 10.05.2011.
- Aydın, Ceren, Dünya Ticaret Örgütü Tarım Müzakereleri, 2004, AB ve Türkiye’nin Pozisyonları, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, Tarım ve Balıkçılık Dairesi, Ankara.
- Aydın, Mesut, “Anlaşmazlıkların Halli Mekanizması, Gelişme Yolundaki Ülkeler ve Türkiye”, Dünya Ticaret Örgütü, Doha Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri ve Türkiye, 2008, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı Yayınları, Ankara.

- Aydın, Mesut, “Dünya Ticaret Örgütü Anlaşmazlıkların Halli Mekanizması”
www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/mesut.doc,
erişim tarihi, 10.05.2011.
- Bartels, Lorand, “The Trade and Development Policy of the European Union”,
Developments in EU External Relations Law, 2008, Oxford University Press,
Londra.
- Bilici, Nurettin, Avrupa Birliği ve Türkiye, 2010, 4. Baskı, Seçkin Yayınları,
Ankara.
- Büyüktaşkın, Şener, Dünya Ticaret Sistemi (GATT, Dünya Ticaret Örgütü ve
Türkiye), 1997, Esbank Yayınları, Ankara.
- Can, Hacı, Avrupa Birliği İç Pazar Hukuku, 2008, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Cass, Deborah Z., The Constitutionalization of the World Trade Organization,
Legitimacy, Democracy, and Community in the International Trading System,
2005, Oxford University Press, Birleşik Krallık.
- Clyde Hufbauer, Gary, “Tax Discipline in the WTO”, Journal of World Trade 44,
Nr: 4, Y: 2010, 763-777, 2010, Kluwer International BV, Hollanda.
- Çağan, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara
Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Yıl: 1980, Cilt: 37, Sayı: 1-4.
- Çağan, Nami, “Modern Bütçe Sürecinde Parlamento’nun Rolü”, 2008,
Uluslararası Sempozyum Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü, Bildiri
ve Makaleler, Afyonkarahisar.
- Çağan, Nami, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, 1984, Anayasa
Yargısı, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 4, Ankara, 171-183.

- Çağan, Nami, Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, 1991, 2. Bası, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Çağan, Nami, Vergilendirme Yetkisi, 1982, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Davies, Gareth, EU Internal Market Law, Second Edition, 2003, Cavendish Publishing Limited, Londra.
- Demir, Turgay, “İthalatta Ticaret Politikası Araçları”, 2002, Türk Dış Ticaret Vakfı Yayınları, Ankara, http://www.zucder.org.tr/zucder/docs/ithalat_araclari.pdf, erişim tarihi, 10.05.2011.
- Doğan, İzzettin, Türk Anayasa Düzeninin Avrupa Toplulukları Hukuk Düzeniyle Bütünleşmesi Sorunu, 1979, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından, İstanbul.
- Dura, Cihan – Atik, Hayriye, Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye, 2000, Nobel Yayınları, Ankara.
- Eeckhout, Piet, External Relations of the European Union, 2004, Oxford EC Law Library, New York.
- Erkan, Mehmet, Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Yapısı ve Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum, 2008, Türkiye Maliye Sempozyumu.
- Eronat, A. İlhan, Planlı Dönemde Türk Sanayii, 1973, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları 62, Ankara.
- Ferik, Bülent, AB Devlet Yardımları Politikası ve Türkiye’de Devlet Yardımı Uygulamaları, Dış Ticaret Dergisi, Yıl: 9, Sayı: 31, Nisan 2004.
- GATT Panel Report, United States – Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages, DS23/R.

- Halatçı Ulusoy, Ülkü, Dünya Ticaret Örgütü'nde Uyuşmazlıkların Çözümü Mekanizması, 2009, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998, OECD Publications, Paris.
- Hasgüler, Mehmet – Uludağ, Mehmet B., Devletlerarası ve Hükümetler Dışı Uluslararası Örgütler, 2010, Alfa Yayınları, İstanbul.
- http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/okk_tur.pdf, erişim tarihi, 10.05.2011.
- <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=81&l=1>, erişim tarihi, 10.05.2011.
- http://www.mess.org.tr/content/MESS_RekabetMuktesebatRehberi_Ekim%202010.pdf, erişim tarihi, 10.05.2011.
- <http://www.ua.gov.tr/uploads/erasmus/28%20ekim-mehmet%20aslan.pdf>, erişim tarihi, 10.05.2011.
- http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds43_e.htm, erişim tarihi, 10.05.2011.
- Kapani, Münci, Kamu Hürriyetleri, 1972, Dördüncü Bası, AÜHF Yayınları, Ankara.
- Kaya, Talat, “DTÖ Hukuku Uygulamasında Ayrımcılık Yapmama İlkesi”, AÜHFD, C: 59, S:2, Y: 2010, 183-242.
- Kesim, Atila, Sübvansiyon Teorisi, 1981, Trabzon İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Trabzon.
- Kiekebeld, Ben J., Harmful Tax Competition in the European Union, 2004, Kluwer, Foundation for European Fiscal Studies Erasmus University Rotterdam, Rotterdam.

- Köksal, Tunay, Avrupa Birliğine Tam Üyelik Sürecinde Devlet Yardımlarının Hukuki Çerçevesi, Rekabet Dergisi, Sayı 7, 2001, Ankara.
- Kuneralp, Selim, “Çok Taraflı Ticaret Sistemi ve Türkiye”, GATT “Uruguay Round” Müzakerelerinin Sonuçları ve Etkileri, 1996, Düzeltilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, TÜİSAV Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Merkezi Yayını, Ankara. m_en_gb08253 10, erişim tarihi, 10.05.2011.
- Matsushita, Mitsuo, The Tenth Anniversary of the WTO, Asian Journal of WTO & International Health Law & Policy, 2006, V: 1, Nr: 1, 1-12.
- Muhammad, V. A. Seyid, The Legal Framework of World Trade, 1958, Stevens & Sons Limited, Londra.
- Musgrave, Richard Abel, Kamu Maliyesi Teorisi, Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme, II. Kitap Vergilemenin Ekonomik Analizi, 2004, (Çevirenler: Orhan Şener, Yaşar Methibay), Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Mutluer, M. Kamil – Öner, Erdoğan – Kesik, Ahmet, Bütçe Hukuku, 2005, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Mutti, John H., “GATT”, The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy, 2005, The Urban Institute Press, Second Edition, Washington D.C.
- Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 2000, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul.
- Oder, Bertil Emrah, (Tekinalp – Tekinalp) Avrupa Birliği Hukuku, 2000, 2. Bası, Beta Yayınları, İstanbul.
- Oder, Burak, (Tekinalp – Tekinalp) Avrupa Birliği Hukuku, 2000, 2. Bası, Beta Yayınları, İstanbul.

- Oxford Dictionaries, http://oxforddictionaries.com/view/entry/m_en_gb0825310#
- Öncel, Muallâ – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami, Vergi Hukuku, 2010, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 19. Bası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Öz, N. Semih, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, 2005, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Panel Report, Indonesia – Certain Measures Affecting the Automobile Industry, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R and Corr. 1, 2, 3 and 4, adopted 23.06.1998, DSR 1998: VI, 2201.
- Panel Report, Turkey – Restrictions on Import of Textile and Clothing, WT/DS34/R.
- Panel Report, Mexico – Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages, WT/DS308/AB/R.
- Pazarıcı, Hüseyin, Uluslararası Hukuk, 2008, Gözden Geçirilmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Pınar, Abuzer, Maliye Politikası Teori ve Uygulama, 2006, Naturel Kitap Yayın Dağıtım, Ankara.
- Savaş, Vural Fuat, İktisatın Tarihi, 1998, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Avcıol Basım Yayım, İstanbul.
- Şener, Orhan, Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, 2006, 8. Baskı, Beta Basım, İstanbul.
- T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, Avrupa Birliği ve Müzakere Süreci, 2007, Ankara.

- T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, Avrupa Birliği – Türkiye Mali İşbirliği, 2007, Ankara.
- Tan, Mehmet, “DTÖ Kuralları: Anti-Damping, Sübvansiyonlar ve Türkiye”, Dünya Ticaret Örgütü, Doha Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri ve Türkiye, 2008, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı Yayınları, Ankara.
- Taş, Seyhan, “Avrupa Birliği Ortak Ticaret Politikası”, Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye, 2003, Editörler: Muhsin Kar – Harun Arıkan, Beta Yayınları, İstanbul.
- Tayanç, Tunç, Sanayileşme Sürecinde 50 Yıl, 1973, Milliyet Yayınları, İstanbul.
- Tekinalp, Gülören, (Tekinalp – Tekinalp) Avrupa Birliği Hukuku, 2000, 2. Bası, Beta Yayınları, İstanbul.
- Telli, Serap, Devletler Hukuku Açısından Uluslararası Ticaret ve Kurumsallaşması, 1991, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayını, Ankara.
- Terra, Ben J. M. – Wattel, Peter J., European Tax Law, 2008, Fifth Edition, Kluwer Law International, Hollanda.
- Tokgöz, Erdinç, Türkiye’nin İktisadi Gelişme Tarihi, 2004, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Türk, İsmail, Maliye Politikası, Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri, 2007, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Türkiye’nin Rekabet Gücü İçin Sanayi Politikası Çerçevesi, 2007, TEPAV Yayını, Ankara.
- Uluatam, Özhan – Tan, Turgut, Türk İktisat Politikasının Hukuki Çerçevesi, 1982, AÜSBF Yayınları, Ankara.

- Uluatam, Özhan, Kamu Maliyesi, 2005, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Us, Melek, “Uruguay Round’un Teşvik Sistemimiz ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetler Üzerine Etkileri”, GATT “Uruguay Round” Müzakerelerinin Sonuçları ve Etkileri, 1996, Düzeltilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, TUISAV Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Merkezi Yayını, Ankara.
- Ünal, Şeref, Uluslararası Hukuk, 2005, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Van den Bossche, Peter, The Law and Policy of the World Trade Organization, Text, Cases And Materials, 2005, Cambridge University Press, New York.
- Van Houtte, Hans, The Law of International Trade, 2002, Second Edition, Sweet & Maxwell, Londra.
- Wallach, Lori – Sforza, Michelle, DTÖ: Kimin Ticaret Örgütü? Şirket Küreselleşmesine Direnmek İçin Nedenler, (Çeviren: Deniz Aytaş), 2002, Metis Yayınları, İstanbul.
- Wiseman, H. V., Magna Carta Efsanesi (Çeviren: Münici Kapani), 1966, AÜHF 40. Yıl Armağanı, Ankara.
- World Trade Organization, Understanding the WTO, 2005, Third Edition, Cenevre.
- World Trade Report 2006, www.wto.org/english/res_e/booksp_e/anrep_e/world_trade_report06_e.pdf, erişim tarihi, 10.05.2011.
- Yılmaz, Müslüm, Dünya Ticaret Örgütü Kuralları Açısından Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbir Soruşturması, 2005, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayını, Ankara.

ⁱ Birden fazla esere sahip yazarlara yapılan atıflarda eser isimleri metin içindeki dipnotlarda, ilk sözcükleri kullanılarak kısaltılmıştır.