T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ UYUMLAŞTIRMASI VE KOSOVA VERGİ SİSTEMİNİN UYUMU

FATLUME ISLAMI AYDIN
1178209141

TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ AYKUT TAVŞANCI

EDİRNE 2022

Tezin Adı: Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması ve Kosova Vergi Sisteminin Uyumu

Hazırlayan: Fatlume ISLAMI AYDIN

ÖZET

İkinci Dünya Savaşından sonra Avrupa ülkeleri içinde bulundukları kaos ve sıkıntıları bir daha yaşamamak için işbirliği yaparak bütünleşme hareketine girişmişlerdir. Başlangıçta Avrupa'nın altı ülkesi (Almanya, İtalya, Hollanda, Fransa, Lüksemburg ve Belçika) ekonomik işbirliğini sağlamak amacıyla Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu kurmuşlardır. Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu Antlaşması zamanla politik, yasal ve sosyal olarak değişim ve gelişim göstermiştir. Altı kurucu ülke ile oluşturulan Avrupa Birliği günümüzde 27 üye ülke ile büyük bir uluslarüstü örgüt haline gelmiştir.

Avrupa Birliği'nin en önemli hedeflerinden biri ''Tek Pazar'' yaratılarak malların, kişilerin, sermayenin ve hizmetlerinin herhangi bir engel olmadan serbest dolaşabilmesidir. Avrupa Birliği'nin üye ülkelerinde farklı vergi sistemlerinin olması bu hedefin gerçekleştirilmesini engellemektedir. Bu engelleri kaldırarak ve haksız rekabetin önlemesi için vergi sistemlerinin uyumlaştırılması gerekmektedir.

Avrupa Birliği'nin potansiyel aday üye ülkesi konumunda olan Kosova, vergi sistemini Birliğin vergi sistemi ile uyumlu hale getirmelidir. Bu çalışmanın amacı, Kosova'da uygulanmakta olan vergi sisteminin Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumunda kaydedilen ilerlemeyi ortaya koymaktır. Bu kapsamda yapılan çalışma neticesinde Kosova, Avrupa Birliği'ne uyum sağlamak için özellikle dolaylı vergiler konusunda büyük ölçüde uyum sağlamıştır. Ancak dolaysız vergiler konusunda çok fazla ilerleme kaydedememiştir.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği, Kosova, Vergi Uyumlaştırması, Vergi Sistemi, Dolaylı Vergiler, Dolaysız Vergiler

Name of Thesis: European Union Tax Harmonization and Harmonization of the Kosovo Tax System

Prepared By: Fatlume ISLAMI AYDIN

ABSTRACT

After the Second World War, European countries commenced an integration movement by cooperating in order to avoid experiencing the chaos and troubles they were in again. Initially, six European countries (Germany, Italy, the Netherlands, France, Luxembourg and Belgium) founded the European Coal and Steel Community in order to ensure economic cooperation. The Treaty on the European Coal and Steel Community has changed and developed politically, legally and socially over time.The European Union, created with six founding countries, has now become a major supranational organization with 27 member states.

One of the most important goals of the European Union is to create a 'Single Market' so that goods, people, funds and services can move freely without any obstacles. The fact that there are different tax systems in the member states of the European Union prevents the materialization of this goal. Harmonization of tax systems is required to eliminate these obstacles and prevent unfair competition.

Kosovo, as a potential candidate member state of the European Union, should align its tax system with the Union's tax system. The aim of this study is to reveal the progress made in the harmonization of the tax system being implemented in Kosovo with the acquis of the European Union. As a result of the work which is done in this context, Kosovo has adapted greatly, especially regarding indirect taxes, in order to adapt to the European Union. Nonetheless, it has not been able to make much progress on direct taxes.

Keywords: European Union, Kosovo, Tax Harmonization, Tax System, Indirect Taxes, Direct Taxes

ÖN SÖZ

Kosova uzun ve zorlu bir süreçten sonra devleti yeniden inşa etmeyi başardı. Kosova'nın savaştan sonra sosyo-ekonomik refahını artırması, ekonomik kalkınması, istikrarlı bir devlet olması ve bölgede kalıcı barışı sağlaması için tek alternatifi Avrupa'ya entegre olmaktır. Kosova'nın ekonomik refahını en üst seviyeye çıkartması için vergi uyumlaştırılmasını gerçekleştirmesi bu entegrasyon için zorunlu bulunmaktadır.

Bu çalışmada, yakın zamanda ülke statüsü kazanan Kosova Cumhuriyeti'nin vergi sistemi yapılan çalışmalarla Avrupa Birliği müktesebatına uygun olarak inşa edilmiştir. Kosova vergi sistemi ile Avrupa Birliği vergi sistemi karşılaştırılarak ne kadar uyum sağladığı ayrıntılı olarak anlatılmaya çalışılmıştır. Öncelikle üniversite hayatımda bana desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen, bilgi ve görüşleriyle bakış açımı zenginleştiren, tez çalışmamın hazırlanma sürecinde her aşamasında bana değerli zamanını ayırarak engin bilgileriyle beni yönlendiren, titizlikle çalışmamı okuyan, değerli danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Aykut TAVŞANCI'ya minnettarım. Eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen sevgili aileme teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca her zaman yanımda olan ve bu tez süresince tüm zorlukları benimle omuzlayan, maddi ve manevi açıdan desteklerini esirgemeyen sevgili eşim Murat AYDIN'a ve varlığıyla bana güç veren biricik kızım Amra Esma'ya teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **İ**

ABSTRACT ..... **İİ**

ÖN SÖZ ..... **İİİ**

İÇİNDEKİLER ..... **İV**

TABLOLAR LİSTESİ ..... **İX**

KISALTMALAR LİSTESİ ..... **X**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NİN GELİŞİMİ VE KURUMSAL YAPISI

1.1 Avrupa Birliği'nin Oluşum Süreci **3**

1.2 Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu **5**

1.3 Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu ve Avrupa Ekonomik Topluluğu **7**

1.4 Avrupa Topluluğu'nun Genişleme Süreci **10**

1.4.1 Birinci Genişleme: İngiltere, İrlanda, Danimarka 11

1.4.2 İkinci Genişleme: Yunanistan 12

1.4.3 Üçüncü Genişleme: İspanya ve Portekiz 13

1.4.4 Dördüncü Genişleme: Avusturya, İsveç ve Finlandiya 14

1.4.5 Beşinci Genişleme: Estonya, Letonya, Litvanya, Polonya, Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Slovenya, Slovakya ve Malta 15
1.4.6 Altıncı Genişleme: Bulgaristan ve Romanya 16
1.4.7 Yedinci Genişleme: Hırvatistan 16
1.4.8 Avrupa Birliği'ne Aday Ülkeler: Türkiye, Arnavutluk, Makedonya, Karadağ ve Sırbistan 16
1.4.9 Avrupa Birliği'ne Potansiyel Aday Ülkeler: Bosna- Hersek ve Kosova 19

1.5 Avrupa Topluluğu'ndan Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci 20
1.5.1 Avrupa Tek Senedi 21
1.5.2 Maastricht Antlaşması 21
1.5.3 Amsterdam Antlaşması 23
1.5.4 Nice Antlaşması 24
1.5.5 Lizbon Antlaşması 24

1.6 Avrupa Birliği'nin Kurumsal Yapısı 26
1.6.1 Avrupa Parlamentosu 26
1.6.2 Avrupa Komisyonu 27
1.6.3 Avrupa Birliği Konseyi 27
1.6.4 Avrupa Birliği Zirvesi 28
1.6.5 Avrupa Birliği Adalet Divanı 28
1.6.6 Avrupa Sayıştayı 28
1.6.7 Avrupa Merkez Bankası 29
1.6.8 Diğer Yardımcı Organlar 29

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

2.1 Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası 31

2.2 Avrupa Birliği Vergi Hukukunun Kaynakları 33
2.2.1 Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmada (Roma Antlaşması'nda) Yer Alan Vergi İle İlgili Hükümler 34

2.2.2. Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma'ya (Roma Antlaşması'nda) Dayanılarak Oluşturulan Düzenlemeler 34
2.2.2.1 Tüzükler 35
2.2.2.2 Direktifler 35
2.2.2.3. Kararlar 35
2.2.2.4 Tavsiyeler ve Görüşler 35
2.2.3. Diğer Kaynaklar 36

2.3 Avrupa Birliği'nde Vergilendirme Konusundaki Temel İlkeleri 36
2.3.1 Gümrük Vergilerinin ve Eş Etkili Yükümlülüklerin Kaldırılması 36
2.3.2 Ayrımcı Vergilendirmenin Önlenmesi ve Aşırı Vergi İade Yasağı 38
2.3.3 Vergi Teşvik Tedbirlerinin Yasaklanması 39
2.3.4 Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi 41

2.4 Vergi Uyumlaştırması 42
2.4.1 Vergi Uyumlaştırılmasının Hukuki Temelleri 45
2.4.2 Vergi Uyumlaştırmasının Nedenleri 46
2.4.2.1 Ekonomik Nedenler 46
2.4.2.2 Hukuki Nedenler 47
2.4.2.3 Siyasi Nedenler 47
2.4.3 Vergi Uyumlaştırmasında Karşılaşılan Engeller 47
2.4.3.1 Ekonomik Engeller 48
2.4.3.2 Siyasi Engeller 48
2.4.3.3 Hukuki Engeller 48
2.4.3.4 Mali Engeller 48
2.4.4 Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma 49
2.4.4.1 Katma Değer Vergisi'nde Uyumlaştırma 50
2.4.4.2 Özel Tüketim Vergisi'nde Uyumlaştırma 56
2.4.5 Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma 62
2.4.5.1 Gelir Vergisi'nde Uyumlaştırma 63
2.4.5.2 Kurumlar Vergisi'nde Uyumlaştırma 67

3. BÖLÜM

KOSOVA VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMU

3.1 Kosova Vergi Sistemi ve Uyumlaştırma Çalışmaları..... 79
3.1.1 Kosova'da Vergi Sistemi 80
3.1.1.1 Kişisel Gelir Vergisi..... 81
3.1.1.2 Kurumlar Vergisi 82
3.1.1.3 Katma Değer Vergisi..... 84
3.1.1.4 Emlak Vergisi..... 85
3.1.1.5 Gümrük Vergisi..... 86
3.1.1.6 Özel Tüketim Vergisi..... 88
3.1.1.7 Emeklilik Katkı Payları..... 90

3.2 Kosova'nın Avrupa Birliği'ne Uyum Süreci 90
3.2.1 Kosova'nın Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde CEFTA Anlaşması 92

3.3 Avrupa Birliği'nin Yıllık İlerleme Raporlarının Kosova'ya Yönelik Değerlendirilmesi 93
3.3.1 2009 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 93
3.3.2 2010 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 94
3.3.3 2011 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 94
3.3.4 2012 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 95
3.3.5 2013 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 95
3.3.6 2014 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 95
3.3.7 2015 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 96
3.3.8 2016 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 96
3.3.9 2017 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 97
3.3.10 2018 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 97
3.3.11 2019 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 97
3.3.12 2020 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 98
3.3.13 2021 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi 99

3.4 Avrupa Birliği'nde ve Kosova'da Vergiler Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları 100

3.4.1 Kosova ile Avrupa Birliği'nin Gelir Vergisi Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları 100

3.4.2 Kosova ile Avrupa Birliği'nin Kurumlar Vergisi Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları 101

3.4.3 Kosova ile Avrupa Birliği'nin Katma Değer Vergisi Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları 102

3.4.4 Kosova ile Avrupa Birliği'nin Özel Tüketim Vergisi Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları 104

SONUÇ 106

KAYNAKÇA 110

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2019 Yılında AB Üye Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranları (%)..... 53
Tablo 2: 2013-2017 Yıllar Arasında AB Üye Ülkelerinde KDV Gelirinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)..... 55
Tablo 3:2019 Yılında AB'nde Uygulanması Zorunlu Minimum Tüketim Vergileri 60
Tablo 4: 2013-2017 Yıllar Arasında AB Üye Ülkelerinde ÖTV Gelirinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)..... 61
Tablo 5: 2018 Yılında AB Üye Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları (%)..... 66
Tablo 6: 2013-2017 Dönemi AB Ülkelerinde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)..... 67
Tablo 7: 2019 Yılında AB Ülkelerinde Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranı (%).... 73
Tablo 8: 2013-2017 Dönemi AB Ülkelerinde Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)..... 75
Tablo 9: Kosova Vergi Sistemi..... 81
Tablo 10: Kişisel Gelir Vergisi Oranları..... 82
Tablo 11: Kosova'da Uygulanan Özel Tüketim Vergileri..... 89
Tablo 12: Kosova'da İthal Eden Otomobiller İçin Alınan ÖTV..... 89

KISALTMALAR LİSTESİ

AAET Avrupa Atom ve Ekonomik Topluluğu

AB Avrupa Birliği

AD Adalet Divani

AET Avrupa Ekonomik Topluluğu

AKÇT Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu

AT Avrupa Toplulukları

ATAD Avrupa Topluluklar Adalet Divanı

ATS Avrupa Tek Senedi

BM Birleşmiş Milletler

CEFTA Orta Avrupa Serbest Ticaret Anlaşması

EC European Communites

EEC European Economic Cömmunity

EFTA Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi

EULEX Avrupa Birliği Hukukun Üstünlüğü Misyonu

GATT Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Antlaşması

KDV Katma Değer Vergisi

Md. Madde

NATO Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü

ODGP Ortak Dışişleri ve Güvenlik Politikası

OECD Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

OGT Ortak Gümrük Tarifesi

ÖTV Özel Tüketim Vergisi

RA Roma Antlaşması

SSCB Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği

UNMİK Birleşmiş Milletler Kosova Geçici Yönetim Misyonu

vb. ve benzer

vd. ve diğer

GİRİŞ

Avrupalı uluslar eski Yunan ve Roma medeniyetlerinden beri Avrupa'ya ve Hristiyanlığa yönelik tehditlere karşı kendi aralarında birlik kurma fikrine sahip olmuştur. O zamandan beri başlayan birleşme hareketlerine yönelik somut adımlar Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nun kurulmasıyla atılmıştır. 1957 yılında altı üye ülke (Hollanda, Almanya, İtalya, Lüksemburg, Belçika ve Fransa) tarafından imzalanan Roma Antlaşması ile Avrupa Ekonomik Topluluğu oluşmuş ve günümüzdeki Avrupa Birliği'nin temelleri atılmıştır.

Avrupa Birliği'nin temel amacı, üye ülkeler arasında Ortak Pazarın oluşturulmasıyla birlikte gerçekleştirilecek ekonomik birliğin ardından uluslararası gelişmeleri sürdürerek sosyal ve siyasal bütünleşmeye ulaşmaktadır. Ortak Pazarın oluşturulmasıyla birlikte üye ülkeler arasında insanların, malların, sermayenin ve hizmetlerin herhangi bir engel olmadan serbestçe hareket edebilecektir. Birliğin ekonomik yönünden hedeflediği amacı gerçekleştirebilmesi için vergi politikalarından faydalanması gerekmektedir.

Birliğin hedeflerine ulaşması için, üye ülkelerin vergi sistemlerinin işbirliğiyle ve belli bir program çerçevesinde birbirlerine yakınlaştırılması süreci vergi uyumlaştırması kavramıyla ifade edilmektedir. Ancak, her üye ülkenin kendine has vergi sistemi ve vergileme usulü bulunmaktadır. Bu sebeple üye ülkeler bağımsızlıklarının temel göstergelerinden biri olması sebebiyle vergilendirme yetkilerini bir başka uluslararası kuruluşa devretmek istememektedirler. Vergi uyumlaştırması hedefi, üye ülkelerin vergi sistemlerinin tamamen aynı olması değil, birlik içerisinde hizmetlerin, kişilerin, sermayenin, malların özgürce dolaşabilmesi, sürekli ve dengeli gelişmenin sağlanması, sıkı bir ekonomik ilişkinin kurulması, serbest rekabetin oluşturulması, vergi oranları ve vergi yapısı farklılıklarının ortadan kaldırılarak üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılmasıdır.

Avrupa Birliği altı üye ülke ile başlayan bütünleşme sürecinde sürekli ilerleme göstermiş ve bugün tam yirmi yedi üye ülkesi ile büyük bir birlik haline gelmiştir. Son zamanlarda Batı Balkan ülkeleri Avrupa Birliği'ne dahil olmak için başvuruda bulunmuşlar ve müzakereleri başlatılmışlardır. Batı Balkanlar ülkeleri

arasında Kosova da başvuruda bulunmuş olup halen Avrupa Birliği'nin potansiyel aday üye ülkesi statüsündedir. Kosova'da, Avrupa Birliği'nin müktesebatına uyum sağlamak için çalışmalar yapılmaktadır. Avrupa Birliği'nin en önemli amacı insanların, sermayenin, hizmetlerin ve malların Birliğin içinde özgürce hareket edebilmesidir. Kosova, bu konuda Avrupa Birliği'ne uyum sağlamak için vergi sisteminde Avrupa Birliği müktesebatına uygun olarak değişiklik yapmalıdır. Bu çalışmadaki amaç: Kosova'nın potansiyel adaylık sürecinde uyguladığı vergi politikaları ile vergi mevzuatının Avrupa Birliği'nin vergi mevzuatına ne kadar uyum sağladığını anlatmaya çalışmaktır.

''Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması ve Kosova Vergi Sisteminin Uyumu'' isimli çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, Avrupa Birliği'nin gelişim ve kurumsal yapısına yer verilmektedir. Bu bölümde Avrupa Birliği'nin ortaya çıkış süreci ve kurulana kadar genel hatlarıyla incelenecek, Birliğin gelişme sürecine tarihsel, kurumsal yapısına da genel olarak yer verilecektir. Çalışmanın ikinci bölümünde Avrupa Birliği'nin vergi uyumlaştırılmasına yer verilmektedir. Vergi hukuku kaynakları, vergilendirme ilkeleri, vergi uyumlaştırmasının nedenleri, karşılaşılan engeller kapsamlı olarak incelenmektedir. Avrupa Birliği'nin dolaylı ve dolaysız vergilerinin özellikleri ile uyumlaştırılması hususunda yapılan çalışmalara yer verilmektedir. Üçüncü bölümünde ise, Kosova'nın vergi sistemi incelenecektir. Kosova'nın Avrupa Birliği'ne uyum sağlamak için hangi süreçlerden geçtiği kapsamlı olarak incelenecektir. Avrupa Birliği tarafından Kosova için yayınlanan ilerleme raporlarının vergi uyumu konusundaki görüşlerine yer verilecektir. Avrupa Birliği'ne vergi uyumlaştırması çerçevesinde Kosova vergi mevzuatında da yapılan düzenlemeler ve uyumlaştırma yönünden atılan adımlar hakkında değerlendirme yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NİN GELİŞİMİ VE KURUMSAL YAPISI

Avrupa devletlerinin birlik kurma düşünceleri XIV. Yüzyıldan beri olmuştur. Bu düşünceler, ancak II. Dünya savaşından sonra resmiyet kazanabilmiştir. 1951 yılında Avrupa devletleri ekonomik işbirliği ile ilgili Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu kuran sözleşmeyi imzalamışlardır. Böylelikle birleşmenin somut temelleri atılmıştır. Bu topluluk, altı ülke ile beraber Avrupa Birliği'nin temelini oluşturan birleşme sürecinde sürekli ilerleme göstermiş ve bugün itibariyle yirmi yedi üyeye ulaşan büyük bir birlik haline gelmiştir. Bu bölümde AB'nin oluşum süreci değerlendirilecek, kuruluşuna kadar geçen süre irdelenecektir. Birliğin gelişim süreci ve kurumsal yapısı genel olarak açıklanacaktır.

1.1 Avrupa Birliği'nin Oluşum Süreci

Avrupalı uluslar eski Yunan ve Roma medeniyetlerinden beri Avrupa'ya ve Hristiyanlığa yönelik tehditlere karşı kendi aralarında birlik kurma fikrine sahip olmuşlardır. Hristiyan dünyasına karşı savaş tehdidi olarak ortaya çıkan tehditler farklı ulusların ortak paydada buluşmalarını sağlamıştır. Hristiyanlığın insanlarının aynı amaç çevresinde toplanmasına sebep olduğu görülmüştür[1].

Avrupa'da birlik kurmaya yönelik düşünceler Ortaçağdan beri hep var olmuştur. Avrupa'da birlik oluşturulması düşüncesi tarihçiler, hukukçular, filozoflar ve düşünürler tarafından ortaya atılmıştır. Özellikle Pierre Du Bois, Saint Simon, William Penn, La Rochefoucauld, Emile de Girardin, Jean Jacques Rousseau, Duc de Sully, Augustin Thierry, Immanuel Kant, Victor Hugo, Voltaire, Montesquieu, Coudenhove Kalergi gibi fikir adamı ve tarihin önde gelen kişilikleri Avrupa'da birliğin kurulmasına ilişkin fikirler üretmişlerdir[2].

---

[1]Berna Türkdoğan, ''Avrupa Birliği ve Türkiye İlişkileri -Atatürkçü Düşünce Işığında'', *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi,* Cilt XIV, Sayı 41,1998, s.418-419.

[2]Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, 8. Baskı, Beta Basım Yayınları, İstanbul 2005, s. 1.

İlk olarak fikirlerini ortaya atan Dante ve Pierre Du Bois olmuştur. Dante 1310 yılında kaleme aldığı "Monarchia" eserinde, Avrupa'da savaşların önlenmesi amacıyla tek idare kurulmasıyla oluşturulabileceğini söylemiştir. Pierre Du Bois ise Katolik Avrupa yöneticilerinin ortak bir organizasyon kurulmasını önermiş ve bütün bu anlaşmazlıkları da bu organizasyon aracığıyla çözülmesini teklif etmiştir. Federasyon kurulması hususunda detaylı görüş ve önerileri ilk defa bu iki düşünür sunmuştur. Ancak bu iki görüş ve öneri uygulamaya konulamamıştır[3].

XVII. yüzyılıda Duc de Sully, Avrupa'da barışı ve statükoyu tesis etmek amacıyla bir federasyon kurulmasını önermiştir[4]. Benzer şekilde De Saint Pierre, bu örgütlenme kapsamında bir meclis ve müşterek bir ordunun kurulmasını teklif etmiştir. William Penn'in 1693 tarihli "Avrupa'nın Şimdiki ve Gelecekteki Barışı Üzerine Denemesi'', İngiltere ve Fransa'nın savaşmaması için Avrupa Parlamentosu kurulmasını önermiştir[5]. Avrupa birleşmesinin günümüzdeki haline yakın bir fikir ise 1761 yılında Jean Jacques Rousseau tarafından dile getirilmiştir. Jean Jacques Rousseau, o dönemde Avrupa'da egemen olan on dokuz ülkenin bir antlaşmayla bir topluluk kurmaları ve bunun bir Avrupa Federasyonu oluşturmasını ileri sürmüştür[6]. Ancak topluluk oluşturma düşüncesi uzun zaman uygulama alanı bulamamıştır.

Avrupalı devletlerinin toplum oluşturması konusunda Immanuel Kant tarafından Birleşik Avrupa fikri ortaya atılmıştır. Bu durum Avrupa'da yaşayan uluslarda etkileşime yol açmıştır. Uluslararası anlaşmazlıkların yasal yollardan çözülmesini ve bir birliğin kurulmasını savunmuştur[7]. Bu etkileşim daha sonrasında imzalanan Viyana Kongresinde kalıcı bir barışın kurulmasının adımlarını oluşturmuştur.

Günümüzde AB'ne benzer oluşum örneği XIX. yüzyılında birlik oluşturması çabası içinde olan Saint Simon'dan gelmiştir. Simon, Avrupalıların müşterek birimler vasıtasıyla birleşip bir yapı oluşturmalarını teklif etmiştir. Bu birim ülkelere

---

[3]Veysel Bozkurt, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Vipaş Yayınları, Bursa 2001, s. 40.
[4]Beril Dedeoğlu, *Adım Adım Avrupa Birliği,* 1.Baskı, Çınar Yayınları, İstanbul 1996, s. 63.
[5]Bilge Ercan, Arda Ercan, ''Avrupa Bütünleşme Sürecinde Avrupa Birliği Sosyal Politikası ve Avrupa Vatandaşlığı İlişkisi'', *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi,* Cilt 8, Sayı 41, Aralık 2015, s. 409.
[6]Mehmet Akif Poroy, *Avrupa Birliği Hukukunda Lizbon Antlaşması'nın Getirdiği Yapısal Değişikler ve Genişleme Sürecine Etkisi*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalı, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Doktor Tezi), İstanbul 2011, s. 5.
[7]Veysel Bozkurt, a.g.e., s. 43.

değil halklara, özellikle işçilere, üreticilere dayanmaktadır. Avrupa Parlamentosu'nun uluslar üstü nitelikte olmasını, halk meclisi yapısında geniş halk kesimi temsilcilerinin de yer aldığı bir yapı teklif etmiştir[8].

XX. yüzyılda Avrupa'nın birleştirilmesine yönelik gayeler de devam etmiştir. Birinci Dünya Savaşından sonra Kont Richard Coudenhove Kalergi "Pan Avrupa" fikrini geliştirmiştir. Ancak Birinci Dünya Savaşından sonra Avrupa'da devletlerin birbirine soyutlanmaları nedeniyle ortaya atılan Pan Avrupa düşüncesi yeterince benimsenmemiştir.

Avrupa'da birlik kurulması düşüncesi somut olarak İkinci Dünya Savaşı içinde ortaya atılmıştır. Bu hususla ilişkin ilk kez 1944 senesinde iktisadi yönden ekonomik olarak Hollanda, Belçika, Lüksemburg ülkeleri arasında BENELÜKS Birliğinin oluşturulması kabul edilmiştir. 1946 yılında İngiltere Başbakanı Winston Churchill Avrupa Birleşik Devleti kurulmasını İsviçre'nin Zürih şehrinde yapılan bir kongrede ifade etmesiyle bu fikrin yerine getirilmesine çok da zor olmadığını ortaya koymuştur[9]. Avrupa içerisinde Almanya'nın tekrar güçlenerek tehlike yaratabileceği düşüncesine rağmen Fransa'nın denetiminde oluşturulabilecek bir Avrupa Toplumundan ayrı tutulamayacağı bildirilmiş ve Avrupa Konseyi'nin oluşturulmasını teklif etmiştir[10]. Bununla birlikte 1951 senesinde Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nun oluşturulması ile Avrupa Birliği'nin temeli Belçika, Hollanda, Lüksemburg, Almanya, Fransa ve İtalya oluşturulmuştur.

1.2 Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu

İkinci Dünya savaşı Avrupa'nın birleşmesi fikrinin kilit noktası olmuştur. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa'nın en büyük endişesi bir başka Dünya Savaşı'nın patlak vermesidir. Avrupa Devletleri, Almanya'nın tekrar güçlenmesi, SSCB, Çekoslovakya ile Doğu Almanya için bir tehdit oluşabilecek iken ve bu

[8]Bilge Ercan, Arda Ercan, a.g.m., s. 409.
[9]Rıdvan Karluk, a.g.e., s. 2.
[10]Veysel Bozkurt, a.g.e., s. 55.

tehdidi bertaraf edebilmek için Almanya2nın askeri ve ekonomik gücünün bir çatı altında toplayarak kontrol etmeye çalışmayı amaçlamışlardır[11].

Yaşanan savaşlarda en büyük zararları gören Avrupa'nın yaşamış olduğu kötü etkileri yok etmek ve yaşam kalitesini artırmak için bazı idareler tarafından düşünceler ifade edilmiştir. Bu düşüncelerin arasında en fazla kabul edilen Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu olmuştur. Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu tesis edilmesi için en fazla gayreti ortaya koyan devlet Fransa olmuştur.

Milletler Cemiyeti'nde Genel Sekreter Yardımcılığı yapan Jean Monnet bir plan öne sürmüştür. Bu planı 09 Mayıs 1950 tarihinde Fransa Diş İşleri Bakanlığı görevinde bulunan Robert Schuman tarafından ifade edilmiştir. Bu plana göre yüzyıllardır Fransa ve Almanya arasındaki devam eden düşmanlığın yok edilmesi için bu iki ülkenin esas ham maddeleri olan kömür ve çeliğin müşterek üretiminin karşılanması ve bu şekilde Avrupa'da diğer devletlerle birleşmeyi desteklemektir. Bu birleşmeye bütün Avrupa ülkelerinin isteğe göre katılabilmesine fırsat sağlanacaktır[12].

Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu 18 Nisan 1951 tarihinde Almanya, Fransa, Lüksemburg, Hollanda, Belçika ve İtalya'nın katılımıyla Paris Antlaşmasının imzalanması ile kurulmuştur. Bu anlaşma ulusal meclisler tarafından onaylandıktan sonra 23 Temmuz 1952 tarihinde yürürlüğe girmiştir[13].

Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nun en önemli hedefi, Avrupa üye ülkeleri arasında kömür ve çelikte müşterek bir pazar kurmak, gümrük tarifelerini ortadan kaldırmak, miktar sınırlanmalarını kaldırmak, çift fiyatlandırmayı önlemek ve karşılıklı denetimleri yapmaktır.

Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'ndan sonra kurulan Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu organları 1 Temmuz 1967 tarihinde yürürlüğe giren Birleştirme (Füzyon) Anlaşması ile Avrupa Topluluğu organları olmuşlardır.

---

[11]Erdem Denk, *Avrupa Birliği*, Uzerler Matbaacılık, Ankara 2016, s.61.
[12]Nurettin Bilici, *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri,* Seçkin Yayınlar, Ankara 2005, s.37-38.
[13]Erdem Denk, a.g.e., s.62.

Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'na 01 Ocak 1973 İngiltere, Danimarka ve İrlanda, 01 Ocak 1981 Yunanistan, 01 Ocak 1986 Portekiz ve İspanya, 01 Ocak 1995 tarihinde is Finlandiya, İsveç ve Avusturya katılmıştır. Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu Anlaşması yürürlüğe girdiği tarihin 50.yılı olan 23 Temmuz 2002'de sonlanmıştır[14].

1.3 Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu ve Avrupa Ekonomik Topluluğu

Avrupa'da kömür ve çelik mamulleri ile ortaya çıkan birleşme hareketi istenen seviyeye ulaşmıştır. Ancak Avrupa bu beraberliği siyasi ve askeri sahada da yerine getirmek istemiştir. Avrupa'da kalıcı barışın tesis edilmesi için daha da genişletici bir birleştirme gerekmekteydi. Bu sebeple 1955 senesinde, İtalya'nın Messina şehrinde düzenlenen konferansta iki Avrupa Topluluğu'nun kurulması kararı alınmıştır[15]. 1957 yılında Roma'da imzalanan antlaşmalar ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (ekonomik bütünleşmeyi amaçlayan) ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (taraflar arasında atom enerjisi sahasında her türlü birlikteliği hedefleyen) kurulmuştur[16]. Bu iki örgüt Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunu emsal alıp uluslarüstülük benimsenerek kurulmuştur. Antlaşmalar, 25 Mart 1957 tarihinde Roma'da Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu kuran altı devlet Almanya, Lüksemburg, Hollanda, Fransa, Belçika ve İtalya tarafından imzalanmış, 01 Ocak 1958 tarihinde onaylayarak yürürlüğe girmiştir. Roma Antlaşması 248 maddeden oluşmuştur[17].

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun hedefi, Avrupa'nın siyasal bütünlüğüne erişmesidir. Bu bütünlüğe erişmek için üye ülkeler arasında bir gümrük birliği ve

---

[14]*Avrupa Birliği ve Türkiye,* T.C. Başbakanlık Diş Ticaret Müsteşarlığı, 6. Baskı, Ankara, Eylül 2007, s.8.
[15]Mesut Hakkı Caşın, Uğur Özgöker, *Avrupa Birliği'nin Siyasal ve Ekonomik Temelleri*, 1. Baskı, Ankara 2017, s.8.
[16]Hasan Mor, ''Avrupa (Birliği) Bütünleşme Süreci ve Sorunları'', *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XIV, Sayı 1, 2011, s. 508.
[17]Rıdvan Karluk, a.g.e., s. 14.

ardından da hizmetlerin, malların, iş gücünün ve sermayenin özgürce dolaştığı bir ortak pazar oluşturulmasıdır[18].

İmzalanan antlaşmaya göre Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun 2. maddesinde şöyle belirtilmiştir: Topluluğun hedefi ortak bir pazarın oluşturulması, ekonomik birleşmenin gerçekleşmesi ve parasal bir birliğin oluşturulması. Topluluğun bütünü içerisindeki ekonomik çalışmaların uyumlu, erkek ve kadınlar arasında eşitliği, yüksek seviyeli istihdam ve sosyal korumayı, dengeli ve sürdürülebilir şekilde geliştirilmesini, yaşam kalitesinin artırılmasını, üye devletlerarasında ekonomik ve sosyal birleşmenin ve dayanışmanın iyileştirilmesini gerçekleştirme olarak açıklamıştır[19].

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kesin amacı, Avrupa'nın siyasal birliğine erişmesidir. ''Bu amaca erişmek için Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun 3.madde'sinde şu şekilde belirtilmiştir[20]:

(a) üye ülkeler arasında gümrük vergileri ile mallarının ithal ve ihracındaki miktar sınırlamaları ve eş etkili diğer bütün tedbirlerin ortadan kaldırılmasını,

(b) üçüncü ülkelere karşı ortak bir gümrük tarifesinin ve ticaret politikasının oluşturulmasını,

(c) üye ülkeler arasında hizmetlerin, kişilerin, malların ve sermayenin serbest dolaşımına ilişkin engellerin ortadan kaldırılmasını,

(d) tarım alanında ortak bir politikanın oluşturulmasını,

(e) taşımacılık alanında ortak bir politikanın oluşturulmasını,

(f) ortak pazar içinde rekabetin bozulmamasını sağlayacak bir yapının kurulmasını,

(g) üye ülkelerin ekonomik politikalarının eşgüdümüne ve ödemeler dengesindeki sorunların giderilmesine fırsat verecek yöntemlerin uygulanmasını,

---

[18]*Avrupa Birliği ve Türkiye...,* s.11.
[19]Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma md. 2.
[20]Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma md. 3.

(h) üye ülkeler ulusal kanunlarının, ortak pazarın işleyişinin gerektirdiği ölçüde birbirine yaklaştırılmasını,

(i) işçilerin istihdam fırsatlarını geliştirmek ve yaşam standartlarının yükseltilmesine katkı sağlamak amacıyla bir Avrupa Sosyal Fonunun kurulmasını,

(j) topluluğun ekonomik büyümesini yeni kaynaklar yaratarak kolaylaştırmaya yönelik bir Avrupa Yatırım Bankasının kurulmasını,

(k) ticareti artırmak ve ekonomik ve sosyal kalkınma çabasını birlikte devam ettirmek amacıyla denizaşırı ülke ve topraklar ile bir ortaklık kurulmasını'', sağlayacak çalışmalarda bulunması öngörülmüştür.

Avrupa Ekonomik Topluluğu altı organdan oluşmaktadır. Bunlar: Konsey, Komisyon, Parlamento, Adalet Divani, Ekonomik ve Sosyal Komite ve Sayıştay'dır[21].

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun yanında Roma'da imzalanan Antlaşmalardan bir diğeri de Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nu kuran Antlaşmadır. Bu Anlaşma, enerji sorununun çözülmesi, petrole olan bağımlılığın azaltılması için nükleer enerji sanayisinin kurulmasını, gelişmesini ve nükleer enerjinin barışçıl amaçlarla kullanılması ve enerji üretiminin artırılmasını amaç edinmiştir.

''Topluluğun görevi, nükleer sanayilerin kurulması ve hızlı gelişimi için gerekli şartların hazırlanması suretiyle, üye devletlerde hayat standardının yükselmesine ve ilişkilerin geliştirilmesine katkıda bulunmak olacaktır[22]''. Böylece Orta Doğu'da meydana gelen savaş sebebi ile zorlaşan petrol tedarikinin yerine farklı bir alternatif bulunmuştur.

Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'na verilen bu görevlerin yerine getirilmesi için kurulacak bir Komisyon, Konsey, Genel Kurul ve Adalet Divanı öngörülmüştür[23].

[21]Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma md. 4.
[22]Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nu Kuran Antlaşma md. 1.
[23]Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nu Kuran Antlaşma md. 3.

Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu ve Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kurucu antlaşması olan Roma Antlaşması, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu kuran Paris Antlaşması'na benzemektedir[24].

Yürürlüğe giren bu antlaşmaların belirlenmiş bir yürürlük süreleri yoktur. Bu antlaşmalar süresiz devam edebilirler. Ancak genel devletler hukuku kurallarına göre bir sona erme durumu söz konusu olursa, o zaman son erebilirler[25].

1965 yılında Belçika'nın Brüksel kentinde imzalanan ve 01 Temmuz 1967 tarihinde yürürlüğe giren Füzyon Antlaşması ya da Birleşme Antlaşması kurulmuştur. AKÇT, AET ve AAET karar alma mekanizmaları birleştirilerek 1967 yılında Avrupa Topluluğu oluşturulmuştur.

Füzyon Antlaşması ile sorunların tek elden çözümlenmesini sağlanmış ve her üç Topluluğun Konsey ve Komisyonları (AKÇT'de yürütme organı olan Yüksek Otorite birleştirmiş) ve üç topluluk için tek bir Konsey ve Komisyon oluşturulmuştur[26].

1.4 Avrupa Topluluğu'nun Genişleme Süreci

Roma Antlaşması yürürlüğe girdikten sonra on yıl boyunca çok başarılı bir şekilde ilerlemiştir. Bu durum 01 Temmuz 1968 tarihinde gerçekleşen Gümrük Birliği ile sanayi mallarının serbest dolaşımının gerçekleşmesi, gümrük tarifeleri ve tarife dışı engellerin kaldırılması ve AB dışında kalan ülkelere karşı ortak gümrük tarifeleri uygulanmaya başlanması olarak ifade edilebilir. Avrupa Topluluklarının başarılı bir şekilde gelişim göstermesi, başlangıçta sıcak bakmayan ülkeler de üye olmak için başvuruda bulunmaya başlamışlardır.

Avrupa Topluluğu'nun altı ülke ile başlayan bütünleşme hareketi, temel antlaşması olan Roma Antlaşması'nın 237. maddesinde ''herhangi bir Avrupa Devletinin Topluluğa üye olmak için başvurabileceği'' açıklanmıştır. Avrupa

[24]Enver Bozkurt, Mehmet Özcan ve Arif Köktaş, *Avrupa Birliği Hukuku*, Asil Yayın, Ankara 2008, s. 22-23
[25]Tuğrul Arat, ''Avrupa Toplulukları Hukuku'', T.C. Merkez Bankası Avrupa Birliği El Kitabı Avrupa Birliği ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri Semineri, 20-31 Mart 1995.
[26]Mehmet Akif Poroy, a.g.t., s. 15.

Topluluk günümüze kadar çeşitli tarihlerde genişleme dönemi geçirmiş ve altı üye ülkenden sayı yirmi sekiz üye ülkeye yükselmiştir[27]. 2016 yılında yapılan referandum ile İngiltere AB'nden ayrılma kararı almıştır. 2020 yılında İngiltere AB üyeliğinden tamamen çekildi. Günümüzde AB'ne üye ülke sayısı yirmi yediye düşmüştür.

1.4.1 Birinci Genişleme: İngiltere, İrlanda, Danimarka

Avrupa Topluluğu'na ilk katılım 01 Ocak 1973 tarihinde İrlanda, İngiltere ve Danimarka ile olmuştur. 1961 yılında İngiltere tam üyelik yolunda ilk müracaatını yapmıştır. Ancak, EFTA'nın (Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi)[28] üye olması sebebiyle Fransa Cumhurbaşkanı De Gaulle İngiltere'nin Roma Antlaşması koşullarını yerine getirmeye uygun olmadığını ifade ederek İngiltere'nin ilk müracaatına engel olmuştur[29].

İngiltere ilk müracaatındaki başarısızlığından sonra 10 Mayıs 1967 tarihinde İngiltere ve İrlanda, 11 Mayıs 1967 tarihinde Danimarka ve 21 Temmuz 1967 tarihinde de Norveç tam üyelik başvurularında bulunmuşlardır[30]. 13 Eylül 1967'de Komisyon, bu dört devlet için üyelik müracaatlarını yeterli bulmuştur. Ancak, Fransa Cumhurbaşkanı De Gaulle'nin İngiltere'ye bakışı aynıdır ve 27 Kasım 1967 tarihindeki müracaatını da geri çevirmiştir[31].

1970'de De Gaulle'nin yönetiminden uzaklaşmasının ardından İngiltere, İrlanda, Danimarka ve Norveç müzakerelere tekrar başlamıştır. 1972 yılında katılışlarını onaylayan antlaşma imzalayarak birliğinin üye sayısı altıdan ona yükselmiştir. İrlanda ve Danimarka'da katılım için referandum yapılmış, İrlanda'da ‘‘evet’’ çoğunluğu referandumdan çıkmıştır. Danimarka'da referandum yapılmış olup ‘‘evet’’ olumlu sonuç çıkmıştır. Ancak, Norveç'te yapılan referandum

[27]Muhsin Kar, *Avrupa Bütünleşmesi ve Türkiye,* Ekin Basım Yayın Dağıtım 2010, s. 36.

[28]EFTA; İngiltere, Norveç, Danimarka, Avusturya, Portekiz, İzlanda, İsviçre tarafından İsveç'in başkenti Stockholm'de 4 Ocak 1960 tarihinde imzalanmış, 3 Mart 1969 tarihinde de yürürlüğe girmiştir. Avrupa Ekonomik Topluluğu'na alternatif olarak kurulan bu topluğun amacı kendi aralarında sanayi ürünlerinde gümrük ve eş etkili vergilerle diğer kısıtlamaları kaldırmışlar, ancak üçüncü ülkelere ulusal mevzuatlarını uygulamayı sürdürmüşlerdir. İngiltere, Danimarka ve Portekiz EFTA'dan ayrılarak AT'ye üye olmuştur.

[29]Muhsin Kar, a.g.e., s. 36.

[30]Rıdvan Karluk, a.g.e., s. 16.

[31]Muhsin Kar, a.g.e., s. 37.

sonucunda birliğe katılım için olumsuz sonuç ortaya çıkmıştır. Böylelikle İngiltere, İrlanda ve Danimarka ile 01 Ocak 1973 tarihinde birliğe katılmıştır. Avrupa Topluluğu'nun üye sayısı dokuza çıkmıştır[32].

1973 yılında itibaren 2020 yılına kadar üye olarak kalan İngiltere, 2016 yılında yapılan referandum ile Brexit kararı alınmıştı. Brexit süreci 2020 yılında tamamlandı ve İngiltere 31.12.2020 tarihinde AB'den tamamen çekilmiştir.

1.4.2 İkinci Genişleme: Yunanistan

09 Temmuz 1961 tarihinde Yunanistan, Roma Antlaşması'nın 238. maddesine gereğince ortak üyelik başvurusu sonucunda Atina Antlaşması imzalanmasıyla ortak üye statüsü kazanmıştır. Bu anlaşma 01 Kasım 1962'de yürürlüğe girmiştir ve antlaşmaya göre tam üyeliği 22 yıl olmuştur.

Yunanistan'daki politik gelişmeler sunucunda 1967 senesinde Avrupa Topluluğu ile görüşmeleri kesilmiştir. 1974 senesinde müzakereler yeniden başlamış ve demokratik rejimin kurulması üzerine tekrar Atina Antlaşması yürürlüğe konmuştur. Yunanistan bir yıl sonra 1975 senesinde Topluluğa tam üyelik müracaatını yapmıştır. Komisyon Yunanistan'ın müracaatını öncelikle ekonomik gerekçeler ile olumsuz neticelendirmiştir[33]. Ancak, Komisyon'un sunduğu olumsuz rapor, üyelerin sayısının baskın basması sonucunda görüş olumlu yönde değiştirilerek görüşmeler başlamış ve 1979 yılında Yunanistan'ın tam üyeliği için Katılım Antlaşması imzalanmıştır. 01 Ocak 1981 tarihinden itibaren Yunanistan Avrupa Topluluğu'nun tam üyesi olmuş ve üye sayısı 9'dan 10'a yükselmiştir. Yunanistan, ekonomik olarak zayıf olması sebebiyle 5 yıllık uyum dönemi öngörülerek gümrük tarifeleri kaldırmıştır ve Topluluğun ortak gümrük tarifesine uyum sağlanmıştır[34].

[32]Rıdvan Karluk, a.g.e., s. 17.
[33]Rıdvan Karluk, a.g.e., s. 20-21.
[34]Muhsin Kar, a.g.e., s. 38.

1.4.3 Üçüncü Genişleme: İspanya ve Portekiz

1986 senesinde İspanya ve Portekiz'in katılımıyla sağlanan üçüncü genişleme süreci İspanya ve Portekiz'in diktatörlükten[35] demokrasiye geçişinden sonra Avrupa Topluluğu'na tam üyelik için 1977 senesinde müracaat etmişlerdir[36].

1960'lı yıllarda reformcu bir grubun Franco idaresinin önemli mevkilerinde etkin olarak yer almasıyla Avrupa Topluluğu ile olan ilişkiler bu zamanda canlılık kazanmaya başlamıştır. Bu canlılık Avrupa Topluluğu ile İspanya arasında 1970 senesinde Tercihli Ticaret Antlaşmasının imzalamasıyla yeni bir hareket kazanarak üyeliğe giden süreci hızlandırmıştır[37]. 29 Haziran 1970 tarihinde Roma Antlaşması'nın 113.maddesi uyarınca Tercihli Ticaret Anlaşması imzalanmış ve 1 Ekim 1970 tarihinde yürürlüğe girmiştir[38]. 1975'te General Franco'nun vefatının ardından, Avrupa Topluluğu İspanya arasındaki ilişkilere yeni bir boyut kazanarak İspanya tam üyelik müracaatında bulunmuştur. 1977 senesindeki, müracaatının ardından Komisyon, Roma Antlaşmasının 237.maddesindeki yöntem uyarınca, müracaat hakkındaki görüşlerini 1978 senesi içinde hazırlamıştır. 29 Kasım 1978'de Komisyon görüşleri Konseye gönderilmiştir. Müzakereleri Kasım 1979'da başlamış ve Avrupa Topluluğu ile İspanya arasında 1985'te anlaşma imzalanarak Katılım Antlaşması imzalanmış ve 1986 yılında yürürlüğe girmesiyle tam üye olmuştur[39].

Portekiz 1950 ve 1960'lı yıllarda Salazar ve Caetano yönetimlerinden dolaylı Avrupa'daki politik ve ekonomik gelişmelerinden dışlanmasına sebep olmuştur. Böylelikle Portekiz daha çok Afrika'daki kolonileri ve üçüncü dünya ülkeleri ile ilişkilerinin geliştirmiş ve Avrupa Topluluğu'ndan uzak durması sonucunu doğurmuştur[40].

---

[35]İspanya'da diktatör Franco'nun Rejimi 1939-1975, Portakiz'de diktatör Salazar Rejimi 1932-1968 sonrası demokrasiye geçmişler.
[36]Rıdvan Karluk, a.g.e., s. 22.
[37]Fatih Tayfur, *Yunanistan ve İspanya'nın Avrupalılaşma Serüveni ve Türkiye: İki Nikah, Bir Cenaze, Türkiye ve Avrupa,* İmge Kitabevi, Ankara 1997, s. 204.
[38]Rıdvan Karluk, a.g.e., s. 22.
[39]Gös.yer
[40]Christopher Preston, *Enlargement and İntegration in the European Union,* 1. Edition, The Routledge, London 1997, s. 65.

Portekiz 1960 senesinde İngiltere'ye olan ticari bağımlılığı sebebiyle EFTA'nın kurucu üyesi olmuştur. 1973 senesinde İngiltere ve Danimarka'nın EFTA'dan ayrılıp Avrupa Topluluğu'na katılmasıyla, EFTA ülkeleri ve Avrupa Topluluğu arasındaki ilişkiler tekrar düzenlenmiştir[41].

Portekiz diktatörlük yönetiminden dolayı Avrupa Topluluğu ile ilişkileri gelişme sağlayamamıştır. 1974 senesinde Portekiz'de meydana gelen rejim değişikliğinin ardından Caetano hükümeti devrilmiş ve aynı dönemde Afrika'daki sömürgeler için başlayan dekolonizasyon süreci, Portekiz bu kolonileri kaybetmiş ve Avrupa Topluluğu'na yönlenmiştir.

Portekiz'deki yeni ilan edilen demokratik yönetimin istikrar ve ekonomik kaygılardan tek kurtuluş yolu Avrupa Topluluğu'na tam üyeliği olarak 28 Mart 1977'de Konsey'e müracaat etmiştir. İspanya'da olduğu gibi Portekiz de 1977 yılında başvurusunu Komisyon'a iletilmiştir. Komisyon Portekiz için görüşünü olumlu değerlendirmiştir ve Konsey'in değerlendirmeyi olumlu görmesi sonucu 1978 senesinde müzakereleri başlatılmıştır. Portekiz 12 Haziran 1985'de Katılım Antlaşması imzalamıştır. Portekiz ve İspanya için imzalanan Katılım Antlaşması'yla 7 senelik bir uyum dönemi süreci öngörülmüştür. 01 Ocak 1986 tarihinde antlaşmasının geçerlilik kazanmasıyla Portekiz Avrupa Topluluğu'na girmiştir[42].

İkinci Dünya Savası sonrasında 1949 yılında Doğu Almanya ve Batı Almanya ikiye ayrılan Almanya 1990 senesinde birleşmiştir. Almanya'nın birleştirmesi Avrupa Topluluğu'nun genişlemesine ve nüfusunun artmasına neden olmuştur. Almanya'nın Avrupa Topluluğu'ndaki etkisi çoğalmıştır[43].

1.4.4 Dördüncü Genişleme: Avusturya, İsveç ve Finlandiya

1995 senesinde Avusturya, İsveç ve Finlandiya'nın Avrupa Birliği'ne girmesiyle dördüncü genişleme sağlanmıştır. Bu genişleme Maastricht Antlaşması'nın yürürlüğe girmesinden sonra sağlandığı için, artık ülkeler Avrupa Topluluklarına değil, Avrupa Birliği'ne katılmışlardır.

---

[41] Rıdvan Karluk, a.g.e., s. 23.
[42] Gös.yer.
[43] Fahir Armanoğlu, *20.Yüzyıl Siyasi Tarihi 1914-1990,* Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara 1994, s. 161.

17 Temmuz 1989'da Avusturya, 01 Temmuz 1991'de İsveç ve 18 Mart 1992'de Finlandiya, Avrupa Topluluğu'na tam üyelik müracaatlarını yapmışlardır. Bu üç devlet ile birlikte Norveç ve İsviçre de tam üyelik için müracaat etmişler, ancak Norveç'te müzakerelerin tamamlanmasının ardından yapılan referandumda üyelik istenmemiştir. İsviçre'de de referandum sonucunun olumsuz çıkması nedeniyle üyelik istememiştir[44].

01 Şubat 1993 tarihinde Avusturya, İsveç ve Finlandiya için tam üyelik müzakerelerine başlanmıştır. 1994 Korfu Zirvesi'nde Avusturya, İsveç ve Finlandiya'nın üyelik müracaatları değerlendirilmiş ve 01 Ocak 1995'de sorunsuz bir şekilde Avrupa Birliği'ne katılmışlar ve üye sayısı 12'den 15'e artmıştır[45].

1.4.5 Beşinci Genişleme: Estonya, Letonya, Litvanya, Polonya, Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Slovenya, Slovakya ve Malta

Avrupa bütünleşmesi için 1987 yılından itibaren Türkiye, Bulgaristan ve Romanya, 1995 yılında Slovenya, 1996'da Çek Cumhuriyeti, 1998'te Estonya, Polonya, Macaristan ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ve 2000 yılında Malta, Slovakya, Letonya, Litvanya ile başlayan üyelik müzakerelerinin, Türkiye, Romanya ve Bulgaristan haricinde kalan 10 ülkeyle Kopenhag Zirvesi ile sonuca bağlanmıştır[46]. 01 Mayıs 2004 tarihinde Estonya, Letonya, Litvanya, Polonya, Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Slovenya, Slovakya, Malta ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi Avrupa Birliği'nin tam üyesi olmuşlar ve böylece üye sayısı 15'ten 25'e artmıştır[47].

---

[44]Francisco Granell "The European Union's Enlargement Negotiations with Austria, Finland, Norway and Sweden," *Journal of Common Market Studies,* March 1995 Vol.33, No.1 s. 118.
[45]Erhan Erçin, ''Avrupa Birliği Genişleme Süreci ve Türkiye'', *İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları,* Say ı170, Ağustos 2002, s. 7.
[46]Dış Ticaret Müsteşarlığı, *Avrupa Birliği ve Türkiye,* 5. Baskı, Ankara 2002, s. 266
[47]Murat Kavalalı, *Avrupa Birliği'nin Genişleme Süreci: AB'nin Beşinci Genişlemesine İlişkin Katılım Antlaşmalarında Yer Alan Geçiş Düzenlemeleri,* Devlet Planlama Teşkilatı, Şubat 2006, s. 5.

Beşinci genişleme sürecin gerçekleştirilmesiyle birlikte, Avrupa Birliği'nin yüzölçümü 3,8milyon km^2'ye, nüfusu ise 454 milyona ulaşmış olup daha güçlü bir pazar haline gelmiştir[48].

1.4.6 Altıncı Genişleme: Bulgaristan ve Romanya

1995 senesinde Bulgaristan ve Romanya Avrupa Birliği'ne tam üyelik için müracaat etmişlerdir. Şubat 2000 senesinde üyelik için müzakerelere geçilmiştir. 2005 senesinde imzalanan Katılım Antlaşması ile Bulgaristan ve Romanya Avrupa Birliği'ne üyelik için gerekli ilk adıma geçilmiş olup 01.01.2007 tarihinde anlaşmanın yürürlüğe girmesiyle üye olmuşlardır. AB'nin üye sayısı 27'ye yükselmiştir[49].

1.4.7 Yedinci Genişleme: Hırvatistan

2000 yılında Hırvatistan demokratikleşme sürecine başlayan Avrupa Birliği'ni etkilemeyi başararak potansiyel aday ülke olmuştur. Şubat 2003 yılında tam üyelik için müracaat etmiştir. 2004 yılında aday ülke statüsü kazanmış ve 3 Ekim 2005 tarihinde müzakereler başlamıştır[50]. 2005 yılında Hırvatistan için başlayan müzakereler 6 yıl sonra Avrupa Birliği'nin tam üye ülkesi olmuştur[51]. Hırvatistan 01 Temmuz 2013'ten itibaren Avrupa Birliği'ne üye olmuş ve böylece Avrupa Birliği'nin üye devlet sayısı 28'e yükselmiştir.

1.4.8 Avrupa Birliği'ne Aday Ülkeler: Türkiye, Arnavutluk, Makedonya, Karadağ ve Sırbistan

Avrupa Birliği'ne genişleme kapsamında Türkiye, Arnavutluk, Makedonya, Karadağ ve Sırbistan aday ülke konumunda bulunmaktadır.

---

[48]Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği Kuruluşu, Gelişmesi, Genişlemesi, Kurumları,* 11. Baskı, Beta Basım Yayınları, İstanbul 2014, s. 101.
[49]Muhsin Kar, a.g.e., s. 44.
[50]İlhan Aras, "Hırvatistan'ın Avrupa Birliği'ne Katılım Süreci", *Avrupa Birliği'nin Doğu Avrupa ve Batı Balkanlar Genişlemesi AB36 Mümkün mü?,* Derleyen: Ercüment Tezcan, İlhan Aras ve Altuğ Günar, Sentez Yayıncılık, İstanbul 2015, s. 455.
[51]Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği Kuruluşu...,* s. 108.

Türkiye: Avrupa Topluluğu için ilk müracaatını kuruluşundan hemen sonra 1959 senesinde yapmıştır. Avrupa Topluluğu, Türkiye'nin adaylık talebini geri çevirmiş, ancak bir ortaklık anlaşmasının imzalanması teklif edilmiştir. 12 Eylül 1963'te Türkiye Avrupa Topluluğu arasında Ankara Antlaşması imzalamıştır[52]. Ankara Antlaşması ile Türkiye Avrupa Topluluğu arasında ticari ve ekonomik ilişkileri kuvvetlendirmeyi amaçlamış ve bu amaca erişmek için gümrük birliğinin kurulmasını öngörmüştür.

Türkiye 14 Nisan 1987'de Avrupa Topluluğu'na yaptığı tam üyelik müracaatı ile Türkiye-Avrupa Topluluğu münasebetlerinde bir kilit noktası olmuştur. Türkiye bu müracaatıyla, Avrupa Topluluğu'na 1963'ten beri süregelen ortaklık çerçevesindeki münasebetlerini tam üyelik seviyesine çıkarma ve tam üye olma isteğini açıkça ifade etmiştir[53]. Fakat Komisyon bu müzakerelerinde ret kararını belirtmiş ve gümrük birliğinin gerçekleştirmesine öncelik vermiştir[54].

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 1996 yılında gümrük birliği sağlanmıştır. Avrupa Birliği, 1999 senesinde yapılan Helsinki Zirvesinde Türkiye için tam üyelik müzakerelerini başlatmayı kabul etmiş ve Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne aday ülke olmasına karar vermiştir[55].

Türkiye, Avrupa Birliği'nin siyasi şartlarına uyum sağlamak için çok sayıda kanun ve mevzuat düzenlemesine başlamıştır. 2004 senesinde yapılan Brüksel Zirvesi'nde, Türkiye'nin Kopenhag Kriterlerini yeterli seviyede yerine getirdiği ifade edilerek 3 Ekim 2005'te görüşmelere başlanması kararı alınmıştır[56]. 2005 senesinde müzakereler imzalanmasıyla Türkiye, aday ülke statüsünden tam üye ülke aşamasındaki üye statüsüne geçmiştir. 1959 senesinde yapılan üyelik müracaatı ile başlayan Türkiye, 60 sene geçmesine rağmen hala tam üyeliğe geçiş aşamasındaki ülke statüsündedir.

---

[52]Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği ve Türkiye...,* s. 660.
[53]Sanem Baykal, Tuğrul Arat, ''1990-2001 içinde Türk Dış Politikası: Kurtuluş Savaşı'ndan Bugüne Olgular, Belgeler, Yorumlar'', *AB'yle İlişkiler,* Derleyen: Baskın Oran, 3. Baskı, İletişim Yayınları, Cilt II, İstanbul 2002, s. 326-365.
[54]Ceren Uysal, ''Türkiye-Avrupa Birliği İlişkilerinin Tarihsel Süreci ve Son Gelişmeler'', *Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi,* 2001, s. 145-146.
[55]Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği Kuruluşu...,* s.128.
[56]İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV), *AB Genişlemesi*, https://www.ikv.org.tr/ikv.asp?ust_id=36&id=446, (11.04.2019)

Makedonya: Eski Yugoslavya Cumhuriyeti Makedonya 1991 yılında bağımsızlığını kazanınca, 22 Mart 2004'te Avrupa Birliği'ne tam üyelik için müracaat etmiş olup 2004'de Makedonya ile İstikrar ve Ortaklık Anlaşması imzalanmıştır[57].

Tam üyelik müracaatında bulunan Makedonya hakkında Avrupa Birliği Komisyonunca 09 Kasım 2005'te olumlu görüş belirtilerek ve 16 Aralık 2005'te aday ülke statüsüne girmiştir. 2009'da ülke vatandaşlarına yönelik olan Schengen vizesi kaldırılmıştır. Makedonya ile Yunanistan arasındaki sınır ve ülke adı anlaşmazlıkları sebebiyle meydana gelen sıkıntıları giderilmesi için Parlamento, daha fazla gayret göstermelerini istemiştir[58]. 2019 senesinde Yunanistan ile Makedonya Cumhuriyeti arasında bahse konu sıkıntıların giderilmesi için yapılan müzakereler sonuçlanarak taraflar arasında anlaşma imzalamıştır.

Arnavutluk: Haziran 2003 senesinde İstikrar ve Katılım Süreci'ne potansiyel aday ülke olarak kabul edilmiştir. Bu süreç 2006 senesinde sonlanmış ve 2009 senesinde Arnavutluk, Avrupa Birliği'ne üyeliği için resmen müracaat etmiştir. Komisyon, 2012'de Arnavutluk'a adaylık statüsünün verilmesi tavsiyesinde bulunmuştur. 2014 Yılı Genişleme Strateji Belgesinde, Arnavutluk'un kaydettiği gelişmeler ve siyasi kriterler ilerlemelerle birlikte resmen aday ülke olmaya hak kazanmıştır[59].

Karadağ: genç bir ülke olarak 2006 yılında bağımsızlığını kazanmıştır. 2008 yılında Avrupa Birliği'ne üyelik için müracaat etmiştir. Avrupa Birliği Komisyonu tarafından Aralık 2011 yılında müzakerelerin başlanması konusunda tavsiye kararı alınmıştır. Alınan karar ile birlikte 29 Haziran 2012 tarihinde müzakerelere geçilmiştir.

Sırbistan: 01 Haziran 2000 tarihinde Avrupa Birliği tarafından Sırbistan'ı potansiyel aday olarak kabul etmiştir. 22 Aralık 2009'da Avrupa Birliği'ne üyelik için müracaat etmiştir. Ancak, Sırbistan Eski Yugoslavya Uluslararası Ceza

---

[57]Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği Kuruluşu...,* s.129.
[58]T.C. Dişişler Bakanlığı, Avrupa Birliği Başkanlığı, https://www.ab.gov.tr/makedonya_267.html, (13.04.2019).
[59]T.C. Dişişler Bakanlığı, Avrupa Birliği Başkanlığı, https://www.ab.gov.tr/arnavutluk_49992.html, (13.04.2019).

Mahkemesi ile işbirliği kapsamında gerekenleri yapmadığı sebebiyle Avrupa Birliği tarafından uyarılmıştır. Mayıs 2011 yılında Srebrenitsa katliamından sorumlu olan Ratko Mladic'in, Temmuz 2011'de Hırvatistan'da Krajina bölgesinde soykırımdan sorumlu olan Goran Hadzic'in ele geçirilmesi ve Lahey'e mahkemeye çıkarılmasında Sırbistan engeli kalkmıştır[60].

Avrupa Komisyonu, 12 Ekim 2011 yılındaki ifadesinde Sırbistan'a aday ülke üyeliği verilmesini teklif etmiştir. Ancak, Sırbistan üyelik görüşmelerine geçilmesi için Sırbistan ile Kosova görüşmelerin olması ve normalleştirilmesi ile Belgrad-Priştine arasındaki görüşmelerde gelişme sağlanması koşulunu öne sürülmüştür. Avrupa Birliği, Sırbistan'ı 01 Mart 2012 tarihine aday ülke olarak kabul etmiştir. 27-28 Haziran 2013'te Sırbistan ile müzakerelere başlamayı planlamıştır. 21 Ocak 2014'te müzakerelere resmen başlanmıştır[61].

1.4.9 Avrupa Birliği'ne Potansiyel Aday Ülkeler: Bosna- Hersek ve Kosova

Bosna-Hersek: Yugoslavya'nın parçalanmasından sonra 1992'de bağımsızlığını kazanan Bosna-Hersek'te, 1995 yılında savaş yaşanmıştır. Savaş bitince Bosna-Hersek'in tekrar inşa edilmesi için girişmeler yapılmıştır[62]. Bosna-Hersek 2003 senesinde Selanik Zirvesi'nde potansiyel aday ülke olmuştur. İstikrar ve İşbirliği Anlaşması müzakereleri 25 Kasım 2005'te başlamıştır. Ancak anlaşma 2008 tarihinde imzalanmıştır[63]. 2007'de Vize Kolaylaştırma ve Geri Kabul Anlaşması imzalanmış ve 2010 yılında Bosna-Hersek yurttaşlarına Schengen vizesi muafiyeti getirilmiştir. Bosna-Hersek yeterince ilerleme göstermeyerek Avrupa Birliği'ne potansiyel aday ülkesi olarak kalmıştır[64].

Kosova: 1998-1999 yılarında (Sırp-Arnavut) şiddetli çatışmalar olmuştur. Kosova Savaşı esnasında demokratik yollarla ve NATO'nun askeri müdahalesi ile bu

---

[60]Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği Kuruluşu...,* s. 130.
[61]İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV), *AB Genişlemesi,* https://www.ikv.org.tr/ikv.asp?id=282, (14.04.2019).
[62]Ekrem Yaşar Akçay, ''AB Entegrasyon Sürecinde Potansiyel Aday Olarak Bosna-Hersek'', *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, Haziran 2017, s. 52.
[63]Serap Barış, ''Bosna-Hersek Avrupa Birliği'ne Aday Ülkesi Olabilir Mi? Ekonomik Kriterler Açısından Bir Değerlendirme'', *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi,* 2018, s. 1141.
[64]Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği Kuruluşu...,* s. 132.

çatışma Haziran 1999 senesinde son bulmuştur. 1999 yılı ve 17 Şubat 2008 tarihileri içindeki dönemde Birleşmiş Milletler tarafından Kosova idaresini UNMIK (Birleşmiş Milletler Kosova Misyonu) adıyla bir komisyon devralmıştır[65].

01 Kasım 2000'de Zagreb Zirvesi'nde İstikrar ve Ortaklık Süreci uygulamaya başlamıştır. 17 Şubat 2008'de Kosova Parlamentosu Sırbistan'dan ayrılarak bağımsızlığını ilan etmiştir. Bağımsızlık ilanından sonra, Kosova'da kontrol, BM'den Avrupa Birliği'nin (EULEX) kontrolüne geçmiştir. Halen Kosova'nın önemli sorunlarından biri, bazı AB üye ülkelerin Kosova'yı tanımamasıdır[66].

Avrupa Komisyonu ile Kosova arasında 2013 tarihinde İstikrar ve Ortaklık Anlaşması'nın müzakerelerine başlanılmış olup, 27 Ekim 2015'te imzalanmıştır. 01 Nisan 2016'da hem Kosova Meclisi hem de Avrupa Parlamentosu tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiştir[67]. 2016 yılında Komisyon'un vize muafiyetine yönelik olumlu fikir bildirmesi, Kosova için en önemli gelişmelerden olmuştur. Günümüzde Batı Balkan ülkeleri arasında vize muafiyeti hususunda anlaşmaya varılamamış tek ülkedir[68].

1.5 Avrupa Topluluğu'ndan Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci

Avrupa Topluluğu için 1965 yılında imzalanıp ve 1967 tarihinde uygulamaya geçen Füzyon Antlaşması ile problemler tek elden çözüme kavuşmuş ve her üç topluluk için bir Konsey ve Komisyon teşkil edilmiştir. 1986 senesinde Avrupa Tek Senedi, 1992'de Avrupa Birliği'ne ilişkin Maastricht Antlaşması ve 1997'de de Amsterdam Antlaşması ile kuruluş Antlaşmalarında yapılan yenilikler ile Avrupa Birliği'nin sorumlulukları ve kapsamı genişletilmiştir.

---

[65]İnanç Özekmekçi, ''Avrupa Birliği'ne Katılım Yolunda Kosova'', *Avrupa Birliği'nin Doğu Avrupa ve Batı Balkanlar Genişlemesi AB36 Mümkün mü?*, Derleyen: Ercüment Tezcan, İlhan Aras ve Altuğ Günar, Sentez Yayıncılık, İstanbul 2015, s. 665.

[66]Abdyl Fandaj, *Kosova'nın Devlet Olma Süreci ve Avrupa Birliği'nin Rolü*, (Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uluslararası İlişkiler Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Bursa 2018, s. 101.

[67]İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV). AB Genişlemesi, https://www.ikv.org.tr/ikv.asp?id=282, (15.04.2019).

[68]Abdyl Fandaj, a.g.t., s.104.

1.5.1 Avrupa Tek Senedi

Avrupa birleşmesinin temel hedefi, üye devletlerarasında işgücünün, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaştığı bir ortak pazar kurulmasıdır. Bu hedefin ilk adımı olan ve malların serbest dolaşımını sağlamaya yönelik, 01 Temmuz 1968'de üye ülkeler arasındaki ticarette gümrük vergileri ve miktar sınırlamalarının kaldırmasını teşkil eden Gümrük Birliği kurulmuştur[69]. 1985'te Avrupa Toplulukları Komisyonu tarafından tek pazarın sağlanması için bir program hazırlanmıştır. Komisyon'un hazırladığı ''Beyaz Kitap'' adlı rapora göre 01 Ocak 1993'e kadar tek pazarın oluşturulması planlanmıştır. 01 Temmuz 1987 tarihinde yürürlüğe giren Avrupa Tek Senedi, Avrupa Topluluklarını kuran Roma Antlaşması'nda, ilk kez kapsamlı olarak revize edilen antlaşma özelliğini taşımaktadır[70].

1987 yılında yürürlüğe giren Avrupa Tek Senedi 1992'ye kadar tek pazar yaratılması amacıyla yeni hukuki reform yapılmasını öngörmüştür. Bu senet ile tek pazarı oluşturulması amacıyla Roma Antlaşması'nda bir takım yenilikler yapılmış, Avrupa Parlamentosu'nun yetki ve sorumlulukları bir miktar daha arttırılmış ve yeni bir yöntem olan ''ortak karar alma'' mekanizması meydana getirilmiştir[71].

Avrupa Tek Senedinin hedefi, 1992'nın sonuna kadar iç pazarın tamamlanması için gereken çalışmaların yapılmasıdır. İç pazarın hedefi ise, serbest dolaşımda öngörülen dört temel özgürlüğün (malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin) önüne çıkan mali, fiziki ve teknik engellerin kaldırılmasıdır.

1.5.2 Maastricht Antlaşması

07 Şubat 1992'de imzalanan ve 01 Kasım 1993 tarihinde yürürlüğe giren Maastricht Antlaşması, Avrupa Birliği kurucu anlaşması olarak bilinmekte olup Avrupa Birliği'nin yasal zemini bu antlaşma ile oluşturulmuştur. Maastricht Antlaşması, Roma Antlaşması'na çok önemli ve geniş kapsamlı yenilikler getirmiştir. Birlik kurulduğundan beri sağlayamadığı siyasal bütünlüğünü

---

[69]Nihal Samsun, ''10. Yılında Avrupa Tek Pazarı'', *Maliye Dergisi*, Sayı: 143, 2003, s. 58.
[70]Hüseyin Ağır, ''Avrupa Bütünleşmesinin Derinleşmesi ve Genişlemesi'', *Avrupa Bütünleşmesi ve Türkiye,* Editör: Muhsin Kar, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2010, s. 15.
[71]İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV). *Avrupa Birliği,* https://www.ikv.org.tr/ikv.asp?ust_id=3&id=28, (17.04.2019).

gerçekleştirmiş ve ekonomik ve parasal birlik konusunda da yeni kararlar alınmıştır[72].

Maastricht Antlaşması ile Avrupa Topluluğu, Ortak Güvenlik ve Dış Politika ile Adalet ve İçişleri alanlarında İşbirliği başlıkları altında Avrupa Birliği'nin üç sütunlu yapısı oluşturulmuştur. Birinci sütunda bulunan alan Avrupa Topluluğu, AKÇT, AAET ve AET olmak üzere ekonomik birleşme alanında faaliyet icra etmeleri istenildi. Avrupa Tek Senedi ile sağlanan tek pazarın ardından tek para birimi ve ortak para politikası etrafında tanzim edilen ekonomik bir parasal birlik kurma aşamasına geçilmiştir[73].

Siyasi birleşmeye ilişkin Birlik faaliyetleri ise ikinci ve üçüncü sütunlarda yer alan Ortak Dış ve Güvenlik Politikası ile Adalet ve İçişleri alanlarındaki işbirliğidir. Ortak Dış ve Güvenlik Politikasında hedef üçüncü ülkelerle genişleme müzakereleri, diyalog, işbirliği ve ortaklık politikası, Avrupa çapında bir güvenlik sistemi oluşturulmasıdır. Adalet ve İçişleri Alanlarında İşbirliği kapsamında göçmenler, sığınma politikaları, uyuşturucu ile mücadele, polis ve yargı organlarının işbirliğini hedeflemektedir.

İkinci büyük yenilik ise parasal birlik, yani bütün üye ülkelerin kullanacağı bir para birimi olan Euro'ya geçiş yapmaktadır. Tek para biriminden (Euro) sorumlu olacak bir Avrupa Merkez Bankası, Bölgeler Komitesi ve Avrupa Ombudsmanı kurumları kurulmuştur. Diğer bir yenilik ise, katmanlı yetki (sübsidiarite) ilkesi veya hizmette yerellik ilkesidir. Bu ilke ile birlikte kamusal yükümlülüklerin halka en yakın kademe olan yerel yönetimler tarafından yerine getirilmesi hedeflenmiştir[74].

Maastricht Antlaşması ile Avrupa vatandaşlığı kavramı getirilmiştir. Bu kavram çerçevesinde Avrupa Birliği vatandaşlarına serbestçe dolaşma, oturma Avrupa Parlamentosu ve yerel seçimlerde seçmen ya da aday olma, üçüncü ülkelerde birbirlerinin konsolosluklarından diplomatik koruma isteme, Avrupa Ombudsmanı'na müracaat ve dilekçe hakkı gibi haklarından faydalanabilmektedir[75].

---

[72]Hüseyin Ağır, a.g.m., s.18.
[73]AB'ye Genel Bakış, https://www.ab.gov.tr/files/rehber/02_rehber.pdf, (25.04.2019), s.24.
[74]Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği Kuruluşu*..., s. 162.
[75]AB'ye Genel Bakış, https://www.ab.gov.tr/files/rehber/02_rehber.pdf, (25.04.2019), s.25-26.

1.5.3 Amsterdam Antlaşması

02 Ekim 1997'te imzalanan ve 01 Mayıs 1999 tarihinde yürürlüğe giren Amsterdam Antlaşması, Avrupa Birliği'nin uyumunu ilgilendiren birçok hususla ilgili karar alınmıştır. Maastricht Antlaşması'nda meydana getirilen üç yapı ile ilgili yenilikler getirmiştir. Amsterdam Antlaşması'na göre Adalet ve İçişleri yapısındaki önemli gelişmeler getirmiştir. Bu yapıdaki yetkilerin bir istisna dışında birinci yapıya transfer edildi. Üçüncü yapıda yalnızca cezai konularda polis ve yargı işbirliği kaldı, diğer alanların birinci yapıya kaydırıldı. Bu geçiş sonucunda önceden hükümetler arası karar alınan konularda artık uluslarüstü kararlar alınacaktır[76].

Amsterdam Antlaşması, Roma Antlaşması'na iki önemli yenilik getirmiştir. İnsan haklar ile ilgili Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne uyma, tam üyelik için yazılı koşul olarak belirlenmiştir. İkinci yenilik ise, sözleşmeye uymayan ya da uymama eğilimini sıklıkla gösteren ülkelerin Avrupa Birliği Konseyi'ndeki oy hakkı, diğer ülkelerin 1/3'ünü teklifi ve oybirliği ile karar alınması koşuluyla askıya alınabilecektir. Amsterdam Antlaşması ile birlikte Avrupa Parlamentosu'nun yetkileri artmış, Avrupa Birliği vatandaşlığı, demokrasi, hak ve özgürlükleri gibi hususlarda vurgular yapılmıştır. Antlaşma'nın yeniliklerinden biri ise Avrupa Parlamentosu'nu, yasama sürecinde Avrupa Birliği Konseyi ile eşit seviyeye getirerek ortak karar usulü uygulamaya konuldu. Amsterdam Antlaşması'nın diğer amacı ise istihdamı arttırmak ve sosyal koruma politikaları sağlamak, serbest dolaşımın önündeki son engelleri yok etmek, Avrupa Birliği'ni dünyada daha etkin ve güçlü bir noktaya getirmektir. Serbest dolaşımın önündeki son engelleri kaldırılması için Schengen Antlaşmaları Avrupa Birliği kanunlarına eklenmiştir. Bunun neticesinde üye devletlerde iş birliği daha çok gelişmiştir[77].

Amsterdam Antlaşması ile yapılan bir başka gelişme ise esneklik ilkesidir. Bu ilke ile yakın işbirliği hedeflenmektedir. Topluluğun hedeflerine ulaşması için küçük üye ülkelerin büyük ülkeler ile baş edebilmeleri durumunun zor hale gelmesini

---

[75]Cansu Güleç, ''Avrupa Birliği'nin Göç Politikaları ve Türkiye'ye Yansımaları'', *Tesam Akademi Dergisi*, Temmuz 2015, s. 86.
[76]Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği Kuruluşu*..., s. 190-191.
[77]Enver Bozkurt, Mehmet Özcan, Arif Köktaş, *Avrupa Birliği Hukuku,* Asıl Yayın Dağıtım Evi, 4. Baskı, Ankara 2008, s.41-42.

engellemek amacıyla alınan bir çeşit tedbirdir. Esneklik sistemine ilişkin kararlar oy çokluğu ile alınır. Üye ülkeler esneklik ilkesi sebebiyle milli çıkarlarını güvence altına almak amacıyla bazı kararların dışında durmakla birlikte reddetme hakkını da kullanabileceklerdir[78].

Amsterdam Antlaşması Maastricht Antlaşması'nın eksik yönlerini tamamlayan, temel hak ve özgürlükler gibi değerleri Avrupa Birliği'nin merkezine getiren ve Avrupa bütünleşmesini bir adım daha ileri taşıyan önemli bir belgedir.

1.5.4 Nice Antlaşması

Birliğin daha öncesinde imzaladığı anlaşmalarında çözüme kavuşturulamayan bazı problemler tespit edilmiştir. Birliğe katılacak yeni ülkelerin katılımda doğabilecek problemlerin önlenmesi amacıyla 2001 yılında Nice Antlaşması imzalanmıştır. 2003 senesinde uygulamaya konulan antlaşma ile Amsterdam Anlaşmasında çözülmeyen yapısal uygulama problemleri çözülmeye çalışmıştır. Nice Antlaşması uygulanmaya başlanmasıyla Avrupa Komisyonu yeniden düzenlenmiştir. Avrupa Parlamentosu'nun rolü ve etkinliği artmıştır. Nitelikli oy çoğunluğu ile karar alınması uygulanmasına başlanmıştır. Güçlendirmiş işbirliği ilkesine yeni değişiklikler getirilerek Ortak Dış ve Güvenlik Politikası'nın alanında bazı yenilikler yaparak askeri ve savunma konuları dışında kalan alanları kapsama alınmıştır[79].

1.5.5 Lizbon Antlaşması

13 Aralık 2007'de imzalanan ve 01 Aralık 2009'da yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması, AB'ne üye devletler tarafından Portekiz'de imzalanmıştır. Lizbon Antlaşması, Avrupa Birliği'nin kurumsal yapısına ve işleyişine önemli yasal düzenlemeler ve yenilikler getirmiştir. 2004 ve 2007 yıllarında yeni ülkelerin katılımı

[78]Elif Uçkan Dağdemir, ''Avrupa Birliği'nin Bütünleşme Sürecinde Esneklik Kavramı: Amsterdam Antlaşması Çerçevesinde Bir Değerlendirme*, Anadolu Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt 56, Sayı 2, 2001, s.40.
[79]Füsun Arsava, "Nice Antlaşmasının Getirdikleri", *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 2002, s.10.

ile üye sayısı 15'ten 27'ye yükselmesiyle ve reddedilen Anayasal Antlaşma'nın sonrası, Lizbon Antlaşması Avrupa uyum sürecine gereken ivmeyi kazandırmıştır[80].

Lizbon Antlaşması'nın ana amaçları, Birliğin çalışma biçimleri ve oylama kurallarının daha basite indirgenmesi ve etkinliğinin artması, ulusal parlamentoların ve vatandaşların istikrarlarının artırılması ile daha demokratik ve şeffaf bir noktaya getirilmesi, aynı zamanda vatandaşlara daha çok hak, güvenlik ve özgürlük sağlanması hedeflenmiştir[81].

Lizbon Antlaşması ile önemli yapısal değişiklikler gerçekleşmiştir. Avrupa Topluluğu'nun adı Avrupa Birliği olarak değiştirilmiştir. Avrupa Birliği artık ortak bir çatı olarak değil bir bütün olarak değerlendirilecektir. Avrupa Birliği'ni dünyada ve üçüncü devletlerle uluslararası kuruluşlara karşı daha güçlü hale getirerek, müzakere gücünün arttırılması hedeflenmiştir. Diğer değişiklikler ise, Konsey'de daha güçlü bir işleyiş gerçekleştirilmesi amacıyla nitelikli çoğunluk sistemi esas oylama yöntemi haline getirildi. Diğer yenilik ise, Lizbon Antlaşması ile ilk kez daimi bir Avrupa Devlet ve Hükümet Başkanları Konsey Başkanlığı görevini oluşturdu. Daimi Konsey Başkanı, üye ülkeler tarafından 2,5 yıllığına ve en fazla iki dönem için seçilecektir. Lizbon Antlaşması ile yapılan bir diğer kurumsal yenilik ise, Avrupa Birliği Dışişleri ve Güvenlik Politikası Yüksek Temsilcisi'nin oluşturulması. Avrupa vatandaşlarına "Vatandaşların İnisiyatifi" olarak isimlendirilen sistem ile Avrupa Birliği birden fazla üye ülkede en az 1 milyon imza toplanması durumunda, vatandaşlar herhangi bir konuda Komisyon'un bir kanun önerisi hazırlanmasını talep edebileceklerdir. Avrupa Parlamentosu'nun yasama faaliyetlerini Konsey ile ortak bir şekilde icra edeceği öngörülmüştür. Lizbon Antlaşması'yla, üye ülkelere Avrupa Birliği'nden çıkma hakkı tanınmıştır[82]. Bu kapsamda, bu hakkı ilk kez 2020 yılında Brexit süreci ile İngiltere gerçekleştirmiştir.

---

[80]Ahmet Güneş, ''Lizbon Antlaşması Sonrasında Avrupa Birliği'', *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt XII, Sayı 1-2, 2008, s. 740.
[81]Ebru Oğurlu, ''Lizbon Antlaşması'ndan Sonra Avrupa Birliği'', *Avrasya Üniversitesi Dergisi,* Sayı 2, s. 17-18.
[82]T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Lizbon Antlaşması,* https://www.mfa.gov.tr/lizbon-antlasmasi.tr.mfa, (15.06.2019).

1.6 Avrupa Birliği'nin Kurumsal Yapısı

Avrupa Birliği'nin kurulduğu ilk yıllarından günümüze kadar antlaşmalarında yapılan değişikliklerle kurumsal yapısı da değişikliğe uğramıştır. Lizbon Antlaşması ile bir kurumsal çerçeve oluşturmuş ve kurumlarının sayısı yedi olmuştur.

Avrupa Birliği'nin kurumları Avrupa Parlamentosu, Avrupa Birliği Zirvesi, Konsey, Komisyon, Avrupa Birliği Adalet Divanı, Sayıştay ve Avrupa Merkez Bankası'dır. Ayrıca, Ekonomik ve Sosyal Komite, Bölgeler Komitesi, Avrupa Yatırım Bankası ve Avrupa Ombudsmanı gibi Birliğin yardımcı organları da tanımlanmıştır[83].

1.6.1 Avrupa Parlamentosu

Avrupa Parlamentosu, toplulukları kuran antlaşmalarda ''Meclis'' adıyla ortaya çıkmıştır. 1962 senesinde Avrupa Parlamentosu olarak adlandırılmıştır. 1967 yılında ise, Füzyon Antlaşması ile AKÇT, AET ve AAET'nun organları birleştirilerek tek bir Parlamento'ya çevrilmiştir.

Avrupa Parlamentosu, AB kurumlarının yasama organıdır. AB üyesi ülkelerin vatandaşları 5 senede bir meclis için seçimlerde oy kullanabilirler. Son Parlamento seçimi 2019 yılında 704 üye ve 1 başkan ile toplam 705 olarak seçilmiştir. Devletlerin kaç vekil ile temsil edileceği üye devletlerin nüfusuna göre belirlenir. Parlamento, üyesi olan devlet vatandaşlarının demokratik haklarını ve politik görüşlerinin temsil edildiği organdır. Parlamento'da üyeler politik görüşlerine göre grup oluşturmaktadırlar. Vekiller, Avrupa vatandaşlarının siyasi fikirlerini temsil eder. Avrupa Parlamentosu Genel Kurulu, Strazburg'da toplanır, politik grupları ve komiteleri Brüksel'de, sekretaryası ise Lüksemburg'dadır. Parlamentoya gelen konular önce 22 adet komiteden konu ile ilgili görüşülür ve bir rapor halinde Genel Kurul'a sunulur. Avrupa Parlamentosu, Konsey ile yasama yetkisini paylaşır. Aynı zamanda Parlamentonun bağlayıcı olmayarak danışma meclisi görevi de görür.

[83]Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği Kuruluşu...,* s. 305.

Birliğin bütçesini Avrupa Konseyi ile beraber yürürlüğe koyan Parlamentonun, diğer Birlik kurumları üzerinde siyasi denetim yetkisi de bulunmaktadır[84].

1.6.2 Avrupa Komisyonu

Avrupa Birliği Komisyonu yasama sürecini başlatır. Avrupa Birliği'nin yürütme organı olarak da görevlidir. Bütçeyi ve programların uygulamasından ve idari denetiminden sorumludur. Avrupa Birliği Komisyonu 27 üyenin bulunduğu komiserlerden oluşmaktadır. Komisyon Bakanlar Kuruluna benzer çalışmaktadır. Komisyonu bir başkan yönetir. Komisyon başkanı Avrupa Birliği Zirvesi tarafından seçilerek Parlamento'nun onayını müteakip atanır. Komisyon başkanına yardımcılık eden bir diğer kişi Birlik Dışişleri ve Güvenlik Politikası'nın yürütülmesinden sorumlu Yüksek Temsilcidir. Komisyonda görevli komiserlerin görev süresi 5 yıl olup, bu süre yenilenebilir. Komisyon'un merkezi Brüksel'dedir. Avrupa Birliği'nin hukukunun uygulanmasının idari olarak gözetilmesi görevi de verilmiştir[85].

1.6.3 Avrupa Birliği Konseyi

Konsey, Avrupa Birliği üyesi devletlerin hükümetlerinde görevli ilgili bakanlardan oluşur. Konsey toplantılarına karar alınacak konu hakkındaki ilgili bakanlar katılır. Konsey başkanlığı 18 aylık zaman için görev alacak 3 üye devletten oluşur. Başkanlık 6 aylık periyotlarla üye devletler arasında değişir. Üye devletlerin birlik içerisinde Büyükelçilerden oluşan Daimi Temsilciler Komitesi (COREPER) gibi çeşitli komiteleri vardır. Konsey yasama yetkisini Parlamento paylaşmaktadır. Konsey, Avrupa Parlamentosu ile birlikte Birliğin bütçesini oluşturur.

Konsey'in karar almasında 3 değişik unsur bulunmaktadır. Bunlar oy birliği, oy çokluğu ve nitelikli çoğunluktur. Konsey'de esas oylama usulü Lizbon Antlaşması'ndan sonra nitelikli çoğunluk olmuştur. Ortak Dışişleri ve Güvenlik Politikası günümüzde üye devletlerin oy birliği ile karar verildiği bir alandır. Yeni üyelerin katılımı için Konsey'de oy birliği ile karar alınır.

---

[84]T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/avrupa-parlamentosu_45628.html, (20.06.2019).

[85]T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/avrupa-komisyonu_45629.html, (20.06.2019).

Konsey, üye devletlerin ekonomik politikaları arasında uyumu gözetir ve sağlar. Üye devletlerin Birliğin ODGP alanına ilişkin politikalarının tespitinde AB Zirvesi ile birlikte görevlidir. Konsey, Birlik adına üçüncü ülkeler ve uluslararası kurumlarla ve topluluklarla uluslararası antlaşmalar imzalamaya yetkili kurumdur[86].

1.6.4 Avrupa Birliği Zirvesi

Avrupa Birliği Zirvesi üye devletlerin başkanları ile Zirve Başkanı ve Komisyon Başkanı'nın katılım ile senede 4 kez toplanır. Zirve, Birliğin kalkınması ve Avrupa'nın birleşmesi kapsamında gereken ana stratejilerini belirleyen ve öncelikleri tespit eden kararlar alınır. Zirve'nin yasama yetkisi yoktur. Birliğin uzlaşısı nitelikli çoğunlukla gerçekleştir. Zirve Başkanı 2.5 yıllığına göreve gelir ve bu süre bir defa uzatılabilir. Başkan milli bir görevde yer alamaz[87].

1.6.5 Avrupa Birliği Adalet Divanı

Avrupa Birliği Adalet Divanı Birliğin yargı organıdır. Adalet Divanı, Genel Mahkeme ve uzmanlık mahkemelerinden oluşmaktadır. Adalet Divanın ana amacı birlik hukukunun Birlik içeresinde her konumda ortak uygulanması ve anlaşılmasıdır.

Adalet Divanı'nı, her üye devletten bir hakim olmak üzere 27 hakim oluşturmaktadır. Hakimler, üye devlet hükümetlerinin mutabakatı ile 6 yıl için seçilirler. Görev süresi dolan hakimlerin için yeniden atanmaları olasıdır. Hakim sayısının artırılması mümkündür, bunu Konsey oybirliği ile artırılabilir. Adalet Divanı, AB Hukukunu uygulamakta ve uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmaktadır. Adalet Divanın danışma, uyuşmazlık ve ön karar konularında yetkileri vardır[88].

1.6.6 Avrupa Sayıştayı

Sayıştay'ın ana görevi Birliğin tüm gelir ve gider hesaplarını denetlemektir. Avrupa Sayıştayı her üye devletten bir üye olmak üzere, 6 senelik bir süre için atanırlar. Sayıştay Başkanı, Sayıştay üyeleri kendi içerinden 3 senelik bir zaman için

---

[86]T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı*, https://www.ab.gov.tr/45630.html (20.06.2019).
[87]T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/45631.html (21.06.2019).
[88]T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/45632.html, (21.06.2019).

seçerler. Sayıştay, Avrupa Parlamentosu'na ve Konsey'e bütçenin denetlenmesi için kontrol yetkilerini kullanması için izin verilmiştir[89].

1.6.7 Avrupa Merkez Bankası

Avrupa Merkez Bankası, Avrupa Birliği'nin ortak para birimi olan Euro'yu yönetmek ve Avrupa Birliği'nin üye ülkeleri için fiyat istikrarını korumayı amaçlamaktadır. Para politikalarının düzenlenmesinden ve bu politikaların yürütülmesinden sorumludur. Avrupa Birliği'nde Euro kullanan ülkelerin oluşturduğu Euro Bölgesi ve bu bölgedeki ülkelerin Merkez Bankaların ''Eurosistemi''ni oluşturur. Avrupa Merkez Bankası, üye devletlerin resmi döviz rezervlerinin tutulması ve yönetilmesi görevlerini yerine getirir. Birlik kapsamında banknot basımında yetkili tek organdır[90].

1.6.8 Diğer Yardımcı Organlar

Avrupa Birliği'nin yardımcı organları olarak Ekonomik ve Sosyal Komite, Bölgeler Komitesi, Avrupa Yatırım Bankası ve Avrupa Ombudsmanıdır.

Ekonomik ve Sosyal Komite; Parlamento'ya, Konsey'e ve Komisyon'a yardımcı olmak amacıyla öngörülmüş bir danışma kurumu niteliğindedir. Kararları da aynı zamanda danışma niteliğindedir. Ekonomik ve Sosyal Komite işverenler, sendikalar, çiftçiler, tüketiciler ve diğer çıkar gruplarının görüşlerini temsil eder ve çıkarlarını korumaktadır[91].

Bölgeler Komitesi; Ekonomik ve Sosyal Komite gibi Bölgeler Komitesi de danışma niteliğinde bir organdır. Avrupa Birliği'ne karar alma sürecinde bölgesel ve yerel fikirlerin göz önüne alınmasını sağlar. Bölgesel politika, çevre, eğitim, gençlik, ulaştırma ile ilgili hususlarda karar alınırken Bölgeler Komitesi'ne danışılması esastır[92].

---

[89]T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/avrupa-sayistayi_4563 3.html (21.06.2019).
[90]T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/45634.html, (21.06.2019).
[91]T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı*, https://www.ab.gov.tr/45636.html, (21.06.2019).
[92]T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı*, https://www.ab.gov.tr/bolgeler-komitesi_45637.html, (21.06.2019).

Avrupa Yatırım Bankası; Avrupa Birliği'nin dengeli bir şekilde gelişimine etki edecek olan yatırım projelerine kredi tedarik eden Birliğin bir organıdır. Avrupa Yatırım Bankası'nın diğer misyonları ise, Trans-Avrupa ulaştırma ve iletişim ağlarının geliştirilmesine, çevrenin korunmasına, enerji kaynaklarının sürdürülebilirliğinin sağlanmasına ve Avrupa sanayinin uluslararası seviyede rekabet gücünün artırılmasına ilişkin finansman sağlanmasıdır[93].

Avrupa Ombudsmanı; Avrupa kurumları, organları ve ajanslarının kötü yönetimine ilişkin yapılan şikayet ve müracaatları değerlendirerek ele alan ve bu konuları soruşturan kişidir[94].

[93]T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/45638.html, (21.06.2019).
[94]T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/avrupa-ombudsmani_45639.html, (21.06.2019).

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

Avrupa Birliği'nin birleşmesinin temellerini oluşturan Roma Antlaşması'nın en önemli amacı ortak pazarı oluşturarak, kişilerin, malların, sermayenin ve hizmetlerin özgürce hareket etmesidir. Öngörülen bu amaca ulaşmak için vergilendirmeye yönelik ortak stratejiler uygulanması gerekmektedir. Avrupa Birliği üye ülkeleri, uyguladıkları farklı vergi politikaları ile haksız rekabete yol açmaktadırlar. AB içerisinde tarafsız ve adil bir rekabet ortamının oluşturulması için üye ülkelerin vergi politikaları uyumlu hale getirilmelidir. Çalışmanın bu bölümünde AB'nin vergi hukuku kaynakları, vergilendirme ilkeleri, vergi uyumlaştırması nedenleri, karşılaşılan engeller kapsamlı olarak incelenmektedir. Avrupa Birliği'nin dolaylı ve dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırması çabaları ve bu konuyla ilgili Konsey tarafından çıkartılan direktifler incelenmektedir.

2.1 Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası

İkinci Dünya Savaşı'nın sonrasından, en geniş kapsamlı milletlerüstü ekonomik ve politik birleşmelerinden biri olan Avrupa Birliği ortaya çıkmıştır[95]. Ekonomik, sosyal, mali ve siyasal açıdan bir devlet olarak hareket etmek isteyen Avrupa Birliği üyesi devletler, müşterek hareket ederek ekonomik imkanlarını birleştirip, kaynaklarını en verimli sahalara kullanarak yüksek bir üretim seviyesine ulaşmayı hedeflemişlerdir. Birliğin bu hedefe ulaşması, vergilendirmeye ilişkin ortak stratejiler uygulamayı gerektirmektedir[96].

Avrupa birleşmesinin esasını oluşturan Roma Antlaşması, ekonomik ve maliye politikasını ortak politika sahası olarak kabul etmemiştir. Bu nedenle

[95]Batuhan Levent Bozkurt, ''Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi'', *Maliye Dergisi,* Sayı 150, Ocak-Haziran 2006, s. 91.
[96]Özgür Kızıltoprak, *Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti Açısından Genel Bir Değerlendirme,* (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, İktisat Politikası Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2015, s.2.

topluluğun ortak nitelikte bir vergi politikası da yoktur. Her üye devletin her birinin kendine özgü tarihi, ekonomik, sosyal ve coğrafi özelliklerinin olması ve her birinde ekonomik, siyasi ve sosyal durumlarına göre vergileri şekillenmektedir[97]. Ancak, AB üyesi bir devletin uygulayacağı vergi politikası yalnızca o devleti değil, diğer üye devletleri de etkilemektedir. Dolaysıyla AB'nin başlıca amaçlarından olan ekonomik birliğin oluşturulmasında vergi politikaları önemli bir yere sahiptir[98].

Avrupa Birliği'nde vergi politikası, Avrupa birleşmesine göre teşkil edilen ikincil bir politikadır. Vergi hükümleri (Madde; 95-99, 100, 145 ve 220), Roma Antlaşması'nın Topluluğun esas ilkeleri arasında değil, Topluluğun Politikası başlıklı üçüncü bölümünde, rekabet kurallarından hemen sonra ve kanunların yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerden önce yer almaktadır[99].

AB, milletlerarası örgütler arasında kendi yasasını kendisi oluşturması sebebiyle başkalarında farklı olup milletlerüstü birlik durumundadır. AB'nin hukuk sistemi, üye devletlerin kendi hukuk sistemlerinde bağımsızlık yetkilerinin bir bölümünün devretmeleri halinde ulusal hukuktan üstün ve doğrudan uygulanabilir, milletlerüstü nitelik taşınmaktadır. AB kendisine verilen bu yetki ile birlikte hukuk oluşturma ve uygulama görevlerini yerine getirmesi mümkün olmaktadır. Üye ülkeler ise kendilerine kalan yetkilerini kullanırken birliğin varlığına ve işlemlerine uygun hareket etmelidirler[100]. Yetkilerin devredilmesi konusunda vergilendirme yetkisine ayrıcalık sağlamıştır.

Her üye ülkenin kendine özgü vergi sistemi ve vergileme biçimi bulunmaktadır. Bu sebeple üye ülkeler bağımsızlıklarının esas göstergelerinden biri olması sebebiyle vergilendirme yetkilerini bir başka uluslararası organizasyona devretmek istememektedirler. Üye ülkelerin vergilendirme ile ilgili ekonomik ve sosyal politikaları ulusal seviyede kalması sebebiyle, uluslararası örgütler bazında yeterli değildir. 1957 senesinde imzalanan Roma Antlaşması, AB'de ekonomik ve

---

[97]Yaşar Methibay, *Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi*, 1. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1996, s.8.

[98]Habib Yıldız, ''Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları'', *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt X, Sayı 3-4, 2006, s.549-570, s.549.

[99]Aykut Tavşancı, "Türk Vergi Sistemi'nin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi,* S. 281, Ocak 2005, s. 112-113.

[100]Habib Yıldız, a.g.m., s. 550.

maliye politikasını ortak politika alanına dahil etmemiştir. Bu sebeple AB'nin üye ülkeler üzerinde geçerli amaç olarak bir vergi politikası bulunmamaktadır[101]. Yani AB, vergi aracını, birlik sayesinde gelir dağılımını iyileştirmek, kaynakların etkin kullanımını sağlamak, tarım mamulleri dışında kalan mamullerde fiyat istikrarını sağlamak, istihdamı geliştirmek gibi ekonomik ve sosyal amaçlarla kullanamaz. Buna ilişkin birliğin uyguladığı ve izlediği kesin politikaların tümünün vergilendirme ile ilgili sonuçları bulunmaktadır[102]. Birlik içinde malların, sermayenin, kişilerin ve hizmetlerin serbest dolaşımı vergilendirme ile ilişkilidir[103]. Bu nedenle birlik içerisinde vergi uyumlaştırmasının oluşturulması nihai bir amaç değil, amaca ulaşmak için bir araçtır[104].

AB'de vergi meselelerinin tamamını kapsayan bir politikanın olmamasının iki sebebi vardır. Bu sebeplerden birincisi, vergi politikası ile devletin egemenlik hakları arasında kesin bir ilişki olduğu için yeterli yetkinin AB'ye verilmemiş olması, ikincisi ise AB'nin kurucu anlaşmaları yapılırken dikkatlerin mal serbest dolaşımı alanına çevrilmiş olarak bir gümrük birliğinin meydana getirilmesi üzerine yoğunlaşmasıdır. Dolayısıyla AB'de ortak bir vergi politikası yerine üye devletlerdeki uygulanmakta olan vergi sistemlerinin meydana getirdiği farklılıkların giderilmesine ilişkin bir politika uygulamıştır[105].

2.2 Avrupa Birliği Vergi Hukukunun Kaynakları

Avrupa Birliği vergi hukukunun kaynaklarını üç başlık altında incelemek mümkündür. Bunlar birincil (asli) kaynaklar, ikincil (tali) kaynaklar ve diğer kaynaklardır.

---

[101]Aykut Tavşancı, "Avrupa Birliği Vergi Politikası", *ABAKÜS, Çanakkale Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları,* S: 2, Temmuz 2007, s. 16.

[102]Nami Çağan, ''Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri'', Avrupa Birliği El Kitabı**,** *Avrupa Birliği ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkiler Semineri 20-31 Mart 1995,* TC Merkez Bankası Yayını, Ankara 1995, s.147.

[103]Mircan Yıldız, "Avrupa'nın Ekonomik ve Parasal Bütünleşmesinde Maliye Politikasının Rolü ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme", *17. Türkiye Maliye Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları – 185,* 2002, s. 50.

[104]Soner Ülgen, ''AB Uyum Sürecinde ÖTV'nin Uyumlaştırılması'', *Vergi Dünyası Dergisi,* S. 237, Mayıs 2001, s. 106.

[105]Rıdvan Karluk, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Beta Yayınları, İstanbul 2003, s. 466.

2.2.1 Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmada (Roma Antlaşması'nda) Yer Alan Vergi İle İlgili Hükümler

Topluluk hukukunun birincil kaynağı, Avrupa Topluluğunu ve Birliği'nin Kurucu Antlaşmalar, onlarla ilişkili planlar, çeşitli ekler ve sözleşmelerde yer alan maddelerdir[106].

Roma Antlaşması vergi politikasının esas kurucu antlaşmasıdır. Aynı zamanda antlaşmada vergilendirmeye ilişkin maddeler de bulunmaktadır. Ancak, vergiye yönelik maddelere, Roma Antlaşması'nın Topluluğun ana ilkeleri arasında değil, Topluluğun Politikası başlıklı üçüncü bölümünde, rekabet kurallarından hemen sonra ve kanunların yakınlaştırılması ile ilgili maddelerden önce yer almaktadır[107]. Roma Antlaşması zamanla imzalanan yeni anlaşmalar ile değişiklik geçirmiştir. Ancak, Roma Antlaşması'nda vergi ile ilgili çalışmalar da içermektedir. Böylece, vergi ile ilgili çalışmaları örnek olarak; üye ülkeler arasındaki gümrük vergilerine ve eş etkili yükümlülüklerin kaldırılmasına ilişkin hükümleri, ayrımcı vergilemenin önüne geçilmesi ve aşırı vergi iadesiyle ilgili hükümler, devlet yardımlarının yasağını düzenleyen hükümler, dolaylı ve dolaysız vergilerin uyumlaştırılması, çifte vergilendirmenin önlenmesi ilişkin hükümler yer almaktadır[108].

2.2.2. Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma'ya (Roma Antlaşması'nda) Dayanılarak Oluşturulan Düzenlemeler

Topluluk mevzuatının ikincil kaynakları da Roma Anlaşması'nın 189. maddede yer almaktadır. "Konsey ve Komisyon, görevlerini yerine getirmek için ve Antlaşmada öngörülen koşullarla tüzükler yapar, direktifler çıkarır, kararlar alır, tavsiyelerde bulunur ve görüşler bildirir". Bunlardan tüzükler, direktifler ve kararlar bağlayıcı niteliktedir. Tavsiye ve görüşler ise bağlayıcı niteliğinde değildir[109].

---

[106]Fatih Saraçoğlu, age., s. 1.
[107]Aykut Tavşancı, "Avrupa Birliği Vergi …, s. 16.
[108]Nurettin Bilici, a.g.e., s. 145.
[109]Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s. 1.

2.2.2.1 Tüzükler

Tüzükler genel bir kapsama ve bağlayıcı niteliğe sahiptir. Tüzükler herhangi bir milli mevzuatı aktarma çalışmasına uğratmadan, tüm üye ülkeler için aynı zamanda ve eş etki göstererek direkt olarak uygulanır. Tüzükler, Bakanlar Konseyi ve Komisyonca çıkarılabilir. Tüzük, AB Resmi Gazetesinde yayınlandıktan sonra yürürlüğe girmektedir. Eğer tüzüğün tarihi açıklanmamışsa, AB Resmi Gazetesi'nde yayımlandığı tarihin 20. gününde yürürlüğe girer. İddialı tüzükler Adalet Divanınca geçersiz sayılana kadar devam etmektedir[110].

2.2.2.2 Direktifler

Direktiflerde de tüzükler gibi uygulanma zorunluluğu vardır. Bir veya tüm üye ülkelere ilişkin olarak direktif çıkarılabilir. Direktifler direkt olarak yürürlüğe girmemekle birlikte, üye ülkelerin bir yasa ya da kararname ile çıkartabilmektedir. Ancak Adalet Divanı, direktiflerin üye ülkelere takdir yetkisi vermemesi halinde, tüzüklerde olduğu gibi direkt olarak etkili olacağına, üye ülkelerce daha yürürlüğe sokulmamış olsa dahi iç hukuktan önce uygulanması gerektiği tespit edilmiştir[111].

2.2.2.3. Kararlar

Kararlar, genel olarak birlik üyesi ülkeye veya bir üye ülkede bulunan kuruşlara veya gerçek bir kişiye ilişkin çıkarılabilmektedir. Kararlar bağlayıcı niteliktedir ve doğrudan etkilidir[112]. Resmi Gazetede yayımlanması zorunluğu bulunmamaktadır.

2.2.2.4 Tavsiyeler ve Görüşler

Tavsiyeler ve görüşlere uyulması mecbur olmayan yazılardır. Tavsiyeler ve görüşler teklif statüsündedir. Adalet Divanı tarafından kontrol yapılmaz. Ancak yasal çalışmalar yapılırken tavsiyeleri ve görüşleri uygulamaya konulup konulmamasına karar vermektedir[113].

---

[110]Nurettin Bilici, a.g.e., s. 146; Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s. 3.
[111]Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s. 3.
[112]Hakan Üzeltürk, *Avrupa Birliği Vergi Sisteminde Gelişmeler*, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 2008, s. 29.
[113]Gös.yer.

2.2.3. Diğer Kaynaklar

Uluslararası antlaşmalar ve mahkeme kararları AB vergi mevzuatının diğer kaynakları olarak yer almaktadır. Uluslararası antlaşmalar, ortaklık antlaşması veya işbirliği antlaşması olarak iki şekilde olabilmektedir.

AB vergi mevzuatının kaynakları arasında yer alan mahkeme kararları da önemlidir. Adalet Divanı, Topluluk mevzuatına saygılı olunmasını sağlamak üzere kurulmuş olup, kararlarına uyulması zorunludur ve bağlayıcı nitelik taşımaktadır[114].

2.3 Avrupa Birliği'nde Vergilendirme Konusundaki Temel İlkeler

AB vergi politikası, önceliği ortak pazarın dört özgürlüğünden (kişilerin, malların ve sermayenin serbest dolaşımı ve hizmet sunma özgürlüğü) faydalanmak isteyen yurttaşların ve şirketlerin menfaatlerine hizmet etmelidir. Bu sebeple, vergi politikası bu dört özgürlüğün uygulanmasına ilişkin vergi engellerinin ortadan kaldırılmasına yoğunlaşmalıdır. Üye ülkeler içerisinde kurulan ekonomik ve parasal birleşmelerde etkinliği artırmak amacıyla, rekabet şartlarının, malların serbest dolaşımını negatif yönde etkilememesi için ortak vergi politikaları oluşturularak, bu politikaların düzenin kurulması gerekmektedir. Bu sebeple, Avrupa Birliği'nin ortak vergilendirme politikası çalışmalarında esas almak durumunda olduğu birtakım prensipler vardır[115]. Burada esas prensipler olan; gümrük vergilerinin ve eş etkili sorumlulukların kaldırılması, ayrımcı vergilendirmenin önlenmesi ve aşırı vergi iade yasağı, vergi teşvik önlemlerinin yasaklanması ve çifte vergilendirmenin engellenmesi olarak ele alınacaktır.

2.3.1 Gümrük Vergilerinin ve Eş Etkili Yükümlülüklerin Kaldırılması

01.01.1958'de yürürlüğe giren Roma Antlaşması ile (başlangıçta altı ülke) üye ülkeler içerisindeki gümrük vergilerinin kaldırarak üçüncü ülkelere karşı Ortak Gümrük Tarife'lerinin uygulamalarını öngörmektedir. AB'yi kuran Roma

[114]Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s. 4.
[115]Savaş Çevik, ''Avrupa Birliğinin Vergileme Yetkisi Üzerine Bir Not'', *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı 173, Şubat 2003, s. 127.

Antlaşması'nın 9.maddesinde, AB'nin esasının Gümrük Birliği üzerine dayandırılacağı belirtmiştir. Bu maddeye göre: "Topluluk, mal ticaretinin tümünü kapsayan ve üye ülkeler arasında ithalat ve ihracattaki gümrük vergileri ile eş etkili tüm sorumlulukların yasaklanmasına ve üçüncü ülkelerle ilişkilerde ortak bir gümrük tarifesinin uygulanmasına dayanan bir gümrük birliği üzerine kurulmuştur." AB üyesi ülkeler içinde malların serbest dolaşımının garantisi verilmeye çalışılmıştır. Malların serbest dolaşımı kuralı, üye devletlerin ürettiği malların yanında, üçüncü ülkelerden AB üyesi ülkelere ithalat yoluyla giren ve ithal işlemleri üye devletlerin herhangi birinde tamamlanmamış mallara da uygulanır[116].

AB üye ülkeleri bu konuda üzerine düşen sorumlulukların yerine getirilmesi, belirlenen takvimden 18 ay önce 01.07.1968'de kaldırılmış ve Ortak Gümrük Tarifesi'ni oluşturmuşlardır[117].

Roma Antlaşmasının 11. maddesinde üye ülkeler belirlenen zaman içinde gümrük vergileri hususunda, bu antlaşmaya uygun olarak hükümetlerinin kendilerine düşen sorumluluklarının yerine getirebilmelerine fırsat verecek her türlü uygun önlemi almaları gerektiği vurgulanmıştır. Bu hükme göre üye ülkeler Gümrük Birliği'ne uyum hususunda daha hızlı adımlar atabilmek maksadıyla vergi ile ilgili yasama organına ait olan yetkileri yürütme organlarına devretmişlerdir[118].

Antlaşmanın 12. maddesi gereğince, "Üye ülkeler kendi aralarında ithalatta ve ihracatta yeni gümrük vergileri ve eş etkili yükümlülükler koymaktan ve karşılıklı ticari münasebetlerinde, uyguladıkları mevcut oranı arttırmaktan kaçınırken, diğer taraftan da üçüncü ülkelerden gelen mallarda, OGT'nde belirlenen oranda vergi uygulamak zorundadırlar[119].

Roma Antlaşması maddeleri yalnızca üye ülkeler arasındaki gümrük vergilerinin kaldırılması değil aynı zamanda var olan eş etkili vergilerin kaldırılmasını da öngörmektedir. Eş etkili vergi kavramı Adalet Divanı tarafından şu şekilde açıklanmıştır[120]:

---

[116]Namı Çağan, a.g.m., s. 151-152.
[117]Habib Yıldız, a.g.m., s. 553.
[118]Namı Çağan, a.g.m., s. 152.
[119]Habib Yıldız, a.g.m., s. 553.
[120]Namı Çağan, a.g.m., s. 152.

"Üye ülkelerce tek yanlı olarak, ithalat sırasında ya da ithalat gerçekleştikten sonra, benzer yerli mallara uygulanmayıp yalnızca üye ülkelerden ithal edilen mallara özel olarak uygulanan ve böylece söz konusu malın fiyatını yükselterek, malların serbest dolaşımı üzerinde bir gümrük vergisi etkisi yapan vergilerdir''[121].

Bu konu ile ilgili örnek; İtalya'nın gümrük birliğine girdikten sonra gümrük memurlarının 6 yerine 10 saat çalıştıklarını ileri sürerek ithal mallara binde iki oranında vergi uygulamış, bu uygulama diğer ülkelerin itiraz etmesi neticesinde, Adalet Divanı tarafından eş etkili vergi olarak değerlendirilmiş ve kaldırılmıştır.

Başka bir örnek ise; Belçika'nın ülkesine ithal edilen elmaslardan vergi alması ile başlamıştır. Belçika'nın hükümet savunmasında alınan verginin gayesinin elmas üretiminde çalışan işçilere fon artırmak amacıyla bir çalışma olduğunu belirtmiştir. AD kararında, gümrük sınırlarının ortadan kaldırılmasının gayesinin yalnızca devletlerin kendi mamullerine ilişkin mevcut koruyucu tedbirlerin kaldırılması değil, malların serbest dolaşımının gerçekleşmesi için bütün gümrük vergilerinin ve eş etkili önlemlerin kaldırılması ve üçüncü ülke mallarına karşı ortak gümrük tarifeleri uygulanmasının açıklanmıştır[122].

2.3.2 Ayrımcı Vergilendirmenin Önlenmesi ve Aşırı Vergi İade Yasağı

Gümrük birliğinin sağlanmasından sonra, üye ülkeler arasında mal alışverişindeki rekabet koşullarını bozacak her çeşit duruma engel olabilmek için ayrımcı vergileme yasağı konulmuştur. Ayrımcı vergileme ve vergi iadesi yasağı ile üye ülkelerin kendi aralarındaki ithalatı caydırıcı ve ihracatı teşvik edici tedbirler almalarının önlenmesi gayesine dayanmaktadır[123].

Roma Anlaşması'nın 95. Maddesi istinaden, *''Hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin mamullerine, kendi benzer mamullere direkt veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi direkt veya dolaylı olarak koyamaz. Ayrıca hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin mamullerine, diğer mamullere dolaylı koruma sağlayacak durumda herhangi bir iç vergi uygulayamaz''.*

[121] Nurettin Bilici, a.g.e., s. 149.
[122] Enver Bozkurt, Mehmet Özcan, Arif Köktaş, a.g.e., s. 149.
[123] Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s. 6.

Bu hükme aykırı davranan Fransa örnek olarak verilebilir. Fransa'nın 1600 cc'nin üstünde araç üretiminin yapılmadığı Fransa'da 1600, cc üzerindeki araç alımları için bu hususta uyguladığı en yüksek vergiden beş misli daha fazla vergi uygulanmaya başlamıştır. Adalet Divanı, Fransa'nın bu yüksek vergi oranı ile diğer üye ülkelerden bu tür araçların ithalatını caydırmayı hedeflediğine karar vermiştir. Fransa'nın 1600 cc'nin üzerindeki araçlar için uyguladığı vergiyi, ayırımcı vergi olarak kabul etmiştir[124].

Roma Antlaşması'nın 96. maddesi ise, *''Ürünler herhangi bir üye devlet ülkesine ihraç edildiğinde doğrudan ya da dolaylı olarak içeride tabi tutuldukları vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden faydalanamazlar''* ifadesine yer verilerek üye devletlerin aşırı vergi iadesi yapması yasaklanmıştır. Bu hükme göre, ihracatta yapılacak vergi iadesinin, aynı mamulün ülke içinde satışında alınan vergiden daha fazla olmaması gerekmektedir[125].

Bu hükümlere bakıldığında, ayrım yapmama prensibi ile amaç Birlik içinde ithalat engelleyici tedbirler almasını, aşırı vergi iadesi yasağındaki amaç ise Birlik içinde ihracatı arttıracak tedbirler alınmasını önleyerek vergilerin rekabet koşulların bozacak çeşitli durumu engellenmesi hedeflenmektedir.

2.3.3 Vergi Teşvik Tedbirlerinin Yasaklanması

''Devlet yardımları yasağı'' olarak da isimlendirilen bu prensip, ortak rekabet politikalarının bir parçası olarak görülmüştür. Roma Antlaşması'nın (m. 92-94) devlet yardımı yasağı düzenlenerek, üye ülkelerin kendi işletmelerine, sanayilerine, mamullerine ve belli bölgelere üye ülkeler arası ticareti negatif etkileyecek durumda yardım yapmalarını yasaklamaktadır[126].

Roma Antlaşmasının 92. maddesine göre, *''Bu antlaşmadaki aksi öngörülmedikçe, bir üye ülke tarafından veya ülke kaynakları aracılığıyla hangi şekil altında olursa olsun yapılan ve belli işletmeleri veya mamulleri görmezden gelerek kayırarak rekabeti bozan veya bozulmasını tehdit eden devlet yardımlarının engellemesi amaçlamıştır''.* Antlaşmanın aynı maddesi, bu tip yardımların yasak

[124]Nurettin Bilici, a.g.e., s.150.
[125]Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s. 7.
[126]Nami Çağan, a.g.m., s.154.

olduğunu açıklamıştır. Bu yasağa neden olarak da, üye ülkelerin içindeki ticareti negatif yönde etkileyeceği ve ortak pazarla uyuşmayacağı belirtilmiştir. Bahse konu antlaşma maddesinde ‘‘yardım’’ kavramı ATAD tarafından dört grupta toplanmıştır. Bunlar[127];

- Nakdi yardımlar, öz kaynak katılımları, tercihli koşullarda mal ve hizmet karşılanması,
- Uygun koşullu krediler ve faiz indirimleri,
- Borç garantileri
- Vergi indirimleri ve vergi ertelemeleridir.

Avrupa Birliği tarafından yapılan yardımlar, belli bir sektöre ilişkin olan yardımlar ve genel hedefli olan yardımlar şeklinde ayrılabilir.

Mamullerin kaynağında herhangi bir ayrıcalık yapılmadan tüketicilere yapılan sosyal yardımlar, doğal afetler ya da olağanüstü olaylar nedeniyle meydana gelen zararları yok etmek için yapılan yardımlar Ortak Pazar ile uyuştuğu kabul edilmektedir. Aynı zamanda, yaşam düzeyi çok düşük olan ya da işsizliğin hüküm sürdüğü alanların ekonomisinin kalkınmasını kolaylaştırmaya ayrılan yardımlar, üye devlet ekonomisindeki önemli bir aksaklığı düzeltmeye ayrılan yardımların, belli ekonomik uygulamalara veya bunların gerçekleştirildiği alanlara yapılan bütün ekonomik yardımlar Ortak Pazar ile bağdaşır sayılabilmektedir[128].

Devlet yardımlarını, vergi aracı olarak kullanan ülkelere, teşvik edici vergileme uygulanabilmektedir. Teşvik edici vergileme, ülkelerin belli sanayi dallarına, işletmelerine ve alanlarına vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi iadeleri, vergi indirimleri tarzında yaptıkları uygulamalardır[129]. Devletler, bu özendirici vergileme yardımıyla ekonomik güçlüklerini hafifletmektedir. Teşvik edici vergiler daha fazla AB’ne üye olmaya çalışan veya yeni üye ülkelere verilerek ekonomilerinde düzen sağlamaya destek olmaktadır.

Roma Antlaşması 93. madde de, AB Komisyonuna yapılan devlet yardımlarını denetleme sorumluluğu verilerek, üye devletlerin yapılacak olan devlet

[127]Ab Bütçe Vergi Reformu ve Türkiye’nin Birlik Bütçesine Etkisi, *Akademi İktisat,* http://www.akademiktisat.net/calisma/ab_tr/ab_butce_vergi_fihan.htm, (02.01.2020).
[128]Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s. 8.
[129]Nami Çağan, a.g.m., s. 155.

yardımlarına ilişkin planlarını önceden Komisyona iletmesi yönünde bir koşul konmuştur. Yine Komisyon, her çeşit devlet yardımını kötüye kullanıldığı tespit ederse, yardımın kaldırmasına veya değiştirmesine karar verebilir[130].

2.3.4 Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Çifte vergilendirme, mükellefin aynı vergi konusu üzerinden, aynı vergilendirme döneminden iki veya daha fazla kez vergilendirilmesidir. Bu şekilde birden fazla vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini yok etmekte ve vergileme prensibine ters düşmektedir. Çifte vergilendirme milli seviyede gerçekleşebileceği gibi uluslararası seviyede de gerçekleşebilir. Milli anlamda çifte vergilendirme, aynı mükelleften aynı vergi hususu üzerinden aynı ülkenin birden fazla kez vergi almasıdır. Uluslararası anlamda ise, aynı mükellefin aynı vergi konusu üzerinden, birden fazla ülkenin birer kere vergi alarak mükellefin en az iki kez vergilendirilmesidir[131].

Çifte vergilendirmenin yasal ve ekonomik anlamda iki boyutlu olarak ele alınabilir. Hukuki anlamda çifte vergilendirme, birden fazla ülkenin vergilendirme yetkileri hususunda değişik prensiple kabul etmeleri sebebiyle aynı kişinin aynı konusunun birden fazla defa vergi alınmasına sebep olmasıdır. Ekonomik manada çifte vergilendirme ise, vergi konularının farklı ülkelerde farklı şekilde tanımlanması veya vergi tutarlarının farklı biçimlerle hesaplanması sebebiyle kişinin birden fazla ülke tarafından vergiye tabi tutulmasıdır[132].

Çifte vergilendirmeyle ilgili problemler Roma Antlaşmasının 220. maddesiyle düzenlemiştir. Bu hüküm üye ülkelerin çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla aralarında antlaşmalar yapmasını öngörmektedir. Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi için tek taraflı, çift taraflı veya çok taraflı olarak çözülebilmektedir.

---

[130]Abuzer Pınar, Güven Sak, ‘‘Avrupa Birliği Kapsamında Devlet Yardımları ve Türkiye’de Kamu Bankacılığı Deneyimi Üzerine Gözlemler’’, *Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu (17. Türkiye Maliye Sempozyumu)*, TURMOB Yayınları – 185, Ankara, s. 318–350, s 324.
[131]Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2015, s. 324.
[132]Gös. yer.

Çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları iki modeli esas alarak düzenlemektedir. Bunlardan ilki, 1977 yılında OECD'nin hazırlanan ve daha sonra 1992 ve 1995 yılında yenilenen bu anlaşma modeli, sonraki anlaşmalar için kaynak anlaşma olarak kullanılmaya başlanmıştır. Diğer model ise Birleşmiş Milletler modelidir[133]. En çok tercih edilen model OECD'nin hazırladığı modeldir.

OECD modelinde, genellikle vergilendirme yetkisinin mükelleflerin ikametgah ülkesi prensibini benimsemiştir. Vergileme hakkı gelir ve servet sahibinin yerleşmiş olduğu ülkeye aittir. Bu model daha çok gelişmiş ve sanayileşmiş ülkelerce t kendi aralarındaki çifte vergilendirmeyi engellemek için kullanılmaktadır.

Birleşmiş Milletler Modeli ise; kaynak ülkenin vergilendirme yetkisine önem vermektedir. BM modeli daha çok sermaye ithal eden ülkeler olan az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih edilmektedir. Birleşmiş Milletler'in yapmış olduğu çalışmalar genellikle kazanç ve servet üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır. OECD modeli ve BM modeli, farklı niteliklerine rağmen aynı temele hizmet etmekte, zararlı vergi rekabetini engelleme ve vergide adaleti sağlama hedeflemektedir. Her iki model de "istisna" ve "mahsup" yöntemlerine yer vermektedir[134].

2.4 Vergi Uyumlaştırması

Kuruluşundan beri Avrupa Birliği'nin esas amacı üye devletlerarasında malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin özgürce dolaşacağı ortak bir pazara dayalı bir birlik meydana getirilmesi olmuştur. Ancak üye ülkelerinde her birine kendine has tarihi, ekonomik, sosyal ve coğrafi özelliklerinin bulunması ve her birinde ekonomik ve sosyal hayatı düzenleyen ana politikaların farklılık göstermesi, başarılı bir ortak pazar için gümrük vergisi ve eş etkili vergileri kaldırılmıştır. Gümrük vergileri ve eş etkili vergilerin kaldırılmasından sonra, ilave düzenleme ve

[133]Sude Can, ''Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri'', *Hukuku Gündemi,* 2018. Sayı 1, s.55-56.
[134]Gös. yer.

iç vergi kanunlarının uyumu önemli hale gelmektedir[135]. Bu sebeple üye ülkeler vergi politikalarında uyumlaştırma ve yakınlaştırmaya ilişkin bir zaman başlamıştır.

Vergi uyumlaştırması, farklı ülkelerde uygulanan vergilerin hem konu hem de içerik bakımından birbirine yakınlaştırılmasını açıklamaktadır.

Vergi uyumlaştırmasının gayesi Avrupa Birliği'nin kurulmasını sağlayan Roma Antlaşması'nın ikinci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; ‘‘Birliğinin ana hedefi, ortak bir pazarın kurulması ve üye devletlerin ekonomi farklılıklarının giderilerek birlik içindeki ekonomik hayatın uyumlu şekilde geliştirilmesinin, sürekli ve dengeli bir büyümeyi, daha fazla istikrarı ve yaşam seviyesinin hızla yükseltilmesinin ve AB'ne üye devletler arasında daha sıkı iktisadi, mali, sosyal ve siyasal münasebetlerin kurulmasının sağlanması olarak ifade edilmektedir’’.

Vergi uyumlaştırılması; serbest rekabeti bozan, malların, sermayenin ve kişilerin özgürce dolaşımına engel olan ülke kanunlarındaki mali hükümlerin, değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması şeklinde tanımlanabilir.[136]

Daha geniş bir tanımla ise vergi uyumlaştırması; üye devletlerin vergi sistemlerini tek ve eşit hale getirmek yerine, sıkı bir ekonomik ilişki kurulması, sürekli ve dengeli gelişmenin sağlanması, ticareti saptırıcı ve rekabeti bozucu vergi oranları ve vergi yapısı değişikliklerinin ortadan kaldırılarak üye devletlerin vergi kanunlarının birbirine yakınlaştırılması olarak tanımlanabilir[137].

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin vergi kanunlarındaki değişiklikle verimli bir serbest rekabet ortamının oluşmasını önlemektedir. Dolayısıyla vergi uyumlaştırmasının ana sebebi, üye ülkelerin vergi kanunlarının değişikliğinden kaynaklanan vergi yükü çeşitliliklerinin giderilerek sağlıklı bir serbest rekabet ortamının meydana getirilmesidir[138].

---

[135]Yaşar Methibay, *Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi*, 1. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1996, s.8.
[136]Nurettin Bilici, *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme*), Seçkin Yayınları, Ankara 2005, s.153.
[137]Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder, "Vergi Uyumlaştırması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi,* S:164, Mayıs 2002, s.123-124.
[138]Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s. 11.

Üye ülkelerin sosyal ve ekonomik yapısındaki farklılıklar vergi sistemi ve oranların tam olarak birbiriyle aynı hale getirilmesine değil, vergi uyumlaştırması daha çok vergilendirmede rekabet eşitliğini sağlamaya amaçlamaktadır.

Vergi uyumlaştırmasının amacı, AB'ne üye ülkelerin vergi sistemlerinde tek ve eşit bir vergi oranı amaçlanmamaktadır. Vergi uyumlaştırmasının amacı[139];

- Üye ülkeler arasında emek, sermaye, hizmet ve malların serbestçe dolaşımını sağlayıp üye ülkeler arasında adaletsiz vergi rekabetini önlemek,

- Ekonomik birliğin ve ortak pazarı kurulmasının sağlanması amacına ulaşmak için üye ülkeler arasındaki işbirliğini güçlendirmek,

- Üye ülkeler arasındaki gelişmişlik seviyelerindeki farklılıkları minimuma indirgeyip Birlik içinde eşit refah dağılımını sağlamak,

- Yatırımcılar arasında ayrımcılık yapmadan, yerli veya yabancı sermayenin üye ülkeler arasında dolaşımının önündeki engelleri kaldırmak,

- Birlik üyesi ülkelerde yerleşik şirketlerin, üye ülkeler arasındaki ticari faaliyetlerinde farklı kanunlara uyum sağlamak için yaptıkları harcamaları, ülkeler arasındaki kanunları yakınlaştırmak suretiyle düşürmek,

- Vergi kaçakçılığını önlemek gayesiyle üye ülkelerin vergi sistemlerini diğerleriyle de uyumlu hale getirmek,

- Vergiden kaçma biçimlerini engelleyerek kazançlarındaki kayıpların ortadan kaldırmaktır.

Görüldüğü üzere Birliğe üye ülkeler aralarındaki üretim etkenleri hareketliliğinin vergi adaletsizliği sebebiyle ticaret saptırıcı neticelere yol açmaması

[139]Buket İlhan, ''Özel Tüketim Vergisinde Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırma Çalışmaları'', *Maliye Dergisi*, S.156, Ocak-Haziran 2009, s. 312-313.

ve adaletsiz rekabetin önlemesi için dolaylı ve dolaysız vergi yasalarının üye ülkeler arasında uyumlaştırılması gerekmektedir[140].

2.4.1 Vergi Uyumlaştırılmasının Hukuki Temelleri

AB'nin vergi alanındaki yeniliklerinin yasal dayanağı Roma Antlaşması'na dayanmaktadır. Antlaşmada dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda açık hükümler bulunmasına rağmen dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

Vergi uyumlaştırmasının amacı Roma Antlaşması'nın 2.maddesinde belirtilmiştir. 3. madde ise, Roma Antlaşması'nın 2.maddesinde belirtilen amaçları yerine getirmek için araçları ifade edilmiştir[141]. Antlaşmanın 3.maddesinin h bendinde, üye ülkeler arasında oluşturulacak ortak pazarın işleyişinin gerektirdiği ölçüde kanunların birbirine uyumlaştırılmasının gerekliliğine atıf yapılmaktadır.

Roma Antlaşması'nın 95-99. maddelerinde de vergi uyumlaştırmasına atıf yapılan "vergi hükümleri'' yer almaktadır. Bunlardan 98. madde ise dolaysız vergilerde uyumlaştırma ile ilgilidir[142].Bu maddeye atıf yapılan dolaysız vergiler hakkında açık düzenlenmeler yer almamaktadır. Bu nedenle dolaysız vergilerin AB içi ticarete engel olmasını önlemektir. Dolaysız vergilerin uyumlaştırması ilişkin yalnızca 293.maddede çifte vergilendirmeyi engelleyen antlaşmalar düzenlenmiştir[143].

Dolaylı vergiler açısından üye ülke yasalarının birbiriyle uyumlaştırılması ile ilgili olan Roma Antlaşması'nın 99. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre Konsey, Komisyondan gelen teklif üzerine Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşü alındıktan sonra oybirliği ile değerlendirilerek muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer tüm dolaylı vergilerle ilgilin yasaların uyumlaştırılmasına yönelik maddeleri, 8. maddede öngörülen zamanda ve iç pazarın kurulması ve işleyişini sağlamak için gerekli olduğu ölçüde kabul eder. Aynı antlaşmada 100. madde ise Konseyin yine Komisyondan gelen teklif üzerine Avrupa

---

[140]Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder, a.g.m., s. 123.
[141]Aykut Tavşancı, Avrupa Birliği Vergi…, s.18.
[142]Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder, a.g.m., s. 125.
[143]Kamil Güngör, ''Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası'', *Maliye Dergisi*, Sayı 136, 2001, s.49-77, s. 60.

Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşü alındıktan sonra oybirliği ile üye ülkelerin ortak pazarın oluşturulması ve işlemesini etkileyen kanun, tüzük ve idari düzenlemelerini birbiriyle uyumlaştırmak için direktifler çıkartmasına yöneliktir. Direktifler aracılığıyla en önemli uyumlaştırmanın yapıldığı katma değer vergisine yönelik olarak çıkarılan, ikinci ve altıncı direktiflerde, çok ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Dolaysız vergilerle ise, gelir vergisi ile ilgili detaylı direktifler olduğunu ifade etmek oldukça zordur. Ancak kurumlar vergisi alanında direktifler çıkarılmıştır[144].

2.4.2 Vergi Uyumlaştırmasının Nedenleri

AB'nin üye ülkeleri vergi sistemlerini, her ülkenin kendi sosyal ve ekonomik koşularına göre belirlenir ve yenilikleri yine ülkelerin kendi iradesiyle yapılır. Fakat ülkeler arasında uluşturan ekonomik ve parasal birliklerde etkinliği artırmak amacıyla, rekabet koşullarının, malların, kişilerin, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımını negatif yönde etkilememesi için vergi uyumlaştırması gerekmektedir[145]. Dolayısıyla vergi uyumlaştırmasının ana sebebi, üye ülkelerin vergi yasalarının yakınlaştırarak sağlıklı bir serbest rekabet ortamı oluşturulmasıdır. Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırmasına gidilme sebeplerini ekonomik, siyasi ve sosyal sebepler olarak sıralayabiliriz.

2.4.2.1 Ekonomik Nedenler

Avrupa Birliği'nin oluşturmasında rol alan esas gayelerden birisi birliğe üye devletlerin ekonomik bütünleşmesinin gerçekleşmesidir. Hedef üye ülkelerin milli pazarlarını da içeren ve serbest rekabet koşullarında çalışan bir ortak pazar kurulmasıdır. Bu yüzden AB de serbestçe dolaşması gereken malların taşıdığı vergi yükü olmak üzere AB üyesi ülkelerdeki vergi yüklerinin de uyumlaştırılması gerekmektedir. Bu sebeple vergi politikası AB'de uygulanan ekonomi politikaları içinde önemli bir araç olarak öne çıkmış ve özellikle dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasında önemli düzenlemelere sebep olmuştur[146].

---

[144]Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder, a.g.m., s. 125.
[145]Savaş Çevik, ''Avrupa Birliği'nin Vergileme Yetkisi Üzerine Bir Not'', *Vergi Sorunlar Dergisi*, Sayı 173, Şubat 2003, s. 127.
[146]Kamil Güngör, a,g,m,. s. 64.

2.4.2.2 Hukuki Nedenler

Roma Antlaşması AB'nin anayasası olarak kabul görmektedir. AB'ye üye olan her devlet bu antlaşmayı kabul etmiş sayılır. AB'nin uluslar üstü bir yapısı mevcuttur. Üye ülkeler egemenliklerinin bir kısmını AB'ye devrederler ve verilen kararlara da uymalıdırlar[147].

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırılmasının sağlanması hususundaki hükümler, Roma Anlaşması'nın 95–100.maddelerinde yer almaktadır. Vergi uyumlaştırılmasına yönelik Roma Antlaşmasının 99.maddesinde yer verilmiştir. Mevzuatın yakınlaştırılması ise 100. madde de yer almaktadır[148]. Yukarıdaki maddelerde belirtilen vergi uyumlaştırılmasının hukuki nedenlerin açıkça ifade edilmiştir.

2.4.2.3 Siyasi Nedenler

Roma Antlaşması, devletlerarasında daha güçlü ilişkiler kurulmasının sağlanması biçiminde politik bir hedef öngörerek yasal birleşmeden önce buna önem verilmiştir. Siyasi birlik haline gelmek isteyen Avrupa halkları dünya siyasi alanında etkili olmak istiyorlardı. Ancak geçmiş yıllarda yapılmaya çalışmış ama siyasi birlik çalışmaları başarısız olmuştur. Siyasi birleşmeden evvel ekonomik birlik oluşturmak gerekiyordu[149]. Beraberinde şartlar oluştukça siyasi birliğini tamamlamış "Tek Avrupa" için atılımlarda bulunulacaktı. Siyasi birlik Avrupa bütünleşmesinin uzun vadeli hedefi olup Roma Antlaşması ise belli bir siyasi bütünleşme modeli benimsenememiştir.

2.4.3 Vergi Uyumlaştırmasında Karşılaşılan Engeller

Birliğin kuruluşundan bu zamana kadar vergi uyumlaştırmasına yönelik düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak, Birlik üyesi ülkelerin vergi düzenlemelerinin ve yasalarının uyumlaştırılmaya çalışılması esnasında bir takım engeller ile

---

[147]Gös.yer.
[148]Aykut Tavşancı, Avrupa Birliği Vergi…, s. 18.
[149]Emine Ertürk, *Ekonomik Entegrasyon Teorisi ve Türkiye'nin İçinde Bulunduğu Entegrasyonlar*, Ezgi Kitabevi, Bursa 1993, s.9.

karşılaşılabilmektedir. Uyumlaştırmayı güçleştiren unsurları ekonomik, hukuki, mali ve siyasi olabilmektedir[150].

2.4.3.1 Ekonomik Engeller

Vergi Politikaları, milli bağımsızlıkların bir parçası olsa da aynı zamanda devletlerin ekonomi politikalarının da parçasıdır. Devlet finanse ettiği kamu harcamalarını ve politikalarını vergi gelirleriyle elde eder. Bu sebeple vergi uyumlaştırması çalışmaları üye devletlerin istedikleri kendi büyüme hedefleri ile zıtlaşabilir. Üye devletler kendi vergi politikalarını Birliğin politikasına göre mi belirleyecekleri yoksa dengeli gelişme için kendi iç şartlarına göre mi belirleyecekleri konusunda düşünmeleri vergi uyumlaştırmasını güç bir duruma sokmaktadır.

2.4.3.2 Siyasi Engeller

Ülkeler, vergi koyma hususundaki haklarını bir başka örgüte yetkilerinin devri şeklinde yapılacak olan işlem ile ilgili yumuşak davranmamaktadırlar. Yapılacak olan vergi yetkisinin AB'ye devrine ilişkin olarak üye ülkeler mali özgürlüklerinin bir kısmını devretmiş olacaklardır. Bu sebeple mali özgürlüklerinin oluşturacağı kayıp aynı zamanda milli bağımsızlığını da etkileyecektir. Bu da uyumlaştırılması çalışmalarının yavaş ilerlemesine yol açmaktadır[151].

2.4.3.3 Hukuki Engeller

Vergiler ekonomik ve sosyal amaçlar için vergi politikası aracını kullanmaktadır. Üye devletler içerisinde anayasal ve yönetimsel farklılıklar bulunmasından dolayı vergi uyumlaştırma çalışmalarında zorluklar yaşanmaktadır.

2.4.3.4 Mali Engeller

Üye devletlerin vergi sisteminde bulunan engeller, tamamen vergi kazançlarındaki dolaysız ve dolaylı vergilerin çoğunlukta oluşundan

---

[150]Hasan Oral, ''Avrupa Birliği'ndeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye'', *TBB Dergisi*, Sayı 56, 2005, s. 268

[151]Fatih Saraçoğlu, *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci Ve Türkiye*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 14.

kaynaklanmaktadır. Uyumlaştırma işlemleri, esasen vergi sistemlerinde dolaysız vergilerin çoğunlukta olduğu devletlerin menfaatlerine ters düşmektedir.

2.4.4 Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma

Avrupa Birliği'nde dolaylı vergilerdeki uyumlaştırma işlemleri Roma Antlaşması'nın yürürlüğe girmesinde kısa bir zaman sonra başlamıştır. Avrupa Birliği'nin en önemli amacı olan gümrük vergileri ile eş etkili vergileri kaldırılması ve dışarıya karşı ortak bir gümrük vergisi tarifesi meydana getirilmesidir. Ancak, Birlik için ortak gümrük tarifesinin uygulanması yetersizdir. Üye devletler içerisinde haksız vergi rekabetinin ortadan kaldırılması, üye devletler vergi sistemleri arasındaki yasalardan ve uygulamadan doğan çeşitliliklerin kaldırması için vergi uyumlaştırması gündeme gelmiştir[152].

Avrupa Birliği'nin vergilendirme alanında yapmış olduğu çalışmaların Avrupa Konseyi tarafından çıkarılan direktifler vasıtasıyla yapılmaktadır. Vergi uyumlaştırması sahasında en çok dolaylı vergiler ile ilgili direktif yayınlanmıştır.

Avrupa Birliği'nin oluşturulmasından bugüne kadar gecen zaman içinde Roma Antlaşmasında dolaylı vergilerin uyumlaştırılması hususunda özel maddeler bulunmaktadır. Ayrıca malların serbest dolaşımının yerine getirilmesinde dolaylı vergileri direkt olarak etkilemektedir. Bu sebeple vergi uyumlaştırması çalışmalarında dolaylı vergilerin öne çıktığı görülmektedir[153].

Malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını direkt etkilenmesi sebebiyle dolaylı vergilerin uyumlaştırması hususunda en fazla çalışma yapılmıştır. Dolaylı vergi uyumlaştırması konusunda ilk ve en çok çalışma yapılan Katma Değer Vergisi'nde olmuştur[154].

---

[152]Yalçın Alganer, Güneş Yılmaz, "Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,* Cilt XXVIII, Sayı I, s. 136.

[153]Murat Albayrak, Volkan Yurdadoğ, "Avrupa Birliği'nde Vergi uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti", *Sosyo Ekonomik Stratejiler V: Türk Dünyası Araştırmaları,* Aralık 2017, s.54.

[154]Aykut Tavşancı, "Avrupa Birliği Vergi…, s. 18.

2.4.4.1 Katma Değer Vergisi'nde Uyumlaştırma

Katma Değer Vergisi alanında uyumlaştırma çalışmaları Avrupa Birliği'nin kurulmasından müteakip başlamıştır. 1960'lı yıllarda dolaylı vergilendirme kapsamında Avrupa'da iki çeşit sistem uygulanmaktadır. Birincisi, ilk olarak Fransa'da uygulamaya başlanan Katma Değer Vergisi (KDV)'dir. İkinci ise, "şelale tipi muamele vergisi" ya da "kümülatif kademeli" adı da verilen, yayılı muamele vergisidir[155].

KDV bir harcama vergisi olarak ilk kez 1918 yılında Alman iş adamı Von Siemens tarafından teklif edilmiştir. Almanya'da uygulanan muamele vergilerin kaldırılarak KDV uygulamasına geçilmesini savunmuştur. Daha sonra Fransa'da Maliye Bakanlığı'nda çalışan Maurice Laure KDV'ye yönelik öncülüğünü yapmış, yayınladığı kitabında KDV'yi tanımlayıp, temel çerçevesini açıklamıştır. 1954'te Maurice Laure KDV çalışmasını hazırlamıştır ve bu şekilde KDV'yi ilk uygulayan devlet Fransa olmuştur[156]. Fakat günümüzde uygulanan gelişmiş anlamıyla KDV sistemi 1968'de yürürlüğe girmiştir.

Roma Anlaşmasının kabulü sırasında AB üye devletlerinde (Fransa hariç) uygulanan muamele vergilerinin yapısı ve oranında çok büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bu da ortak pazarın genel anlayışına uymamaktaydı. Bu durumda üye devletle içinde haksız vergi rekabetin ortadan kaldırması, üye devletlerin vergi sistemleri arasındaki yasalardan ve uygulamadan kaynaklanan farklılıkların ortadan kaldırılmasına ilişkin bir takım çalışma yapılmış ve raporlar hazırlanmıştır. Bu sebeplere dayanarak, 1960 yılında Avrupa Birliği Komisyonun meydana getirdiği bir komite tarafından hazırlanan ve 1962 yılında yayımlanan Neumark Raporu'nda Ortak Pazar oluşturabilmesi için, muamele vergilerinin kaldırılması ve onların yerine KDV uygulanması önerilmiştir[157].

1967'ye kadar Avrupa Birliği üyesi devletlerde değişik adlar altında üretim ve tüketim vergileri alınmaktaydı. Bu vergiler üye devletler içinde dış ticarette

---

[155]Yalçın Alganer, Güneş Yılmaz, a.g.m., s. 142.
[156]Uğur Çiçek, Kübra Uğur, "Türkiye ile AB Ülkelerinin Dolaylı–Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırması", *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi,* Cilt 10, Sayı 24, 2019, s. 293.
[157]Habip Yıldız, "Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları", *EÜHFD*, Cilt X, Sayı 3-4, 2006, s. 556.

problemler yaşanmasına ve verginin tam olarak hesaplanamamasına sebep olmaktadır. Bu yıla kadar uygulanan üretim ve tüketim vergileri kaldırılmış, 11 Nisan 1967'de Avrupa Birliği yasalarına Birinci ve İkinci direktif ile KDV uygulamaya koyulmuştur[158].

66/227/EEC sayılı Birinci direktifle, üye devletleri uygulamakta oldukları muamele vergilerin kaldırmak ve onun yerine 1 Ocak 1970 tarihine kadar ortak bir KDV sistemine taşınması kararlaştırılmıştır. Aynı tarihte 66/228/EEC sayılı İkinci Direktif de yayımlanmıştır ve bu direktif ile ortak bir KDV sisteminin yapısını ve uygulama biçimlerini belirlemiştir. Bu direktifle verginin esas araçları tanımlanmıştır. Yani KDV mükellefleri, teslim kavramı, teslim yeri, hizmet ifası, istisnalar rejimi, ithalde vergiyi doğuran olay, vergi indirimi ve verginin tahakkuku gibi kavramlar tanımlanmıştır[159].

17 Mayıs 1977'de çıkarılan 77/388/EEC sayılı Altıncı direktifle birlikte AB, ortak KDV sisteminin zeminin oluşturmuştur. Bu direktifle, ortak KDV sisteminde matrah, mükellefler, istisnalar gibi hususlarda üye devletler arasında uyumlaştırması gereği ortaya konulmuştur. Aynı zamanda bu direktifle ile ikinci direktifte öngörülen ortak KDV sistemini şekillendirerek daha ileri seviyede uyumlaştırılması hususunda anlaşmaya varılmıştır. KDV'nin uyumlaştırılmasında matrahın tek tip hale getirilmesi bu direktifin genel düzenlemesi olmuştur. Bu direktif ile üye devletler, tüketim tipi KDV çıkış ülkesinde vergilendirme yerine varış ülkesinde vergilendirme ilkesine geçmiş ve standart oran, yükseltmiş oran ve indirilmiş oran olarak üç çeşit orana izin verilmiştir[160].

Diğer bir çalışma ise, 16 Aralık 1991 tarihinde 91/680/EEC sayılı direktif ile uygulamaya girmiştir. Bu direktif ile 01 Ocak 1993'ten itibaren vergi hudutları kaldırılmış ve gümrüklerde vergilendirme çalışmalarının yapılması sonlandırılmıştır. 1993'ten itibaren geçici KDV rejiminin yürürlüğe girmesiyle birlikte, KDV'nin varış devletlerinde vergilendirileceği belirtilmiştir. 1997'nin başından itibaren ise yine

---

[158]Sema Gençay Çapanoğlu, *Vergilendirme Politikası,* İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 2011, s. 13.

[159]Second Council Directive of 11 April 1967, *Offical Journal of the European Communities,* 14 April 1967, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&from=EN, (20.02.2020).

[160]Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder, "Katma Değer Vergisi'nde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. dergisi,* Cilt 17, Sayı 1, 2002, s. 65.

çıkış devletlerinde vergilemenin yapılacağı belirtilmişse dahi bazı üye devletler karşı çıkması sebebiyle vergilendirme varış ülkesinde devam etmiştir[161]. Bunun dışında yapılan bir başka yenilik ise iç sınırlarındaki mali denetimler yürürlükten kaldırılmıştır[162].

Ortak KDV sisteminde oran ile ilgili izin verilmiş bile olsa, detaylı olarak ilk 19 Ekim 1992 tarih ve 92/77/EEC sayılı direktif ile tespit edilerek Altıncı direktife eklenmiştir[163]. Bu direktifle yakınlaştırma gayretleri başlamıştır. 1992'ye kadar KDV'nde yükseltilmiş oran uygulaması kaldırılmıştır. KDV indirilmiş oranı uygulamaya konulmuştur. Bu direktifle, üye devletler %15'ten az olmamak üzere bir standart oran ve %5'ten az olmamak üzere bir ya da iki indirilmiş oran uygulamalarına fırsat tanınmıştır[164]. İndirimli oran, %5'in altında olmaz, ancak altıncı direktifte H listesinde belirtilen mal ve hizmet türlerine uygulanabilir. Söz konusu bu listede bulunan işlemler ise genellikle gıdalar ile sosyal kültürel amaçlı işlemlerdir. Standart ve indirilmiş oranlar için yalnızca asgari oranlar tespit edilmiştir. Üye devletlere belli ölçüde kendi oranlarını belirleme özgürlüğü tanınmıştır[165]. İstisnai hallerde belirlenen oranları üstüne çıkmasına ve %5'in altına inilmesine izin verilmektedir. Bazı üye devletler sıfır oran da kullanmaktadır[166]. Bu çalışmalara karşın Birliğe üye devletlerin arasında KDV oranları tam bir yapıya girmemiş olmakla birlikte aşağıda yer alan tablo 1'de görüleceği gibi Birliğe üye ülkelerde uygulanan KDV'nin oranları hususunda büyük farklılıklar bulunmaktadır.

[161]Murat Yılmaz, "Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi ile Reform İhtiyacı", *Vergi Raporu Dergisi,* Sayı 219, 2017, s. 63.
[162]Yalçın Alganer, Güneş Yılmaz, a.g.m., s. 155.
[163]Hakan Karabacak, "Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı", *Maliye Dergisi*, s.48.
[164]Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder, "Katma Değer Vergisi'nde…, s. 65.
[165]Hakan Karabacak, a.g.m., s. 49.
[166]Gös.yer.

Tablo 1: 2019 Yılında AB Üye Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranları (%)

Ülkeler	Süper İndirilmiş Oran	İndirilmiş Oran	Standart Oran	Yaklaştırma Oranı	Sıfır Oranı
Belçika	-	6-12	21	12	
Bulgaristan	-	9	20	-	
Çek Cumhuriyeti	-	10-15	21	-	
Danimarka	-	-	25	-	
Almanya	-	7	19	-	
Estonya	-	9	20	-	
İrlanda	4,8	9-13,5	23	13,5	
Yunanistan	-	6-13	24	-	
İspanya	4	10	21	-	
Fransa	2,1	5,5-10	20	-	
Hırvatistan	-	5-13	25	-	
İtalya	4	5-10	22	-	
Kıbrıs	-	5-9	19	-	
Letonya	-	5-12	21	-	
Litvanya	-	5-9	21	-	
Lüksemburg	3	8	17	14	
Macaristan	-	5-18	27	-	
Malta	-	5-7	18	-	
Hollanda	-	9	21	-	
Avusturya	-	10-13	20	13	
Polonya	-	5-8	23	-	
Portekiz	-	6-13	23	13	
Romanya	-	5-9	19	-	
Slovenya	-	9,5	22	-	
Slovakya	-	10	20	-	
Finlandiya	-	10-14	24	-	
İsveç	-	6-12	25	-	
İngiltere	-	5	20	-	

Kaynak: www.europa.eu https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/_iles/taxation_trends_report_2019.pdf, (24.02.2020).

Tablo 1’de yer alan KDV oranları bakıldığında, en düşük standart KDV oranı %17 ile Lüksemburg, %18 ile Malta’da yer almaktadır. En yüksek standart KDV oranı ise, %27 ile Macaristan, %25 ise Danimarka, İsveç ve Hırvatistan’da bulunmaktadır. Üye ülkelerde indirilmiş KDV oranı en düşük %5 olarak toplam 11 ülkede uygulanırken en yüksek indirilmiş KDV oranı %18 ile Macaristan’da uygulanmaktadır. Tek Danimarka indirilmiş KDV oranı uygulanmamaktadır. AB' de süper indirilmiş oranlar % 2 ile % 4,8 arasında değişmektedir. Süper indirilmiş oranların uygulanan ülkeler, Fransa’da %2,1, Lüksemburg’da %3, İspanya ve İtalya’da %4, İrlanda ise %4,8 olarak görülmektedir.

Tablo 2: 2013-2017 Yıllar Arasında AB Üye Ülkelerinde KDV Gelirinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

Ülkeler	2013	2014	2015	2016	2017
Belçika	15,2	15,1	14,9	15,3	15,1
Bulgaristan	32,9	31,4	30,9	31,7	30,6
Çek Cumhuriyeti	21,3	21,9	21,3	21,3	21,7
Danimarka	20,9	19,2	20,3	20,6	20,9
Almanya	18,2	18,2	18,1	17,9	17,7
Estonya	26,0	26,6	27,3	27,2	27,8
İrlanda	20,0	20,5	19,5	20,0	19,6
Yunanistan	19,5	19,7	19,8	21,0	20,9
İspanya	18,4	18,6	19,2	19,4	19,2
Fransa	15,0	15,1	15,1	15,1	15,2
Hırvatistan	34,6	34,2	34,2	34,1	35,1
İtalya	13,5	13,9	14,2	14,4	14,9
Kıbrıs	25,3	25,7	25,7	27,3	27,8
Letonya	25,3	25,5	25,7	26,1	25,8
Litvanya	27,7	27,5	26,7	26,2	26,6
Lüksemburg	19,2	20,1	17,8	17,0	16,2
Macaristan	23,5	24,3	24,8	23,7	24,7
Malta	23,3	23,3	22,7	22,1	22,5
Hollanda	17,8	17,3	17,6	17,6	17,5
Avusturya	18,0	17,8	17,6	18,3	18,3
Polonya	22,0	22,4	21,6	21,6	22,8
Portekiz	23,6	24,8	24,8	24,8	25,1
Romanya	29,8	27,8	28,8	25,0	24,9
Slovenya	22,9	23,8	22,6	22,4	22,2
Slovakya	21,0	21,3	21,4	20,7	21,2
Finlandiya	21,3	21,0	20,6	20,7	21,0
İsveç	20,9	21,1	20,9	20,9	20,9
İngiltere	20,3	20,7	20,7	20,3	20,0
AB-28	17,9	18,0	18,1	18,0	18,1

Kaynak: www.europa.eu https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report_en.pdf (25.02.2020).

Tablo 2'de yer alan AB-28'in 2013-2017 yıllar arasında KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama olarak %18,0 olduğu görülmektedir. 2017 yılı KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek paya sahip ülke, Hırvatistan %35,1 olduğu görülmektedir. Üye ülkelerde en düşük payı ise, İtalya %14,9, Belçika %15,1 ve Fransa %15,2 olduğu görülmektedir 2013-2017 seneleri arasındaki bilgiler incelendiğinde toplam vergi gelirleri içinde KDV gelirlerinin payının istikrarlı olduğu görülmektedir[167].

2.4.4.2 Özel Tüketim Vergisi'nde Uyumlaştırma

Avrupa Birliği içerisinde vergi alanında uyumlaştırma çalışmaları özellikle dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaştırılmıştır. AB'de yapılan çalışmalar Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) konusunda da görülmektedir. ÖTV genel tüketim vergilerine oranla daha eski bir geçmişe dayanmaktadır. ÖTV bazı zararlı olduğu tespit edilen mallar üzerinde konulmuş ve halk tarafından bu vergiler büyük tepki görmüştür. Örnek olarak; şeker, tuz, içki, çay, sigara vb. mallardır[168].

Avrupa Birliği'nin ÖTV'nin uyumlaştırması konusundaki çalışmaları 1970'li senelerde başlamıştır. Bu çalışmalar direktifler ile ortaya çıkarılmış ve malların serbest dolaşımını negatif yönde tesir ettiği için uyumlaştırma kapsamına alınmıştır[169].

Özel Tüketim Vergilerinin uyumlaştırılması hususunda ilk adım, 19 Aralık 1972 tarihinde 72/464/EEC sayılı direktif ile atılmıştır. Bu direktifle işlenmiş tütünden alınan muamele vergisi (KDV) dışındaki vergiler ile ilgili genel prensipler saptanmıştır. İkinci direktif ise 18 Aralık 1978 tarihinde 79/32/EEC sayılı olarak çıkartılmıştır. İkinci direktifte ise, işlenmiş tütün kavramı açıklanmıştır. İşlenmiş tütünden alınan muamele vergisi (KDV) dışındaki kalan vergilerden ne anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir[170]. Ancak bu iki direktiften sonra uzun yıllar ÖTV uyumlaştırması alanında gelişme olmamıştır.

---

[167]Uğur Çiçek, Kübra Uğur, a.g.m., s. 295.
[168] Gös.yer.
[169]Aykut Tavşancı, a.g.m., s. 117.
[170]Gökalp İlhan, "Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyumu", *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi,* Cilt 4, Sayı 2, 2007, s. 11.

1992'de gümrük kontrollerinin kaldırılması ve Tek Pazara geçilmesi ile birlikte özel tüketim vergisi uyumlaştırma işlemleri hızlanmıştır. 1992 yılında fazla sayıda çıkarılan direktif ile özel tüketim vergilerinin; konusu, matrahı ve oranlarının uyumlaştırması ve birbirine yakınlaştırılmasında önemli gelişmeler sağlanmıştır[171].

ÖTV'nin konusu üye ülkeler içinde farklılık göstermektedir. Örnek olarak bazı devletlerde televizyon, otomobil, radyo, tuz, kahve, benzin, alkollü içecekler, şeker, tütün, çay vb. mallar ÖTV konusuna dahil edilmektedir[172]. AB'de 1992'de Konsey direktifi ile ÖTV'nin konusunu mineralli yağlar, işlenmiş tütün mamulleri ve alkol mamulleri oluşturmaktadır.

ÖTV uygulanan mamulleri ürünleri ithal veya imal edenler 92/12/EEC sayılı AB direktifinde vergi mükellefi olarak ifade edilmiştir. AB'ye üye devletlerde ÖTV'de vergiyi doğuran olay ise, ÖTV'nin konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin üretimi, ithalatı, ithalat sayılan durumları ile teslim ve teslim sayılan durumlarıdır. İthalat, ürünlerin bir devletten diğer devletin hudutlarını geçmesi olarak tanımlamasıdır. Ancak AB devletlerinin birisinden diğerine ÖTV konusu ürünlerin geçmesi ithalat tanımına girmemektedir. AB sınırları dışındaki ülkeler ithalat kabul etmektedir[173].

Avrupa Birliği'nin ÖTV uygulamasında vergiyi oluşturan olay, ürünlerin imali veya ithali olarak tespit edilmiştir. Ancak, bu genel kaide dışında Avrupa Birliği üyesi ülkelerin ürünleri tüketim halinde vergilendirilmesine imkan sağlayan erteleme düzenlemesidir. Erteleme düzenlemelerinde yetkili antrepo sahibi, kayıtlı tüccar ve kayıtsız tüccar olmak üzere üç mükellef türü saptanmıştır[174]. Bunlardan en önemlisi yetkili antrepo sahipleridir. İşletmelerde imal edilen mallar, toptancıya veya tüketiciye ulaşıncaya kadar antrepolarda bekletilmektedir. Yani ürünler işletmede imalinden sonra öncelikle antrepolara gitmekte oradan da toptancılara ve tüccarlara satılmaktadır. İşte antrepolarda bekletilen mamullerin ÖTV'si hemen alınmayarak ertelenmektedir. Ancak mamullerin tüccara veya tüketicilere satılması halinde ÖTV

[171]Nurettin Bilici, a.g.e., s.251.
[172]Hakan Üzeltürk, "Özel Tüketim Vergileri: Bitmeyen Tepki", *17. Türkiye Maliye Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları – 185*, 2002, s. 383.
[173]Bahattin Kulu, "Özel Tüketim Vergisine Geçilirken, AB ÖTV Uygulamasından Nasıl Yararlanılmalıdır?", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 112, Nisan 2002, s. 25.
[174]Bahattin Kulu, a.g.m., s. 23.

ödenmektedir. Mamullerin imali ve elde tutulması vergiye tabi değildir. Bu açıdan bu işlemlerin ciddi biçimde takibi ve kaydedilmesi gerekmektedir[175].

Konsey Direktifi ile Avrupa Birliği'nde ÖTV kapsamına giren ürünler direktifin 3. maddesinde belirtilmiştir ve bu ürünler için detaylı olarak düzenlemiştir[176].

- **Alkol ve alkollü içecekler**: bira, şarap ve bunların dışındaki mayalı içkiler, ara mamuller ve etil alkol yer almaktadır. Alkollü mamuller hususunda AB iki farklı direktif düzenlemiştir. 92/83/EEC sayılı direktifle alkol ve alkollü içkiler üzerinde alınacak ÖTV'nin yapısını uyumlaştırmış[177]. 92/84/EEC sayılı direktifle ise, alkol ve alkollü içkiler üzerine alınacak ÖTV'nin minimum oranların belirlenmiştir[178].

- İşlenmiş tütün mamulleri: sigara, sigarillolar ve purolar, sarılan sigaralar için ince tütün ve diğer içilebilir tütünler bulunmaktadır.

AB'nde tütün mamulleri için uygulanacak ÖTV düzenlemeleri 92/79/EEC ve 92/80/EEC sayılı direktifler ile yapılmıştır. 92/79/EEC sayılı direktifin hedefi, tütün mamullerinden alınan ÖTV'nin yakınlaştırılmasıdır[179]. 92/80/EEC sayılı direktifiyle, sigara dışındaki işlenmiş tütünler için minimum ÖTV uygulamasının gerekli olduğu ortaya konulmuştur[180]. 1995'te 95/59/EC sayılı direktif ile 92/79/EEC ve 92/80/EEC sayılı direktifleri değiştirmiş ve işlenmiş tütün mamulleri kavramları açıklamıştır. Ayrıca 12 Şubat 2002 tarihinde çıkarılan 2002/10/CE sayılı direktifte 92/79/EEC,

---

[175]Mehmet Aslan, *Dolaylı Vergiler ve Türkiye'nin AB'ye Giriş Sürecinde Dolaylı Vergileri Uyumlaştırma Çalışmaları,* (Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Denizli 2005, s. 149.

[176]Mehmet Erkan, "Özel Tüketim Vergisi İle İlgili Düzenlemelerin Avrupa Birliği Müktesebatı Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi,* Kasım 2008, s. 2-3.

[177]Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonisation of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31992L0083, (26.02.2020).

[178]Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of excise duty on alcohol and alcoholic beverages, https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0084:en:HTML, (26.02.2020).

[179]Council Directif 92/79/EEC of 19 October on the approximation of taxes on cigarettes, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:31992L0079&from=EN, (26.02.2020).

[180]Council Directif 92/80/EEC of 19 October on the approximation of taxes on cigarettes, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:31992L0079&from=EN, (26.02.2020).

92/80/EEC ve 95/59/CE sayılı direktifleri değiştirmiş ve tütün mamuller için minimum miktarlar belirlenmiştir[181].

- Enerji ürünleri: mineralli yağlar (benzin, motorin ve gazyağı gibi petrol ürünleri), elektrik, doğalgaz, taş kömürü ve kok kömürü yer almaktadır.

Konsey Direktif ile 92/81/EEC sayılı mineralli yağlar üzerindeki tüketim vergisi yapılarının uyumlaştırılması hakkında direktif çıkarılmıştır[182]. 92/82/EEC sayılı direktifle ise, mineral yağlar için geçerli olan asgari tüketim vergisi oranlarına yönelik madde getirmiştir[183]. Daha önce sadece mineralli yağlarla sınırlı olan enerji mamulleri yönelik minimum oran sistemi, 27 Ekim 2003 tarih ve 2003/96/EC sayılı Direktif ile kömür, doğalgaz ve elektrik gibi enerji ürünleri de ÖTV kapsamına dahil edilmiştir[184]. Bu üç kategoride (enerji ürünleri, alkol ve alkollü içkiler ve işlenmiş tütünden elde edilen ürünler) AB ülkelerinde, ÖTV hasılatının % 90-95'ini oluşturmaktadır. Bazı devletler bu mamuller haricinde bu mamulleri de ÖTV'ye dahil olduğu görülmektedir. Ancak bu grup dışındaki ÖTV'leri, uyumlaştırma kapsamını almamaktadır[185].

Avrupa Birliği özel tüketim ürünlerinin özgürce dolaşabilmesi için çok sayıda direktif düzenlemiştir. Bu direktiflerle özel tüketim ürünleri ile ilgili üye devletlerde uygulanacak asgari vergi oranları belirlenmiş, ancak ÖTV üst sınırı vergi oranları üye devletler kendileri belirtmektedirler. Her üye devlet çeşitli sosyal politika

---

[181]Council Directive 2002/10/EC of 12 February 2002 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC as regards the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32002L0010&from=EN, (27.02.2020).

[181]Council Directif 92/81/EEC of 19 October on the appromiximation of the rates of excise duties on mineral oils, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0082&from=EN), (27.02.2020).

[182]Council Directif 92/81/EEC of 19 October on the appromiximation of the rates of excise duties on mineral oils, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0082&from=EN), (27.02.2020).

[183]Council Directif 92//EEC of 19 October on the appromiximation of the rates of excise duties on mineral oils, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0082&from=EN), (27.02.2020).

[184]Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN:PDF, (27.02.2020).

[185]Suna Oksay, Onur Acar, "Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sistemi", *Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları – I*, Sayı 8, Aralık 2005, s. 105-106.

uygulanması dolaylı ülkeler arasındaki farklar büyüktür, bu sebeple de her ülke ÖTV üst sınır vergi oranları kendi belirtmektedir[186].

Tablo 3: 2019 Yılında AB'nde Uygulanması Zorunlu Minimum Tüketim Vergileri

Ürünler	Verginin Uygulanacağı Değer-Miktar	Minimum Vergi Oranı
İşlenmiş Tütün Mamulleri		
Sigara	Perakende Satış Fiyatı	%60 (1000 sigara başına en az 90 Euro)
Sarmalık İnce Tütün	Perakende Satış Fiyatı	%48 (Kg başına 60 Euro)
Purolar	Perakende Satış Fiyatı	%5 (1000'de veya Kg başına 12 Euro)
Diğer Sigara Tütünleri	Perakende Satış Fiyatı	%20 (Kg başına 22Euro)
Alkol Ve Alkollü İçecekleri		
Bira	Derecesi Başına Hektolitre Derecesi Başına Hektolitre Alkol	0,748 Euro 1,87 Euro
Şarap	100 Litre Başına	0 Euro
Saf Alkol	Hektolitre Saf Alkol	550 Euro
Enerji Ürünleri		
Kurşunlu Benzin	1000 Litre Başına Euro	421 Euro
Kurşunsuz Benzin	1000 Litre Başına Euro	359 Euro
Gaz Yağı(İtici Güç, Özel)	1000 Litre Başına Euro	330 Euro
Gaz Yağı(Ticari-Sınai)	1000 Litre Başına Euro	21 Euro
LPG(İtici Güç, Özel)	1000 Kg Başına Euro	125 Euro
Doğal Gaz(İtici Güç, Özel)	Gigajoul[187]	2,6 Euro
LPG(Ticari-Sınai)	1000 Kg Başına Euro	41 Euro
Doğal Gaz(Ticari-Sınai)	Gigajoul	0,3 Euro
Elektik	KW	0,5-1 Euro
Kömür	Gigajoul	0,15-0,3 Euro

Kaynak: European Commission, Taxations and Costums Union, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en. (28.02.2020).

Yukarıda tablo 3'te belirlenen ÖTV oranları ya da miktarları üye devletler tarafından uygulanması gereken minimum tutarlardır. Ancak üye devletlerde uygulanan ÖTV oranları ve miktarları arasındaki büyük farklılıklar bulunmaktadır. Örnek olarak, şarabın vergisi Portekiz, Yunanistan, İtalya ve Almanya'da hektolitre başına sıfır oran uygulanmaktadır. Ancak İrlanda ve İsveç'te hektolitre üzerinden tahsilat yapılmaktadır. Üye ülkeler bu tutarların altında olmamak şartıyla ÖTV oran ve tutarları belirleme yetkisine sahiptir.

[186]Ayşe Elif Yıldırım, "Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt XIX, Sayı 1, 2015, s. 236.

[187]Gigajoul enerji birimi olup, doğalgazla ilgili olarak 1 gigajoul = 25,6 m³ doğal gaz yada 1 m³ doğalgazın enerji değeri yaklaşık 0,039 gigajouldür.

Tablo 4: 2013-2017 Yıllar Arasında AB Üye Ülkelerinde ÖTV Gelirinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

Ülkeler	2013	2014	2015	2016	2017
Belçika	22,9	22,8	22,7	23,7	23,3
Bulgaristan	52,1	49,9	50,7	51,3	49,1
Çek Cumhuriyeti	35,4	33,9	34,8	34,2	34,1
Danimarka	31,1	28,8	30,4	30,9	30,7
Almanya	27,6	27,4	27,0	26,4	25,9
Estonya	40,6	41,4	41,4	42,5	42,2
İrlanda	33,9	34,1	33,1	33,5	33,1
Yunanistan	36,9	37,1	36,7	37,6	37,4
İspanya	27,1	27,4	28,2	28,3	28,0
Fransa	24,2	24,3	24,6	24,8	24,8
Hırvatistan	49,5	49,0	49,7	49,7	50,4
İtalya	25,1	25,9	25,8	26,6	26,6
Kıbrıs	37,3	39,0	38,7	40,0	40,2
Letonya	40,8	41,5	42,3	42,8	42,1
Litvanya	39,3	39,2	38,9	38,3	38,3
Lüksemburg	28,4	29,2	25,8	24,8	23,8
Macaristan	41,4	41,4	41,6	40,2	40,9
Malta	37,9	38,4	37,8	36,6	36,5
Hollanda	30,2	29,8	30,0	29,7	29,3
Avusturya	27,2	27,0	26,7	27,5	27,6
Polonya	35,8	36,	35,3	35,2	35,8
Portekiz	34,1	35,2	35,6	36,5	37,0
Romanya	44,5	43,3	44,9	41,4	39,7
Slovenya	39,6	39,6	39,4	38,7	38,0
Slovakya	32,0	32,1	31,9	31,3	31,5
Finlandiya	33,0	32,7	32,3	32,7	32,7
İsveç	28,1	28,0	27,8	27,5	27,4
İngiltere	28,1	28,0	27,8	27,5	27,4
AB-28	28,4	28,5	28,7	28,6	28,3

Kaynak: www.europa.eu https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties_alcohol_en.pdf. (01.03.2020).

Tablo 4'te 2013-2017 yıllarında AB ülkelerinin toplam vergi gelirleri içinde ÖTV gelirinin oranlarını göstermektedir. Tabloda yer alan AB-28'in 2013-2017

yıllar arasında ÖTV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama olarak %28,5 olduğu görülmektedir.

AB-28'in ÖTV gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki payının %28,3 olduğu görülmektedir. Tabloya bakıldığında dolaylı vergilerden elde edilen vergi gelirlerinin büyük bir payını üye devletlerin ÖTV'leri oluşturmaktadır. ÖTV gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki en yüksek paya sahip olan ülkeler Hırvatistan ve Bulgaristan'dır. ÖTV gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki en düşük payına sahip olan devletler ise Belçika, Lüksemburg ve Fransa'dır.

2.4.5 Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma

Avrupa Birliği'nde dolaylı vergilere yönelik düzenlemelerin dolaysız vergilere kıyasla oldukça ileri bir düzeye ulaştığını görmekteyiz. AB'nin kuruluşundan bugüne kadar geçen zaman içinde hem kurucu anlaşma metninde özel maddelerin bulunması, hem de malların serbest dolaşımının gerçekleşmesinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması öncelik kazanmıştır[188].

Avrupa Birliği'nin İşleyişine yönelik Antlaşmada, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması hususunda açık bir maddeye yer vermemiştir. Ancak dolaysız vergilerin AB'nin dört ana özgürlüğü (malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı) engellediği halde, uyumlaştırma zorunluğu ortaya çıkmaktadır. Bu dört ana özgürlüğün özgürce dolaşımlarının gerçekleştirilmesi için dolaysız vergilerin uyumlaştırılması gereği ortaya çıkarmıştır[189]. Birlik vergi uyumlaştırması çalışmaları dolaysız vergiler alanında pek fazla gelişme sağlanmamış, dolaysız vergilemenin yalnızca çifte vergilendirme ve sınır ötesi ekonomik faaliyetler[190] gibi bazı yönlerinde uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır[191].

Üye ülkeler arasında oluşturulacak ortak bir pazarda yalnızca mallar değil, sermayenin de dolaşabilmesi için, dolaysız vergiler hususunda uyumlaştırma yapılmalıdır. Bu hedefe ulaşabilmek için, faiz ve kar paylarından yapılan vergi

---

[188]Batuhan Levent Bozkurt, "Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi", *Maliye Dergisi,* Sayı 150, Oca-Haziran 2006, s. 91.
[189]Uğur Çiçek, Kübra Uğur, a.g.m., s. 298.
[190]Bir ülkede oturan veya faaliyet gösteren kişilerin başka bir ülkede ortaya koydukları alım-satım, ticari faaliyet, yatırım gibi işlemleridir.
[191]Hasan Oral, "Avrupa Birliği'ndeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye", *TBB Dergisi,* Sayı 56, 2005, s. 274.

kesintileri ile kurum karları üzerinde alınan vergilerin uyumlaştırma yoluna gidilmelidir[192].

Uyumlaştırma çalışmalarında çok fazla ilerleyememenin sebebi ise üye ülkeler tarafından dolaysız vergilendirmenin egemenlik yetkisinin sınırlayacağı düşüncesidir. Uyumlaştırma çalışmalarında gelir vergisine çok fazla yoğunlaşmamış, düzenlemeler daha çok kurumlar vergisinin uyumlaştırılması alanında yoğunlaşmıştır[193].

2.4.5.1 Gelir Vergisi'nde Uyumlaştırma

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması hususunda en az gelişme sağlanan alan, gelir vergisidir. Gelir vergisine daha az önem gösterilmesi, kişilerin serbest dolaşımının vergiye karşı duyarlılığının, sermayeye karşılıklı daha az olmasından kaynaklanmaktadır[194]. Ancak gelir vergisi uyumlaştırılması ekonomik birleşme bakımından önem taşımaktadır. Çünkü gelir vergisi hem sermayenin hem de işgücünün serbest dolaşımını etki etmektedir. Üye devletler arasında ciddi değişiklikler göstermesine karşın, AB seviyesinde, en azından kısa ve orta dönemde, uyumlaştırma programına alınmamıştır[195]. Bunun en önemli nedeni, vergi konusunun, sermayenin serbest dolaşımının, kişilerin serbest dolaşımına göre daha çok etkilenmesidir. Üye devletler, kendi vergi sistemlerinde ihtiyaç duyulan düzenlemeleri yaparak gelir vergilerindeki problemleri çözmeye çalışmaktadır. Ancak sermaye dolaşımı düzenlemelerinin üye devletlerce ortak hareket edilerek yapılmaları gerekmektedir[196].

Ülkelerin kamu gelirlerinde önemli bir yere sahip olan gelir vergisi, ülkelerin bağımsızlıkları niteliğindedir. Vergi uyumlaştırması da bir nevi üye ülkelerin

---

[192]Kamil Güngör, "Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası", *Maliye Dergisi,* Sayı 136, Ocak- Nisan 2001, s. 54.

[193]Ayşe Atilgan Yaşa, Ahmet Özen, ''Dolaysız Vergiler Açısından Türk Vergi Sistemi ile AB Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi'', *İnternational Journal of Applied Economic And Finance Studies,* Vol: 1, No: 1, 2016, p. 42-59, p. 45.

[194]Nurettin Bilici, a.g.e., s. 265.

[195]Aykut Tavşancı, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunlar Dergisi,* Sayı 196, Ocak 2005, s. 222-237. s. 224.

[196]Fatih Saraçoğlu, Haydar Ejder, "Vergi Uyumlaştırması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi…, s. 129-130.

egemenliklerinden vazgeçmeleri anlamına gelmektedir. Bu yüzden de üye devlet gelir vergisindeki uyumlaştırmaya pek yaklaşmamaktadırlar.

AB Komisyonu'nun gelir vergisi ile ilgili tamamladığı çalışmalar; çifte vergilendirmenin önlenmesi, tasarruflardan elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirmesine ortak kurallar getirilmiştir. Kar paylarının vergilendirilmesi ve emeklilik kesintileri üzerine çalışma yapılmıştır. Kadın ve erkek arasındaki vergilendirme farklarının kaldırılmış ve evli çiftler arasında tarafsız olunması üzerine yoğunlaşmıştır[197]. Komisyon, kişilerin serbest dolaşımını kolaylaştırmak maksadıyla 1979 yılında bir direktif teklifi hazırlamış, ancak 1992 yılında bu teklif Konsey tarafından kabul görmemiştir[198].

Birlik yasasına bakıldığında gelir vergisi uyumlaştırması kapsamında 03 Haziran 2003'te bireysel tasarruflara ödenen faizin vergilendirilmesine yönelik 2003/48/EC sayılı direktifi yayınlanmıştır. Bu direktif ile, kişilerin yurttaşı olduğu devlet dışında başka bir üye devlette tasarruf geliri kazanması halinde, kazandığı bu gelir için, gelirin kazandığı devlet ile vatandaşı olduğu devlet arasında otomatik bilgi değişiminin sağlanarak sınır ötesi vergi kaçakçılığının önlenmesi hedeflenmektedir. Bu direktif çerçevesinde, borç verme sebebiyle faiz ödemelerinden elde edilen tasarrufların vergilendirilmesi ile kısıtlanmış, emekli maaş ve sigorta gelirlerin vergilendirmesini kapsam dışı kalmıştır[199].

15 Nisan 2014 tarihinde Konsey tarafından uygulanan 2014/48/ EU sayılı direktif ile, 2003/48/EC sayılı direktifte yenilikler yapılmıştır. Böylece 2003/48/EC sayılı direktifte yer alan yasal eksiklikler doldurulmuştur. Otomatik bilgi değişim sistemi ile vergi kaçakçılığının engellemesinde daha etkin, verimli ve açık bir şekilde üye devletlerce kullanılması için Komisyon tarafından Konsey'e önermiştir. Bu

[197]Uğur Çiçek, Kübra Uğur, a.g.m., s. 299.
[198]Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), "Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", 2001, http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf. (05.03.2020).
[199]Fikret Erkan, Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin bu Konudaki Rolü - Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları*, Ankara 2009, s. 86-87.

Komisyon önerisi, büyük tartışmaların ve çalışmaların neticesinde Konsey tarafından uygulanmıştır[200].

Avrupa Birliği'ne üye devletlerin gelir vergisi oranları genellikle artan oranlıdır ve birbirlerinden oldukça farklıdır. Dilim sayıları da birbirlerinden oldukça büyük farklılıklar göstermektedir[201].

Tablo 5'te de görülebileceği gibi Avrupa Birliği üye ülkelerinde gelir vergisi oranları arasındaki farklılıklar açıkça belirtilmiştir. AB üye ülkeleri arasında en yüksek gelir vergisi oranları İsveç % 56,6 ve Danimarka %55,56 ile sahip iken, en düşük gelir vergisi oranına ise, Litvanya %5, Finlandiya %6,25, Lüksemburg %8 ve Hollanda %8,9 görülmektedir.

[200]Birol Ubay, ''Avrupa Birliği'nde Vergi Hileciliği ve Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı'', *Vergi Raporu*, Sayı 179, Ağustos 2014, s.123 ; Council Directive 2014/48/EU of 24 March 2014 amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:JOL_2014_111_R_0013 (07.03.2020).

[201]Aykut Tavşancı, Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler.., s. 224.

Tablo 5: 2018 Yılında AB Üye Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları (%)

Ülkeler	En düşük Oran	En Yüksek Oran
Belçika	25	50
Bulgaristan		10
Çek Cumhuriyeti		15
Danimarka		55,56
Almanya	14	45
Estonya		20
İrlanda	20	40
Yunanistan	22	45
İspanya	9,5	22,5
Fransa	14	45
Hırvatistan	12	40
İtalya	23	43
Kıbrıs	20	35
Letonya		23
Litvanya	5	15
Lüksemburg	8	42
Macaristan		15
Malta	15	42
Hollanda	8,9	52
Avusturya	25	55
Polonya	18	32
Portekiz	14,5	48
Romanya		16
Slovenya	16	50
Slovakya	19	25
Finlandiya	6,25	50
İsveç	31	56,6
İngiltere	20	45

Kaynak: www.europa.eu https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/index_en.htm. (07.03.2020).

Tablo 6'da bulunan AB-28'in 2013-2017 yıllar arasında gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama olarak %24,2 olduğu görülmektedir. 2017 yılı gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki en büyük paya sahip ülke, Danimarka %55,6 ve İsveç %35,5 olduğu görülmektedir. Üye ülkelerde en az payı ise, Hırvatistan %8,7, Kıbrıs %9,1 ve Slovakya %10,2 olduğu görülmektedir.

Tablo 6: 2013-2017 Dönemi AB Ülkelerinde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

Ülkeler	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
Belçika	28,5	28,6	27,9	27,4	27,0
Bulgaristan	10,2	11,3	10,7	10,5	11,1
Çek Cumhuriyeti	10,6	11,0	10,5	11,0	11,3
Danimarka	56,3	59,3	57,0	55,8	55,6
Almanya	23,3	23,4	23,5	23,5	23,9
Estonya	17,2	17,6	17,2	17,3	17,4
İrlanda	32,8	32,6	32,0	32,0	31,7
Yunanistan	16,6	16,3	15,5	15,1	15,9
İspanya	23,3	22,9	21,8	21,7	22,1
Fransa	19,4	19,3	19,2	19,1	18,7
Hırvatistan	10,6	10,5	9,5	9,6	8,7
İtalya	27,5	27,7	28,2	28,1	28,0
Kıbrıs	8,8	7,9	8,2	8,6	9,1
Letonya	19,8	19,9	19,8	20,4	21,2
Litvanya	13,3	13,2	13,3	13,4	13,0
Lüksemburg	22,7	23,1	24,4	24,6	23,5
Macaristan	13,1	12,9	12,7	12,3	13,3
Malta	21,0	20,3	20,1	21,0	21,6
Hollanda	18,7	18,6	20,1	18,4	21,5
Avusturya	23,7	24,3	24,9	22,3	22,3
Polonya	14,0	14,3	14,4	14,4	14,6
Portekiz	22,6	22,5	21,2	19,8	18,8
Romanya	12,3	12,8	13,1	14,1	14,3
Slovenya	13,9	13,8	13,9	14,3	14,1
Slovakya	9,7	9,6	9,7	10,3	10,2
Finlandiya	29,3	30,6	30,2	29,6	29,2
İsveç	34,7	35,0	35,1	35,4	35,5
İngiltere	27,4	27,1	27,4	27,1	27,0
AB-28	**24,2**	**24,3**	**24,3**	**24,0**	**24,1**

Kaynak: www.europa.eu https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/index_en.htm. (07.03.2020).

2.4.5.2 Kurumlar Vergisi'nde Uyumlaştırma

Birlik içerisinde Tek Pazarın oluşturulmasının esas sebeplerinden biri olan sermayenin üye devletlerde özgürce dolaşabilmesi ve rekabetin negatif

etkilenmemesi için kurumlar vergisinin uyumlaştırılması gerekmektedir[202]. Ancak Roma Anlaşması'nda kurumlar vergisinin uyumlaştırılmasına direkt yer verilmemekle birlikte, Birliği'nin bu hususstaki çalışmaları RA 100.maddesine göre "Konsey, Komisyon'un teklifi oybirliği esası ile incelenerek, ortak pazarın oluşturulması ve çalışmasını direkt etkileyen üye devletlerin yasal idari hükümlerinin birbirine yakınlaştırılabilmesi için yönergeler oluşturabilir"dir[203].

AB üyesi ülkelerin kurumlar vergisindeki kapsam, oran, matrah, istisna, indirim vb. konularda farklılıkların olması vergi mükelleflerinin bahse konu üye ülkelerde çeşitli vergi yükleriyle karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu durum, kurumların karlarını etkileyeceği gibi şirketlerin yatırımlarını ve kuruluş yerlerini de etkilemektedir. Öyle ki milletlerarası sermaye, kurumlar vergisi yükünün daha az olduğu ülkelerde yatırımcı yararına, vergi yükünün yüksek olduğu yerlerde ise yatırımcı zararına neticeler doğurmaktadır. Bu da netice itibariyle rekabet adaletsizliğine, dolayısıyla da ticareti saptırıcı etkilere sebep olmaktadır[204]. Bu sebeple kurumların yatırımlarına uygulanan farklılıkların giderilmesi, faiz ve temettülerden yapılacak kesintilerin sermayenin serbest dolaşımını önlememesi, temettülerin çifte vergilendirilmemesi, şirketlerin bölünmesinden veya birleşmesinden kaynaklanan problemlerin giderilmesi, matrahın hesaplanmasında amortismanların, indirimlerin ve stokların incelenerek üye ülkelerde vergi yüklerinin yakınlaştırılması için kurumlar vergisinin uyumlaştırılması gerekmektedir[205].

AB kurumlar vergisinin uyumlaştırmasına ilişkin bugüne kadar pek fazla çalışmalar yapılmıştır. AB Komisyonu kendi yaptığı çalışmalarının yanında çeşitli araştırma kurumlarına da raporlar hazırlatmıştır[206]. Bu raporlardan ilk olarak hazırlanan rapor, 1962 yılında Neumark Raporu'dur. Bu rapor ile tahvil ve faiz gibi temettülerin vergilendirilmesi ile şirket kazançları üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması, şirket füzyonlarında ortaya çıkan vergi bloklarının ortadan

---

[202]İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV), "Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası", *İKV Yayını,* İstanbul, Şubat 2004, s. 21.
[203]Aykut Tavşancı, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasını Dolaysız..., s. 226.
[204]Nurettin Bilici, a.g.e., s. 268; Fazıl Aydın, "Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 174, Mart 2003, s.34.
[205]Fazıl Aydın, a.g.m., s. 34-35.
[206]Fikret Erkan, "Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'nin Uyumu", *E-yaklaşım Dergisi*, Sayı 4, Kasım 2003, s. 5.

kaldırılması ve Avrupa çapında şirketlerin kurulmasına yardımcı olunması öngörülmüştür[207]. 1966'da G.Zeitel ve Segra Raporu hazırlanmıştır. Daha sonra 1970 yılında Van Den Tempel Raporu hazırlanmıştır. Bu raporda ise üye ülkenin kurumlar vergisi sistemleri değerlendirilmiş, kar payları üstündeki çifte vergilendirmenin etkilerinin nasıl daha aza indireceği incelenmiştir[208]. 1992'de eski Hollanda Maliye Bakanı Onna Ruding, Komite'ye bir rapor hazırlamıştır. Komite'nin yayınladığı raporda, üye ülkelerin kurumlar vergisi yasaklarındaki farklılıkların iç pazarın ihtiyaçlarını karşılamayacağı kanaatine varılmıştır[209].

Uyumlaştırması alanında kurumlar vergisi için ilk hamle 1969 yılında birleşme ve ana şirket-yavru şirket konseptleri çerçevesinde doğrultusunda direktiflerinin taslaklarını meydana gelmiştir. Avrupa, Konsey tarafından 09 Nisan 1973 tarihinde 73/80/EEC sayılı direktifi yayınlanmıştır. Bu direktif ile sermayenin özgürce hareket etmesini etkileyen sermaye şirketlerinin oluşturulmasında, bu şirketlere sermaye konulmasında ve arttırılmasında uygulanmakta olan damga vergisini 1976'dan itibaren uygulamak üzere oranını %1 olarak belirlemiştir[210].

Konsey tarafından 19 Aralık 1977 tarihinde 77/799/AET sayılı, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığıyla baş etme direktifi çıkarılmıştır. Bu direktifin ana gayesi milletlerarası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayla baş etmek için, Avrupa Birliğinde üye devletlerin vergi yönetimleri arasındaki işbirliğini kuvvetlendirmek ile gelir ve sermayeden elde edilen vergilerin doğru takdir edilebilmesi için zorunlu olan karşılıklı veri alışverişinin basitleştirilmesini planlamaktır[211]. Devamında bu direktifin yetersiz olması sebebiyle, eski direktifi iyileştirmek ve genişletmek maksadıyla 2004'te 2004/56/EC sayılı direktif kabullenilmiştir. Bu direktif ile üye devletlerin vergi yönetimleri arasındaki veri akışı daha da ilerletilmesi amaçlanmıştır. Bunun yanında dolaysız vergiler hususunda, üye

---

[207]Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s. 62.
[208]Fikret Erkan, a.g.m., s. 5.
[209]Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s. 62.
[210]Habip Yıldız, "Avrupa Birliği'nde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* Cilt 20, Sayı 2, 2011, s. 129; Council Directive 73/80/EEC of 9 April 1973 fixing common rates of capital duty, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1585855351879&uri=CELEX%3A31973L0080, (20.03.2020).
[211]Batuhan Levent Bozkurt, a.g.m., s. 92; Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1585904187360&uri=CELEX%3A31977L0799. (20.03.2020).

devletlerin sınır dışında vergi sahtekarlığına yönelik yaptıkları soruşturmalarda ortak iş yürütmelerine ve birbirlerine fayda sağlayacak prosedürlerin miktarını çoğaltmalarına imkan sağlamaktadır[212]. Avrupa Birliği Komisyonunca yürütülen çalışmalar pozitif neticeler vermiş ve bu kapsamda 1990 yılında iki direktif yayınlamış ve bir anlaşma imzalanmıştır[213].

23 Temmuz 1990 tarihinde, çeşitli üye devletlerdeki şirketlerin, devir, birleşme, bölünme ve hisse değişiminde ortak vergilendirme yönetiminin uygulanmasına yönelik Füzyon Direktifi adı verilen 90/434/AET sayılı direktif çıkartılmıştır. Bu direktif ile çeşitli üye ülkelerdeki şirketlerde hisse değişimin, devir, birleşme ve bölünme ortak vergilendirme için bütünleşmelerinin özendirici bir çalışma düzenlenmesi, bütünleşmelerin vergi yükünü azaltması amaçlamıştır. Aynı zamanda çeşitli üye ülkelerdeki bağlı işletmelerin iştiraklerinden kazandıkları üzerinden çifte vergilendirme tehlikesini ortadan kaldırmaktadır. Böylelikle sınır ötesi bütünleşmelerde gerçek olmayan sermaye kazançlarının vergilendirilmesi önlemektedir[214].

17 Şubat 2005'te yayınlanan 2005/19/EC sayılı direktifle, Füzyon direktifine bazı yenilikler eklendi. Yeni direktif ile şirket çeşitlerine yönelik çizelge genişletilmiştir. Ayrıca şirketlere ait şubelerin iştirake çevrilmesi işleminde vergi kolaylığı sağlanarak şirketlerin yasal merkezlerinin bir ülkeden diğerine ulaştırılmasına yönelik kurallar açıklanmıştır[215].

İkinci direktif ise, çeşit üye devletlerde yer alan şirket-yavru şirketin vergilendirilmesi ile ilgili 90/435/EEC sayılı direktif yayınlanmıştır. Bu direktifin gayesi, birlik içinde çeşitli üye devletlerde etkinlik gösteren ana şirket ile yavru şirket arasındaki kar dağılımlarında çifte vergilendirmenin yok edilmesi planlamaktadır. Yavru şirket, kurulu olduğu devlette, ana şirkete dağıtılan karların stopaj vergisinden

[212]Batuhan Levent Bozkurt, a.g.m., s.101.
[213]Aykut Tavşancı, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasını Dolaysız..., s. 227.
[214]Fatih Saraçoğlu, a.g.e., s.64.
[215]Feridun Güngör, "AB Sürecinden Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması", *Vergi Gündem*, 11 Haziran 2006, s. 64.

muaf tutulmaktadır. Böylece yavru şirket, kurumlar vergisi öder ancak dağıtılan kar payından üzerinden stopaj yapmaz[216].

22 Aralık 2003'te yayımlanan direktif, 90/435/EEC sayılı direktif gelişmeye uğramıştır. Bu direktiften faydalanan şirket çeşitleri genişletilmiş, uygulama koşulları hafifletilmiş (bu bağlamda iştirak oranı kademeli olarak %25'ten %10'a indirilmiştir). Ayrıca, iştiraklerin, iştiraklerinden elde etmiş oldukları kazançların da direktifin sağlamış olduğu haklardan faydalanarak çifte vergilendirme problemi, dolaylı iştirakler açısından da giderilmeye çalışılmıştır[217].

Çifte vergilendirmenin önlenmesi hakkında tahkim anlaşmalarının imzalanmasına yönelik 23 Temmuz 1990 tarih ve 90/436/AET sayılı konsey direktifi ile kabul edilmiştir. Bu anlaşma 5 senelik bir zaman için 1995'te yürürlüğe konulmuştur[218]. Bu anlaşmaya göre, çeşitli üye devletlerde yer alan bağlı işletmeler arasındaki transfer fiyatlandırması ayarları nedeniyle anlaşmazlıkların, üye ülkelerin vergi yönetimlerince çözülmesini, buna karşın çifte vergilendirmenin yok olması için tahkim usulünün devreye girmesini öngörmektedir[219]. Bu direktifin gayesi, üye devletler arasındaki aynı gruba ait iki şirket arasında gerçeklesen ticari münasebet neticesinde kar transferine bağlı olarak oluşan ek vergilemenin yapıldığı herhangi bir yolsuzluk durumunda, aynı kazançtan haksız hale gelen fazla vergilemenin düzenlenmesidir. Ek vergileme yapıldığında, usulsüz yere kar aktarılan ülkede diğer ülkede ek vergilenen kısım zaten ödendiği için çifte vergileme yapılmıştır. Bu sebeple imzalanan anlaşma ile bu durumun çözüme ulaştırılması hedeflemektedir[220].

03 Haziran 2003'te Konseyce kabul edilen yeni direktif ise, şirketlerin arasındaki faiz ve royalty ödemelerinin vergilendirmesine ilişkini 2003/49/EC sayılı direktiftir. Bu direktifin gayesi çeşitli üye devletlerdeki yavru şirket ve bağlı bulunduğu ana şirket arasında yapılan faiz ve royalty ödemelerindeki çifte

---

[216]Fikret Erkan, a.g.m., s. 5.
[217]Feridun Güngör, a.g.m., s. 64.
[218]Gös.yer.
[219]Aykut Tavşancı, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasını Dolaysız..., s. 227.
[220]Gökhan İlhan, *Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminde Uyumu,* (Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya 2007, s.84.

vergilendirmenin önlenmesi gayesiyle vergi keseneklerinin ortadan kaldırılmasıdır[221]. Çifte vergilendirmeyi önlemek gayesiyle, faiz ve royalty ödemelerinin üye devletler yalnızca bir kez vergiye konu olmalarının sağlanması gerekir. Şirketlerin kazanmış olduğu faiz ve royalty ödemelerinin bir üye ülkede ve tek seferde vergilendirmektedir[222].

[221]Feridun Güngör, a.g.m., s. 64-65.
[222]Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1586027033184&uri=CELEX:52003PC841, (23.03.2020).

Tablo 7: 2019 Yılında AB Ülkelerinde Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranı (%)

Ülkeler	Kurumlar Vergisi Oranı
Belçika	29
Bulgaristan	10
Çek Cumhuriyeti	19
Danimarka	22
Almanya	30
Estonya	20
İrlanda	12,5
Yunanistan	28
İspanya	25
Fransa	31
Hırvatistan	18
İtalya	24
Kıbrıs	12,5
Letonya	15
Litvanya	15
Lüksemburg	25
Macaristan	9
Malta	35
Hollanda	25
Avusturya	25
Polonya	19
Portekiz	21
Romanya	16
Slovenya	19
Slovakya	21
Finlandiya	20
İsveç	21,4
Birleşik Krallık	19

Kaynak:https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/taxrates-online/corporate-tax-rates-table.html, (23.03.2020)

Tablo 7'de AB devletlerinde 2019 yılında uygulanan kurumlar vergisi oranları yer almaktadır. Kurumlar vergisi tek oranlıdır, ancak AB devletlerinin her birinin sermaye hareketleri diğerlerinden farklılık gösterdiği için oranları da her devlet farklılık göstermektedir. Kurumlar vergisi 2019 yılı için en yüksek uygulanan

devlet %35 oranla Malta'dır. İkinci ülke ise % 32'lik oran ile Fransa'dır. Bu tabloya göre en düşük oran uygulayan devletler %9 oranıyla Macaristan ve %10 oranıyla Bulgaristan'dır. 2019 yılı AB-28 ortalaması incelendiğinde %21,7 olduğu görülmektedir.

Tablo 8: 2013-2017 Dönemi AB Ülkelerinde Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)

Ülkeler	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
Belçika	6,8	6,9	7,4	7,8	9,2
Bulgaristan	7,3	7,1	7,4	7,3	7,7
Çek Cumhuriyeti	9,3	9,8	10,0	10,1	9,8
Danimarka	6,1	5,8	6,1	6,3	6,6
Almanya	6,3	6,2	6,1	6,8	6,9
Estonya	5,5	5,4	6,2	5,1	4,7
İrlanda	8,3	8,3	11,3	11,6	12,2
Yunanistan	3,2	5,2	5,9	6,4	5,0
İspanya	6,6	6,3	7,1	6,9	6,9
Fransa	6,1	5,8	5,8	5,6	6,3
Hırvatistan	5,6	4,8	5,0	5,9	6,2
İtalya	5,8	5,0	4,7	5,0	4,9
Kıbrıs	20,4	18,9	17,7	17,2	16,7
Letonya	5,5	5,2	5,3	5,4	5,1
Litvanya	5,1	5,0	5,3	5,4	5,1
Lüksemburg	12,4	11,4	11,9	12,1	13,5
Macaristan	3,2	4,0	4,3	5,6	5,1
Malta	19,1	18,6	19,8	20,1	20,3
Hollanda	5,9	6,9	7,4	8,7	8,5
Avusturya	5,2	5,1	5,3	5,8	6,0
Polonya	5,5	5,5	5,7	5,5	5,6
Portekiz	9,6	8,3	9,1	8,9	9,4
Romanya	7,4	7,7	8,4	8,6	8,1
Slovenya	3,3	3,9	4,0	4,3	4,9
Slovakya	9,5	10,6	11,5	10,8	10,5
Finlandiya	5,4	4,4	4,9	5,0	6,3
İsveç	6,2	6,2	6,8	6,5	6,6
İngiltere	7,8	7,6	7,4	8,1	8,4
AB-28	**6,4**	**6,3**	**6,4**	**6,7**	**7,0**

Kaynak: www.europa.eu https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/corporate-taxes-abroad/index_en.htm. (23.03.2020))

Tablo 8'de yer alan AB-28'in 2013-2017 yıllar arasında kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama olarak %7 olduğu görülmektedir. 2017 yılı itibarıyla kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki en yüksek paya sahip ülke, Malta %20,3, Kıbrıs %16,7 ve Lüksemburg %13,5 olduğu

görülmektedir. Üye ülkelerde en düşük payı ise, Estonya %4,7, Slovenya ve İtalya %4,9 olduğu görülmektedir.

3. BÖLÜM

KOSOVA VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMU

İkinci Dünya Savaşının bitmesiyle 1946 yılının başında Josif Broz TİTO tarafından Yugoslavya Sosyalist Federal Halk Cumhuriyetini altı devlet; Slovenya, Makedonya, Hırvatistan, Karadağ, Bosna Hersek ve Sırbistan devletleri ile birlikte iki özerk yapı olan Voyvodina ve Kosova'dan oluşuyordu[223]. Kosova bu dönemde Tito'nun inşa ettiği sosyalist sisteminde sadece Sırbistan'a bağlı özerklik statüsünde bir il halinde kalmıştı. Kosova, Yugoslavya dönemi boyunca diğer cumhuriyetler kadar haklar talep etmiştir. Fakat bu dönem sürecinde hiçbir zaman cumhuriyet statüsünü kazanamamıştır[224]. Kosova'ya devlet statüsü verilmemesinin en önemli nedeni ise, Arnavutların Yugoslavya içinde bir anayurdu bulunmamasıydı[225].

1960'lı yıllarda Kosova'da hareketlilik yaşanmaya başlamıştır. Yugoslavya'da yaşayan diğer milletlere göre Arnavutlar'ın birçok hakkı verilmemiş ve siyasi, ekonomik ve sosyal statüleri de pek tanınmamış. Bu durumdan rahatsız olan Arnavutlar da protesto etmeye başlamışlardır. Bu protestoların ardından Kosova'nın hakları tanınmaya başlanmıştır[226].

1969 yılında Kosova Priştine'de bulunan Belgrad Üniversitesine bağlı Fakülte geliştirilerek Priştine Üniversitesi kuruldu ve eğitim Arnavutça dilinde veriliyordu. Kosova Meclisi kuruldu ve Anayasası oluşturuldu. Kosova'da yaşayan milletler (Arnavutlar, Sırplar, Türkler) için eğitim, kültür, sanat vb. alanlarda kendi dillerinde özgürce yaşam hakkı tanındı. Dergi ve gazeteler Arnavutça dilinde çıkarılmaya başladı. Bunun yanında Kosovalılar kendi resmi teşkilatını ve devlet kurumlarını kurmuştur[227].

---

[223]İrfan Kaya Ülger, ''Yugoslavya Neden Parçalandı?'', *Seçkin Yayınları*, Ankara, 2003, s. 53.
[224]Tunahan Oduncu, ''1999 Kosova Krizi ve NATO'nun Kosova Müdahalesi'', *Bucak İşletme Fakültesi Dergisi,* Cilt 2, Sayı 1, 2019, s. 4.
[225]Şule Kut, ''Kosova Milliyetçiliğinin Kör Düğümü'', *Foreign Policy,* Sayı 3, İstanbul, 1998, s. 55
[226]Hüseyin Emiroğlu, ''Kosova'nın Statüsü Sorunu ve Çözüm Olasılıkları'', G*lobal Dergisi,* Sayı 8, Ankara, Başak Matbaacılık, 2006, s. 64.
[227]Tunahan Oduncu, a.g.e, s.4.

1980 yılına kadar Tito dengeli ve çatışmaları öngörerek Yugoslavya'yı başarıyla yönetmeyi başarmıştır. Ancak Tito'nun ölümü ile Sırp milliyetçiliği artmış ve Sırpların Arnavutlar üstündeki baskıları sürekli artmaya devam etmiştir. 1989 yılında göreve gelen Slobodan Miloşeviç, yasa ihlaline rağmen Kosova'nın özerkliğini kaldırmış ve böylelikle Sırplar, Arnavutların tüm anayasal haklarını ellerinden almıştır ve Arnavutlar Sırbistan içinde sıradan bir azınlık haline dönüştürülmüştür[228].

Slobodan Miloşeviç, Arnavut memurları devlet işlerinden de uzaklaştırmıştır ve Arnavutlara karşı zülüm ve baskı her geçen gün artmaya devam etmiştir. Böylelikle Kosova'nın Arnavut halkı ile Sırp askeri, polis ve hükümet kuvvetleri arasındaki çatışmalar başlamıştır. Kosova'ya ayrılan bütçeyi kısıp aynı zamanda yatırımları da engellemiştir. Sırplarla yaşanan çatışmalar 1999 yılına kadar devam etmiştir[229].

24 Mart 1999'da NATO, Sırplara karşı askeri operasyon başlatmış olup yapılan hava harekatı 78 gün sürmüştür. 09 Haziran 1999 tarihinde operasyonun başlamasından 78 gün sonra Sırp güvenlik güçlerinin Kosova'dan çekilmesiyle Kumanova'da askeri-teknik antlaşma imzalanmıştır[230].

NATO'nun başlatmış olduğu askeri operasyonun sona ermesi ve Sırpların bölgeden çekilmesinin ardından Kosova'nın yönetimi, Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi'nin 1244[231] sayılı kararının yayınlanması üzerine, Kosova'da kalıcı barışın sağlanması ve korunması için çok uluslu bir askeri güç göndermiş ve Birleşmiş Milletler Geçici Misyonu (UNMIK) Kosova'daki görevine başlamıştır[232].

Kosova 2008 yılına kadar Birleşmiş Milletler Geçici Misyonunun (UNMIK) yönetimi ve denetimi altında kaldı. Kosova BM gözetiminde kaldığı süreçte Sırbistan ile görüşmeler yapmıştır. Ancak, Sırplarla anlaşma görüşmelerinden bir sonuca

---

[228]Hüseyin Savaş, ''Dünü ve Bugünüyle Kosova Sorunu-II'', *C.Ü Sosyal Bilimler Dergisi,* Mayıs 2001, Cilt 25, No 1, s.104-105

[229]Nedim Emin, ''Kosova Siyasetini Anlama Kılavuzu'', *SETA Yayınları 42*, I. Baskı, 2014 İstanbul, s.17.

[230]Nusret Pllana, ''İntervenimi i NATO-s Në Kosovë''*, Botues Radio Kosova e Lirë*, Prishtinë, 2010, s.16-17.

[231]United Nations Resolution 1244, https://unmik.unmissions.org/united-nations-resolution-1244, (10.02.2021).

[232]Zeynel Levent, ''Tarihi Süreçte Kosova'', *Ankara Üniversitesi Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi,* Sayı 52, Güz 2013, s. 864-865.

varılmamıştır. 17 Şubat 2008'de uluslararası devletlerin verdiği destekle Kosova tek taraflı olarak bağımsızlığını ilan etmiştir[233].

3.1 Kosova Vergi Sistemi Ve Uyumlaştırma Çalışmaları

Kosova'da savaştan çok kısa bir süre sonra siyasi, sosyal ve ekonomik açıdan yeni bir dönem başladı. 1999 yılında savaşın sona ermesiyle birlikte Kosova, Birleşmiş Milletler Geçici Misyonunun (UNMIK) yönetimi ve denetimi altında yeni kurumlar kurmaya ve geliştirmeye başladı. Kurulan kurumlardan biri de Kosova Vergi Dairesidir.

Mali kurumları inşa etmek için, Kosova'daki Birleşmiş Milletler Genel Sekreteri Özel Temsilcisinin yetkisi altında faaliyet gösteren Merkezi Finansal İdaresi kuruldu. Merkez Finansal İdaresi, Kosova Konsolide Bütçesini oluşturan belediyelerin sorumluluğu altındaki Kosova bütçesinin kapsamlı finansal yönetiminden sorumluydu[234].

Kosova Vergi İdaresi 17 Ocak 2000 tarihinde kurulmuş ve ilk müdürü olarak uluslararası bir uzman görevlendirilmiş ve vergi çalışmalarını 2003 yılına kadar UNMIK şemsiyesi altında yürütmüştür. 18 Şubat 2003 tarihinde ise, Vergi İdaresinin yetkisi Kosova Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'na devredilmiştir. Böylece ekonomik gelirlerin kontrolünü sağlayan temel kurumlardan biri daha hükümetin kontrolüne girmiştir[235].

Başlangıçta Kosova Vergi İdaresi sadece otel ve restoranlara vergi uygulamıştır. Daha sonra bu vergiler daha da genişleyerek diğer işletmelere de vergi uygulanmaya başlandı. Otellerden, restoranlardan ve işletmelerden alınan vergi çeşidi tahmini vergi olarak adlandırıldı.

2001 yıllında Katma Değer Vergisi uygulanmaya başlanmıştır. KDV uygulanmaya başlanınca vergi yükünün bir kısmı tüketicilere yüklendi. 2002 yılı

---

[233]Bülent Sarper Ağır, ''Bağımsızlık Sonrası Dönemde Kosova'da Barış'', *Uluslararası İlişkiler Akademik Dergi,* Cilt 14, Sayı 53, s.70.
[234]Bedri Peci, ''Transparenca Fiskale në Teori de Praktikë: Rasti i Kosovës'', *Revista Shqiptare për Studime Ligiore,* Vol. 7, 2013, 30-55.
[235]Refik Kryeziu, *Financat Publike*, Shtëpia Botuese Olymp, Prishtinë, 2014, s.162.

Nisan ayından itibaren tüzel kişilere ve bireysel işletmelere kazanç vergisi ve çalışanlarına maaş vergisi uygulanmaya başlandı. 2005 yılında ise vergi reformu yapılarak, tahmini vergi ve tüzel kişilerden kazanç vergisi ile çalışanlarından alınan maaş vergisi değiştirilerek kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisi olarak uygulanmaya başlanmıştır[236].

3.1.1 Kosova'da Vergi Sistemi

Kosova Cumhuriyeti savaştan sonra maliye politikasının geliştirilmesi için radikal reformlar yapmıştır. Bu reformlar gelir sağlamaya, vergi sisteminin ve diğer araçların oluşturulmasına katkı sağlamıştır. Kamu gelirlerini oluşturma politikası, vergi sisteminin değiştirilmesi, vergi gelirlerinin artırılması ve ihtiyatlı maliye politikalarının uygulanması yoluyla gerçekleştirilmiştir.

Kosova'daki vergi sistemi, Kosova bütçesi için vergi iradı hasılatını elde etmek için kanun ve direktifler üzerine kurulmuştur. Kosova'daki temel vergi yönetim araçları aşağıdaki gibidir[237]:

- Kosova Vergi İdaresi
- Kosova Gümrüğü
- Belediyeler

[236]Administrata Tatimore e Kosovës*, Doracaku Mbi Tatimet në Kosovë,* 2007, s.12-15.
[237]Sistemi Tatimor i Kosovës, https://www.atk-ks.org/wpcontent/uploads/2019/03/SistemiTatimorShkollateMesme.pdf, (15.02.2021).

Tablo 9: Kosova Vergi Sistemi

Kosova Vergi İdaresi	1. Kişisel Gelir Vergisi 2. Kurumlar Vergisi 3. Katma Değer Vergisi 4. Sosyal Güvenlik Kuruluşlarına Yapılan Kesintiler
Belediyeler	1. Emlak Vergisi 2. Yerel Vergiler
Kosova Gümrüğü	1. Gümrük Vergisi 2. Özel Tüketim Vergisi

Kaynak: Administrata Tatimore e Kosovës, https://www.atk-ks.org/wp-content/uploads/2019/03/SistemiTatimorShkollateMesme .pdf (15.02.2021).

Tablo 9'da Kosova vergi sisteminde Vergi İdaresi, Belediyeler ve Gümrük Müdürlüğü bulunmaktadır. Vergi İdaresince, Kişisel Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Sosyal Güvenlik Kuruluşlarına Yapılan Kesintiler alınmaktadır. Belediyeler tarafından, Emlak Vergisi ve Yerel Vergiler uygulanmaktadır. Gümrük Müdürlünce, Özel Tüketim Vergisi ile Gümrük Vergisi toplanmaktadır.

3.1.1.1 Kişisel Gelir Vergisi

Kişisel gelir vergisi 2002 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. İlk zamanlarda tüzel kişilere kazanç vergisi ve çalışanlarına maaş vergisi olarak uygulandı. 01 Ocak 2005 tarihinden itibaren Kişisel Gelir Vergisi daha kapsamlı bir şekilde uygulanmaya başlanmıştır[238].

05/L-028 sayılı Kişisel Gelir Vergisi Kanununa göre; vergi, gerçek kişilerin gelirinden alınır. Kosova Cumhuriyeti'nde yerleşik veya yerleşik olmayan şirketlerin ve ikametgah sahibi olan kişilerin tüm gelirleri için uygulanmaktadır. 05/L-028 sayılı Kanunun 7. Maddesine göre, kişisel gelir vergisi unsurları şunlardır: ücretler, kira, ticari kazançlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, piyango ve şans oyunları, maddi olmayan varlıkların kullanımı, emekli maaşları ve faiz gelirleridir[239].

[238]Refik Kryeziu, a.g.e., s.162.
[239]Administrata Tatimore e Kosovës, Ligi Për Të Ardhurat Personale, https://gzk.rks-gov.net/ActDocumentDetail.aspx?ActID=11014 (15.02.2021).

Kişisel Gelir Vergisinde mükellefiyet çeşitleri tam ve dar mükellefiyet olarak ikiye ayrılır. Tam mükellefler, Kosova'da ve yurt dışında elde ettikleri bütün kazançların üzerinden gelir vergisine tabi tutulan gerçek kişilerdir. Dar mükellef ise, ikametgah sahibi olmayan ve Kosova'dan gelir elde eden gerçek kişilerdir. İkametgah sahibi olmayan kişiler sadece Kosova'da elde ettikleri gelir üzerinde Kişisel Gelir Vergisine tabi tutulmaktadır. Kişisel Gelir Vergisi artan oranlı olarak uygulanır.

Tablo 10: Kişisel Gelir Vergisi Oranları

Yıllık Brüt Geliri	Vergi Oranı (%) 2009 yılına kadar	Vergi Oranı (%) 2009-2021
0-960 €	%0	%0
960 € -3000 €	%5	%4
3000 € -5400 €	%10	%8
5400 €'dan fazla	%20	%10

Kaynak: Gazeta Zyrtare e Republikës së Kosovës, https://gzk.rksgov.net/ActDocumentDetail.aspx?ActID=11014 (16.02.2021).

Kosova Cumhuriyeti'nde 01.01.2009 tarihine kadar uygulanan vergi oranları tablo 10'daki gibidir. Ancak 01.01.2009 tarihinden günümüze kadar geçen süreçte AB uyum yasaları kapsamında reformlar yapılarak vergi oranlarında dikkate değer indirimler yapılmış olup vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi ve vergilerin, mükellefler tarafından zamanında ödenmesinin teşviki amaçlanmıştır[240].

3.1.1.2 Kurumlar Vergisi

Kosova'da savaştan sonra kurumlar vergisi, yalnızca cirosu 100.000 €'nun üzerinde olan büyük ölçekli işletmelerden veya şirket varlıkları 50.000€'nun üzerinde olan işletmelere uygulandı. Cirosu 100.000€'dan az olan şirketlere Tahmini Vergisi uygulanmaktadır[241]. 01.04.2002 tarihinden itibaren Kurumlar Vergisi, 2002/3

[240]Administrata Tatimore e Kosovës, Ligi Për Të Ardhurat Personale, https://gzk.rks-gov.net/ActDocumentDetail.aspx?ActID=11014,(17.02.2021).
[241]Doracaku mbi Tatimet në Kosovë, Adminstrata Tatimore e Kosovës, Botimi I, 2007, s.51.

sayılı Yönetmeliğe göre Kazanç Vergisi olarak adlandırıldı. Bireysel işletmelerden alınmaya başlandı.

01.01.2005 tarihinden itibaren 2004/51 sayılı Yönetmeliğe göre, Kurumlar Vergisinin yürürlüğe girmesine müteakip tüzel kişi özelliği taşıyanlara da uygulanmaya başlanmıştır[242]. 2009 yılında ise 2002/3 sayılı Yönetmelik ve 2004/51 sayılı Yönetmelik birleştirilip güncellenerek 03/L-162 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu olarak yeniden yayınlanmıştır. Bu kanuna göre bir hesap dönemi içinde tüzel kişilerin elde etmiş olduğu iratlar kurumlar vergisine tabidir. Bu kapsamda kurumlar vergisi mükellefleri aşağıdaki gibidir:

- Kosova'da yürürlükte olan kanuna göre tüzel kişilik statüsüne sahip olan şirketler veya diğer ticari işletmeler,
- Sivil toplum kuruluşları
- Kosova'da yerleşik olmayan kişilerin daimi olan işletmeleri,
- Özel veya kamu varlıkları ile faaliyet gösteren ticari işletmelerdir[243].

Kosova'da kurumlar vergisi sabit oran olarak uygulanmaktadır. Kosova'da istihdam ile büyüme oranlarının arttırılması ve yabancı kurumların teşvik edilmesi amacıyla kurumlar vergisi oranı %20'den %10'a indirilmiştir. 2002 yılında kurumlar vergisi oranı %20 olarak uygulanmıştır ve 2009 yılana kadar bu şekilde devam etmiştir. 2009 yılında Kurumlar Vergisi Kanununa göre bu oran indirilmiştir. 2009 yılından itibaren Kurumlar Vergisi oranı %10 olarak uygulanmaktadır[244]. Kurumlar Vergisi, Kişisel Gelir Vergisi gibi tam ve dar mükelleflere uygulanmaktadır.

Kurumlar vergisi, 03/L-162 sayılı Kanunun 35. ve 36. Maddelerine göre, kurumlar vergisi işletmelerin yıllık brüt gelirine bağlı olarak her üç ayda bir ödenir. Brüt geliri 50.000€'dan fazla olan mükellefler için Kurumlar Vergisi oranı %10 olarak uygulanır. İstisna olarak yıllık brüt geliri 50.000€'ya kadar olan mükellefler, tarım, ticaret, ulaşım vb. ticari faaliyetler için vergi oranı %3, hizmet, zanaat ile

[242]Doracaku mbi Tatimet në Kosovë, *Adminstrata Tatimore e Kosovës,* Botimi I, 2007, s.51.
[243]Ligji Nr. 03/L-162, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 3.
[244]Ligji Nr. 03/L-162, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 6.

uğraşan, eğlence vb. faaliyetler için vergi oranı %9 olarak uygulanır. Her üç ayda en az 37.5€ olmak üzere vergi ödenir[245].

3.1.1.3 Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi, tüketim üzerinden alınan dolaylı bir vergi olup, mükellefin herhangi bir servete veya gelire sahip olmasa dahi harcama yapması yeterlidir. Hizmetler ve malların üzerine eklenen değer ve üreticiden tüketiciye varana kadar her el değiştirme safhasında alınan vergidir[246].

Katma Değer Vergisi Temmuz 2001 yılında UNMİK'in 2001/11 sayılı Yönetmeliğine göre %15 oran ile uygulanmaya başlandı. Kosova'da Katma Değer Vergisi uygulanması vergi sistemi ve kamu gelirleri için büyük bir başarıydı, çünkü şimdiye kadar vergi sistemi basit vergiden oluşuyordu. Bu durumda vergi sisteminin gelişmesini sağlamıştır. Aynı zamanda ithal mallardan alınan bir vergi olduğu için Kosova bütçesine önemli bir katkı sağlamıştır[247].

2009 yılında ise 03/L-144 sayılı Kanuna göre KDV vergi oranı %16 olarak uygulanmaya başladı. 2015 yılında yine Kanunda değişiklik oldu ve yeni 05/L-37 sayılı Kanun yayınlandı. Bu Kanuna göre Kosova'da vergi oranları değişti. Önceki KDV oranı yasada %16'dan %18'e yükseltilmiştir. Bazı ürün ve hizmetlere %8'lik indirimli KDV oranı uygulanmaya başlanmıştır[248].

05/L-37 sayılı Kanunun 3.maddesine göre verginin konusu şu şekildedir: KDV kapsamında bir işlemin vergilendirilebilmesi için Kosova'da yapılması gerekmektedir. Ticari, zirai faaliyet, sınai ve serbest meslek faaliyeti şeklinde yapılan teslim ve hizmetler, her çeşit mal ve hizmet ithali bu kapsama girmektedir[249].

05/L-37 sayılı Kanunun 26. Maddesine göre, Kosova'da 2015 yılından itibaren KDV oranları şu şekildedir: standart KDV oranı %18 olarak uygulanmaktadır. İndirilmiş KDV oranı %8 olarak belirli mal ve hizmetler için uygulanır. İndirimli KDV oranı genel olarak şu mal ve hizmetler için geçerlidir:

---

[245]Ligji Nr. 03/L-162, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 35, 36.
[246]Sabahudin Komoni, *Financat Publike,* Prishtinë, 2018, s.149-150.
[247]Doracaku mbi Tatimet në Kosovë, *Adminstrata Tatimore e Kosovës,* Botimi I, 2007, s.86-87.
[248]Ligji Nr. 03/L-162 dhe Ligji Nr. 05/L-37 Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 26.
[249]Ligji Nr. 05/L-37, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 3.

- şişelenmiş su hariç, su temini,
- iletim ve dağıtım hizmetleri de dahil olmak üzere elektrik tedariki, merkezi ısıtma, atık toplama ve diğer atık işleme,
- arpa, yulaf, mısır, mısır çeşitleri, çavdar, pirinç ve buğday gibi tahıllar,
- yemek pişirmede kullanılmak amacıyla tahıllardan veya yağlı tohumlardan yapılan yemeklik yağlar,
- insan tüketimi amacıyla tahıllardan yapılan ürünler: un, ekmek, makarna, hamur işleri vb. ürünler,
- insan tüketimine yönelik tuz,
- süt ve süt ürünleri,
- okul kitapları ve seri yayınlar,
- broşürler, kütüphanelerden kitap dağıtımı, basılı veya el yazması halinde materyaller, haritalar vb.,
- Bilgi teknoloji ekipmanı,
- İlaçlar, tıbbı ürünler, cihazlar ve aletlerin tedariki,
- Çocuk ve bebeklere yönelik kullanılan oto araç gereçleri,
- Ambulanslar, yardımcı araçlar (engelli bireylerin kullanımına yönelik materyaller) ve diğer tıbbı cihazlar gibi mal ve hizmetler için KDV oranı %8 olarak uygulanmaktadır[250].

Kosova'da bağımsız ekonomik faaliyet ile uğraşan ve yıllık ciroları 30.000 € ve daha fazla olan kişiler, Kosova Vergi İdaresine beyanname vermeleri gerekir ve KDV uygulanır. 30.000€'dan az ciro elde eden işletmeler gönüllü olarak beyanname verebilirler[251]. İthalattan yapılan alımlarda KDV, Kosova devlet sınırlarında tahsil edilmektedir.

3.1.1.4 Emlak Vergisi

Emlak vergisi, uygulanmış ve halen dünyanın birçok ülkesinde ulusal veya yerel vergi olarak işlev gören en eski vergi türlerinden biridir.

[250]Ligji Nr. 05/L-37, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 6 dhe Neni 8
[251]Ligji Nr. 05/L-37, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 26.

Kosova'da emlak vergisi 2003 yılından itibaren uygulanmaktadır. Emlak vergisi belediyeler tarafından toplanmaktadır. Belediyelerin daha kaliteli hizmetler, daha iyi sağlık ve eğitim hizmeti sunmak ve altyapı koşullarını geliştirmek amacıyla yıllık olarak emlak vergisi toplanmaktadır[252].

Emlak vergisi, 06/L-005 sayılı Gayrimenkul Vergisi Kanununa göre: Emlak vergisinden elde edilen gelir belediyeler tarafından tahsil etmektedir. Kosova Cumhuriyeti'nde bulunan tüm taşınmaz mülkler emlak vergisine tabidir[253].

06/L-005 sayılı Kanuna göre, emlak vergisinin mükellefi mülkün sahibidir, sahibin belirlenememesi veya bulunamaması durumunda vergi, mülkü kullanan kişiden tahsil edilir[254].

Belediye Meclisi emlak vergisini aşağıdaki emlak kategorilerinden tahsil etmektedir: Konutlar, sınai mülkiyet, tarımsal mülkiyet, ticari mülkiyet ve tamamlanmamış mülkiyetlerdir[255]. Emlak vergisi oranı belediye tarafından değerleme standartları ile belirlenir, vergiye tabi her bir emlak kategorisi için mülkün piyasa değerinin %0,15 ila %1'i arasında değişir, ancak vergi oranı %2'sini geçmemelidir. Emlak vergisi miktarı her vergi mükellefi için, kadastro bölgelerine ve mülkün coğrafi konumuna göre değerlendirilerek belediye yönetmeliğince her belediye tarafından belirlenir[256].

Emlak vergisinin dışında belediyelerin ilave gelirleri: resim, harç, katılma payları, faiz gelirleri ve cezalardan oluşmaktadır[257].

3.1.1.5 Gümrük Vergisi

Ağustos 1999 yılında Kosova'da savaştan sonra diğer kamu kurumlar gibi gümrük birimi de Birleşmiş Milletler Geçici Misyonu tarafından Kosova Gümrük Müdürlüğü adıyla kurulmuştur. Kuruluşunun ilk yıllarında, diğer kamu kurumları gibi gümrükler de Birleşmiş Milletler tarafından yönetiliyordu. Gümrüklerin kurulmasıyla birlikte ithalat ve ihracat malları için gümrük kurallarının adil bir

[252]Refik Kryeziu. a.g.e., s.175.
[253]Ligji Nr. 06/L-005, Për Tatimin në Pronën e Paluajtshme, Neni 5.
[254]Ligji Nr. 06/L-005, Për Tatimin në Pronën e Paluajtshme, Neni 6.
[255]Ligji Nr. 06/L-005, Për Tatimin në Pronën e Paluajtshme, Neni 8.
[256]Ligji Nr. 06/L-005, Për Tatimin në Pronën e Paluajtshme, Neni 9.
[257]Analizë Mbi të Hyrat Vetanake në Komunat e Republikës së Kosovës, Dhetor 2015, s.17.

şekilde uygulanmasına başlandı. 11 Kasım 2008 tarihinde Kosova Meclisi tarafından 03/L-109 sayılı Gümrük Yönetmeliği (Kodu) onaylandı. Bu yeni Gümrük Yönetmeliği çok ileri düzeydeydi. Avrupa Birliği'nin yasal standartlarına ile uyumluydu[258]. Kosova Gümrük Yönetmeliği, 1992 senesinde yayımlanan AB Gümrük Kanunu baz alınarak ve AB gümrük müşavirlerinin teknik yardımıyla hazırlanmıştır[259]. Kosova Gümrük Yönetmeliği, birleşik halde yayımlanan 03/L-109 sayılı Kosova Gümrük ve Özel Tüketim Kanunuyla da aynı düzlemdedir.

Gümrük vergisi, belirli malların devlet sınırından geçişi sırasında ithalatında alınan bir vergidir. Kosova'da gümrük gelirleri çok yüksek bir yüzdededir. Ülkenin ekonomi politikasındaki en önemli aracını temsil etmektedir. Kosova Gümrüklerinin gelirleri, bütçe gelirlerinin %60 ila %70'ini oluşturmaktadır. Gümrük Müdürlüğü, gümrük vergilerine ek olarak sınırda özel tüketim vergisini ve KDV toplamaktan da sorumludur[260].

Kosova Gümrükleri, devletin, ekonominin ve vatandaşların korunmasında görevlidir. Bu nedenle, Kosova Gümrük Misyonu iki yapıya ayrılmaktadır;

Ekonomik konulara katkı: Gümrük vergilerinin tahsilatı, özel tüketim vergisinin tahsilatı. katma değer vergisinin tahsilatı, ekonomik korunma, ithalat ve ihracatın kontrolü, ticari markaların korunmasıdır.

İkinci kategori ise, güvenliğe katkısı: Yasadışı faaliyetlerle mücadele, sınır geçişlerinde güvenliği artırmak, insanların ve çevrenin korunması, uyuşturucu kaçakçılığıyla mücadele vb., sınırda işlenen suçlarla mücadele, silah ve patlayıcı madde kaçakçılığının önlenmesidir[261].

Kosova'da ithal mallar için uygulanan oranlar: CEFTA[262] ülkelerinden ithal edilen mallar ve bazı eczacılık ürünlerinde, bitkisel ürünlerde, tarım

---

[258]Dogana e Kosovës, https://dogana.rks-gov.net/per-doganen/historia/#Historia, (15.03.2021).
[259]Këshilli Kombëtar për İntegrim Evropian, *Tryeza Tematıke për Tregti, İndustri, Dogana dhe Tatime, Tregun e Brendshëm, Konkurrencë, Mbrojtje të Konsumatorıt dhe atë, Shëndetësore*, Kosova 2020, s.181.
[260]Këshilli Kombëtar për İntegrim *Tryeza Tematıke për Tregti, İndustri, Dogana dhe Tatime, Tregun e Brendshëm, Konkurrencë, Mbrojtje të Konsumatorıt dhe atë, Shëndetësore,* Kosova 2020, s.191.
[261]Dogana e Kosovës, https://dogana.rks-gov.net/per-doganen/misioni/ (19.02.2021).
[262]CEFTA-Avrupa Birliği'ne katılım prosedürlerini kolaylaştırmak için Orta Avrupa ülkeleri, Polonya, Macaristan, Çek Cumhuriyeti ve Slovakya 1992'de Orta Avrupa Serbest Ticaret Anlaşması'nı (CEFTA) kurdular. Bu antlaşma AB'ne üye olmayan Merkez ve Güneydoğu Avrupa devletlerin

hammaddelerinde gümrük vergisi oranı %0'dır. Diğer ülkelerden ithal edilen mallar içinse %10 olup, ithal edilen tüm mallar için KDV oranı %18 olarak uygulanmaktadır. Lüks mallar için de ÖTV uygulanmaktadır. Gümrük vergisinden muaf tutulan mallar şöyledir: UNMİK, KFOR, UNHCR tarafından ithal edilen mallar, UNMİK ile sözleşmesi bulunan bağışçılar tarafından hibe olarak ithal edilen mallar, tarım ürünleri, ağır sanayi için bazı hammaddeler, konsolosluk ve diplomatik ofislerden ithal edilen mallardır[263].

3.1.1.6 Özel Tüketim Vergisi

Kosova'nın Özel Tüketim Vergisi, 03/L-109 sayılı Kosova Gümrük ve Özel Tüketim Vergisi Yönetmeliğinin içinde yer almaktadır. Özel Tüketim Vergisi, lüks olarak adlandırılan, Kosova'da belirli mal üretiminden ilk iktisap ve ithal edilen belirli ürünler için alınan vergidir. ÖTV, tüm mallar üzerinde alınan bir vergi değil, sadece belirli mallar üzerinden alınan dar kapsamlı bir harcama vergisidir. Kosova'da özel tüketim vergisi alkol ve alkollü içkiler, tütün ürünleri, petrol ve ürünleri, motorlu taşıtlar ve lüks kozmetik vb. gibi belirli ürünlere uygulanır. İthal edilen motorlu taşıtlara ÖTV uygulanır. Kosova'da ÖTV, gümrük tarafından kontrol edilir ve yönetilir. ÖTV malları için spesifik vergileme yöntemi seçilmiştir.

---

ticaret bir anlaşmadır. Şu an CEFTA üyeleri bu ülkelerdir: Arnavutluk, Bosna-Hersek, Moldova, Karadağ, Sırbistan, Makedonya ve Kosova. Kosova 2007 yılında üye oldu.

[263]Task Forca për İntegrim Evropian, *Tryeza Tematıke nr.4, për Tregti, İndustri, Dogana dhe Tatime, Tregun e Brendshëm, Konkurrencë, Mbrojtje të Konsumatorıt dhe atë, Shëndetësore*, Prishtinë 2013, s.16.

Tablo 11: Kosova'da Uygulanan Özel Tüketim Vergileri

Ürünler	**Minimum Vergi Oranı**
İşlenmiş Tütün Mamulleri	
Sigara,Sarmalık İnce Tütün	(1000 sigara başına en az 25 Euro)
Purolar	(1000'de veya Kg başına 25€)
Diğer Sigara Tütünleri	(Kg başına 25€)
Alkol Ve Alkollü İçecekleri ve Gazozlar	
Meyve suları) ve sebze suları (fermente edilmemiş ve alkol katılmamış)	0,045€/lit
Bira	500€/hektolitre
Şarap	500€/hektolitre
Saf Alkol	500€/hektolitre
Enerji Ürünleri	
Kurşunlu Benzin	0,385€/lit
Mazot	0,36€/lit
Gaz Yağı(İtici Güç, Özel)	0,36€/lit
Gaz Yağı(Ticari-Sınai)	0,1€/lit

Kaynak:https://dogana.rks-gov.net/wp-content/uploads/2010/07/Ligji_Nr._03L220_Per_ndryshimin_dhe_plotesimin_e_Ligjit_03-L-112_per_tatimin_e_normes_se_akcizes_428498.pdf, (07.04.2021).

Tablo 11'de incelendiğinde Kosova'da hangi ürünler üzerinden ÖTV uygulandığını göstermektedir. İşlenmiş tütün ürünler üzerinde alınan vergi oldukça düşük olduğu görülmektedir. AB'nde tütün ürünleri için hem ad valorem hem spesifik esasına göre vergilendirilmektedir. Kosova'da ise sadece spesifik vergileme yöntemine kullanılmaktadır.

Tablo 12: Kosova'da İthal Eden Otomobiller İçin Alınan ÖTV

Yıl	2000cm3 kadar	2001-3000cm3 arası	3001cm3 aşanlar
0	0€	300€	800€
8 yıla kadar	400€	400€	1000€
9 yıla kadar	600€	600€	1500€
10 yıla kadar	700€	800€	1800€
11 yıla kadar	800€	1000€	2100€
12 yıla kadar	900€	1200€	2400€
13 yıla kadar	1000€	1400€	2700€
14 yıla kadar	1100€	1600€	3000€
15 yıla kadar	1200€	1800€	3300€
16 yıla kadar	1300€	2000€	3600€
17 yıl ve daha fazla	1500€	2200€	3900€

Kaynak: https://dogana.rks-gov.net/per-individ/per-automjete/si-behet-zhdoganimi-i-automjeteve/, (07.04.2021).

Tablo 12'de gördüğümüz gibi Kosova'da ithal edilen motorlu taşıtlar için ÖTV uygulanmaktadır. İthal edilen motorlu taşıtların vergisi spesifik matrahlıdır. Motor hacmine ve aracına yaşına göre alınmaktadır Kosova 2011 yılına kadar 13 yaşından eski araba kabul etmemekteydi. 2012 yılından itibaren otomobillin yaşı ne olursa olsun ithal edilebilir.

3.1.1.7 Emeklilik Katkı Payları

Emeklilik katkı payları diğer kurumlar gibi 2001 yılında UNMİK yönetimi tarafından kurulmuştur. Emeklilik katkı paylarının temel amacı emekli maaşlarının oluşturulmasıdır. Bireysel tasarrufa dayalı emeklilik katkı payları da zorunludur. Her işveren, tüm çalışanlarının brüt maaşlarının %5'i oranında emeklilik katkı payı ödemek zorundadır. Her çalışan da kendi brüt maaşının %5'i oranında katkı payı ödemekle yükümlüdür. Çalışanlar gönüllü olarak ek %5 miktarında katkıda bulunabilirler. İşverenler de aynı şekilde brüt maaşını %10'a kadar katkıda bulunabilirler. Ancak yıllık katkı payı %15 oranını geçmemelidir[264].

3.2 Kosova'nın Avrupa Birliği'ne Uyum Süreci

1999 yılından itibaren Avrupa Birliği, Kosova'nın geleceğini inşa etmek için önemli bir rol oynamıştır. Kosova'nın statüsündeki belirsizlik 1999 yılında AB ile arasındaki uyum sürecinde temel sorundu. Bu sorun karşısında Birleşmiş Milletler tarafından UNMİK adında bir birim oluşturuldu[265]. Bu birim ülkenin yönetilmesi ve nihai standartlara ulaştırılması konusunda görevliydi. 2005 yılında nihai standartların tamamlanması sonucu ABD tarafından nihai statüsünün belirlenmesi görüşmelerine onay verilmiştir. 2007 yılında BM Kosova Özel Temsilcisi Martti Ahtisaari'nin geliştirdiği plan kapsamında devlete milletlerarası gözetim altında özgürlük tanınması ve ülkedeki azınlıkların korunması şartıyla müzakerelere başlanmasını istemiştir. Bu planı AB yönetiminde bulunan kişi veya devletler de desteklemiştir. Ancak Sırbistan müzakerelere onay vermeyerek durum karşısında başarısız olunmasına neden olmuştur. 17 Şubat 2008 tarihinde Kosova Cumhuriyeti tek taraflı

[264]Ligji Për Fondet Pensionale Të Kosovës, https://www.bqk-kos.org/repository/docs/2012/Ligji%20per%20Fondet%20Pensionale.pdf, (07.04.2021).
[265]Kosova në Marrveshjet Ndërkombëtare, *Instiuti Për Studime të Avancuara GAP*, 2012, s.1.

olarak bağımsızlığını ilan etmiştir. Rusya, Çin ve Sırbistan, Kosova'nın bağımsızlık kararına karşı çıkmışlardır. Sırbistan bu karara karşı Uluslararası Adalet Divana itiraz etmiştir. Kosova'nın bağımsızlığı ile ilgili alınan karar hakkında Uluslararası Adalet Divanı tarafından olumlu karar verilmiştir[266]. ABD ve AB ülke üyeleri çoğu Kosova'yı tanımıştır. Ancak Kosova'nın bağımsızlığını AB'de yer alan beş üye ülke Yunanistan, Romanya, İspanya, Slovakya ve Güney Kıbrıs Rum Kesimi halen tanımamaktadır.

2008 yılında Kosova, bağımsızlığın ilanından sonra AB'ye tam üyelik için potansiyel aday ülke olmuş, kanuni, sosyal ve ekonomik konularla AB'ye uyum sağlamayı amaçlamıştır. 14 Ekim 2009 tarihinde Avrupa Komisyonu, Kosova için yıllık ilerleme raporun yayınlanmıştır. Bu rapora göre Kosova'nın istikrarının devam ettiğini ama yeterli olmadığını belirtmiştir. Avrupa Komisyonu, Kosova'yı Avrupa Birliği Kosova Hukukun Misyonu (EULEX) ve AB Kosova Ofisi-Avrupa Kosova Özel Temsilcisi aracılığıyla istikrara kavuşturmak için önemli adımlar atmıştır[267]. Kosova'da EULEX'in görevi, polis adalet ve gümrük idarelerine hukukun üstünlüğü alanında Kosova makamlarını desteklemek ve yardım etmektir[268].

2013 yılında Kosova için yayınlanan İlerleme Raporu'nda, Avrupa Birliği İstikrar ve Ortaklık Anlaşması'na ilişkin olarak müzakerelerin başlamasına onay verildiğini açıkladı. 27 Ekim 2015 tarihinde Kosova ve AB arasında ekonomik ve diyalog ilişkileri daha yakın ve kapsamlı olması için İstikrar ve Ortaklık Antlaşması imzalanmıştır. İstikrar ve Ortaklık Antlaşması 01 Nisan 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir[269]. Kosova'nın devlet kurumları icra ettikleri faaliyetlerini Kopenhag Kriterlerine göre yürütmeye çalışmaktadır.

---

[266]Sibel Akgün, '' Kosova'nın Avrupa Birliği'ne Entegrasyon Süreci ve bu Süreçte Kosova Türkleri'', *Çankırı Karatekin Üniversitesi Uluslararası Avrasya Strateji Dergisi*, Sayı 2, s. 5.

[267]Republika e Kosovës, *Ambasada e Repulikës së Kosovës Në Vjenë,* https://www.ambasada-ks.net/at/?page=1,77,36, (10.04.2021).

[268]Zyra e Bashkimit Evropian në Kosovë, https://eeas.europa.eu/delegations/kosovo/7641/kosova-dhe-be-ja_sq, (10.04.2021)

[269]Kuvendi i Kosovës, *Procesi i İntegrimit Në Baskimin Evropian,* https://www.kuvendikosoves.org/shq/procesi-i-integrimit-ne-bashkimin-evropian/, (20.06.2021).

3.2.1 Kosova'nın Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde CEFTA Anlaşması

Avrupa Birliği'ne katılım prosedürlerini kolaylaştırmak amacıyla Orta Avrupa ülkeleri olan Çek Cumhuriyeti, Slovakya, Polonya ve Macaristan 1992 yılında CEFTA'nın (Orta Avrupa Serbest Ticaret Anlaşması) kuruluş antlaşmasını imzalamışlardır. Çok kısa bir süre sonra, AB üyeliğine aday olan diğer Güneydoğu Avrupa ülkeleri de CEFTA'ya katıldı. Dört kurucu ülkeden sonra Slovenya, Bulgaristan, Romanya, Hırvatistan ve Makedonya CEFTA'ya katıldı. 2007 yılında ise, Arnavutluk, Sırbistan Karadağ, Bosna Hersek, Moldova ve Kosova katıldı. Kosova UNMİK tarafından temsil edilmiştir[270].

CEFTA'nın kuruluş amacı: aday üye ülkelerin arasında ticaretin geliştirilmesi ve engellerin ortadan kaldırması, ticari ve ekonomik iş birliğini teşvik etmesi, ekonomik ilişkilerin ve çok taraflı ticaret sistemin yoğunlaşarak AB entegrasyon sürecine katkı sağlamaktır. Bu antlaşmanın ana işlevi AB'ye katılım öncesi aday üye ülkelerin arasında serbest ticaretin sağlamak. Avrupa Birliği'ne dahil olan üye devletler CEFTA'dan ayrılmışlardır. Halen CEFTA'ya üye olan ülkeler şunlardır: Arnavutluk, Kosova, Bosna Hersek, Sırbistan, Makedonya, Karadağ ve Moldova[271].

Kosova CEFTA'ya katılmadan önce Arnavutluk, Makedonya, Bosna Hersek ve Hırvatistan ile iki taraflı serbest ticaret anlaşması imzalamıştır. Bu antlaşmalar 2007 yılında birleştirilerek bir çatı altında toplanmıştır. Kosova'nın ekonomik kalkınması için üretim, ihracat ve ticaret çok önemlidir. CEFTA bu hedeflere ulaşmak için önemli bir araçtır. Ancak Sırbistan ve Bosna Hersek, sınırlarından ve topraklarından Kosova'ya ait malların ihracatına ve transit geçişlerine Kosova'nın bağımsızlığını tanımadıkları için izin vermemişlerdir. Malların ihracatına uygulanan bu engel Kosova'ya çok büyük sıkıntı yaratmıştır. 2008 yılında mal ihracatında %9,8 oranında bir düşüş yaşanmıştır[272].

Kosova AB'ye hala potansiyel üye ülke olmadan, hatta bağımsızlığını ilan etmeden önce AB'ne entegre olmak için birçok vergi ile ilgili düzenlemeler

---

[270]Portali Stetëror i Republikës së Kosovës, https://www.rks-gov.net/AL/f133/ekonomia-e-jashtme/cefta, (21.06.2021).
[271]Gazmend Qorraj, ''İntegrimi Tregtar në Ballkanin Perëndimor CEFTA 2006'', Rruga e Kosovës Drejt İntegrimit Ekonomik Evropian, 29 Nëntor 2017, Prishtinë, s. 101-102.
[272]İnstutucioni GAP, *Kosova në CEFTA: Të jesh apo të mos jesh?,* https://www.institutigap.org/documents/34333_KosovaCEFTA.pdf, (10.10.2021), s.5

yapmıştır. Kosova savaştan sonra UNMİK Misyonunun yardımı ile yeni vergi sistemini düzenlerken AB'ni örnek almıştır. Kosova'nın, AB entegrasyon sürecini Avrupa Komisyonunun hazırladığı ilerleme raporları ile önerilerde bulunmak ve denetlemektedir. Kosova ile ilgili raporları 2009 yılından itibaren düzenlemektedir.

3.3 Avrupa Birliği'nin Yıllık İlerleme Raporlarının Kosova'ya Yönelik Değerlendirilmesi

Avrupa Komisyonu, aday ve potansiyel üye ülkeler hakkında yıllık ilerleme raporlarını her yıl belirli dönemde yayınlamaktadır. Yayınlanan yıllık ilerleme raporunda ülkelerin yıl içinde gelişmeleri ve gerçekleştirdikleri değişiklikler bulunmaktadır. Potansiyel aday ülke olan Kosova'nın bu kapsamda yıllık ilerleme raporlarında değerlendirildiği görülmüştür. 2008 yılının değerlendirilmesinin yapıldığı ve 2009 senesinde yayınlanan yıllık ilerleme raporunda Kosova ilk kez değerlendirilmiştir.

3.3.1 2009 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

14.10.2009 tarihinde yayınlan yıllık ilerleme raporu vergi konusunda; Kosova'da vergilendirme alanında ilerleme kaydedilmiştir. Ocak 2009 yılında yeni vergi reformunun yürürlüğe girilmesiyle birlikte bazı vergiler için yeni oranlar uygulanmaya başlanmıştır. Kişisel gelir vergisi oranları %0, %5, %10 ve %20'den %0, %4, %8 ve %10'a düşürülmüştür. Kurumlar vergisi %20'den %10'a indirilmiştir. Katma Değer Vergisi %15'ten %16'ya yükseltilmiştir. Gümrük ve Özel Tüketim Yönetmeliği onaylanmıştır. Kosova'da yeni gümrük damgası (Made in Kosovo) uygulanmaya başlanmıştır. Özel tüketim vergisi kapsamında tütün için alınan vergi kilogram başına 17€'dan 21€'ya yükseltilmiştir. Kosova Vergi İdaresi, yeni yasanın uygulanmaya başlaması ile birlikte vergi numaralarını ve kayıtlarını dijital ortamda kaydetmeye başlamıştır.

KDV alanında da fazla ilerleme kaydedilememiştir. KDV yıllık ciroları 50.000€ ve daha fazla olan kişiler için halen beyanname verilmektedir. Bu durum şirketlerin KDV ödememesine neden olmaktadır. AB'nin vergi ile ilgili genel değerlendirmesi sonucunda;

Kosova'da çifte vergilendirmenin ve vergi kaçakçılığının önlenmesi bakımından yeni ve güçlü bir örgütsel yapıya ihtiyaç duyulmaktadır. Aynı zamanda yolsuzlukla mücadele stratejilerinin geliştirilmesine ve vergi mükellefi ile ilgili bilgi hizmetlerinin artırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Genel olarak, vergilendirme alanında ilerleme kaydedilmiştir. Ancak vergi kanununun daha etkili uygulanması ve kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi gerektiğinden yönetimsel anlamda tüzük, yönetmelik, yönerge ve talimatların oluşturulması zorunluluğu doğmuştur[273].

3.3.2 2010 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

2010 Yılı AB ilerleme raporunda ise: Gümrük ile ilgili ilerleme görülmüştür. Kosova ile Finlandiya, Arnavutluk, Türkiye, Fransa ve Karadağ arasında işbirliği anlaşmaları imzalanmıştır. Bu anlaşmaların amacı, ithalata yönelik yanlış beyanlarla mücadele etmek ve ticaret istatistiklerinin uyumlu hale getirmektir. AB bilişim sistemleriyle uyum sağlamak için Kosova mevcut bilişim sistemini Asycuad World (Otomatik Gümrük Veri Sistemi) sistemi ile değiştirmiştir. Genel olarak Kosova Gümrük Mevzuatı AB standartlarıyla uyumludur. Ancak, kaçakçılık ve sahtecilikle mücadele etmelidir.

Kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarında, yerleşik/yerleşik olmayan kişi ve şirketlerin vergilendirilmesine açıklık getirilmiştir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergi beyannamesi usulleri belirlenmiştir. Vergilendirme alanında fazla ilerleme kaydedilememiştir. Mevzuatın ve vergi denemelerinin daha etkin bir şekilde uygulanması, kayıt dışı ekonominin azaltılması için daha çok çaba gösterilmesi gerekmektedir[274].

3.3.3 2011 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

2011 AB ilerleme raporunda ise, Belgrad- Priştine diyalog kapsamında gümrük damgası konusunda anlaşmaya varıldı. Kosova, Sırp mallarına uyguladığı ambargoyu kaldırdı. Sırbistan ve Bosna Hersek, Kosova gümrük damgasını tanıdı. Kosova ticaret istatistiklerinin uyumlu hale getirilmesi için Makedonya ve Slovenya ile işbirliği anlaşması imzaladı. Karadağ ile gümrüğe girecek mallar hakkında

[273]Raporti i Progresit 2009 i KE për Kosovën, https://mapl.rks-gov.net/wp-content/uploads /2018/04/Raporti-i-progresit-2009-shqip.pdf, (12.10.2021), s.33-35.
[274]Raporti i Progresit 2010 i KE për Kosovën, https://mapl.rks-gov.net/wp-content/uploads /2018/04/ Raporti-i-Progresit-2010-shqip.pdf, (14.10.2021), s.30-31.

varıştan önce bilgi edinmek amacıyla elektronik veri alışverişini içeren bir protokol imzalandı. Vergi kaçakçılığı ile mücadele için büyük operasyonlar gerçekleştirildi. Önemli miktarda sahte ve yasadışı alkol ile ilaçlar ele geçirildi. Gümrük tarifelerin uygulanması, sahtecilik ve kaçakçılıkla mücadele alanında ilerleme olmuştur. Ancak yeterli değildir[275].

3.3.4 2012 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

2012 Yılı ilerleme raporunda Kosova'da uygulanan vergilendirme veya vergi uyumu konusunda herhangi bir açıklama yapılmadığı tespit edilmiştir.

3.3.5 2013 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

16.10.2013 tarihinde yayınlanan ilerleme raporuna göre; Kosova ile Polonya, İtalya ve Avusturya arasında İşbirliği Anlaşması imzalandı. 2012 yılı sonunda Kosova ile Arnavutluk, Karadağ ve Makedonya gümrükleri arasında Elektronik Veri Değişim Sistemi faaliyete geçmiştir. Vergi İdaresinin performansını iyileştirmek için yeni bir bilişim teknolojisi ihtiyacı doğmuştur. Vergilendirme alanında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Vergi uyumlaştırması ile ilgili herhangi bir önemli adım atılmamıştır[276].

3.3.6 2014 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

2014 Yılı ilerleme raporuna göre; Kosova ve Arnavutluk, yasadışı ticaretle mücadele ve yasal ticareti kolaylaştırmak için anlaşma imzalamışlardır. Kosova ve Sırbistan gümrükleri arasında Elektronik Veri Değişim Sistemi faaliyete geçmiştir.

Genel olarak, vergilendirme alanında ve gümrük işlemlerinde sınırlı ilerlemeler kaydedilmiştir. Gümrük ve özel tüketim mevzuatı ile Ceza Kanunu arasındaki tutarsızlıkların giderilmesi gerektiği saptanmıştır. Kalpazanlık, kayıt dışı

[275]Raporti i Progresit 2011 i KE për Kosovën, https://mapl.rks-gov.net/wp-content/uploads/2018/04/Raporti-i-progresit-2011-shqip.pdf, (14.10.2021), s.35-37.
[276]Raporti i Progresit 2013 i KE për Kosovën, https://mapl.rks-gov.net/wp-content/uploads/2018/04/Raporti-i-progresit-2013-shqip.pdf, (14.10.2021) s.31-33.

ekonomi ve vergi kaçakçılığına karşı mücadeleye öncelik verilmesine dikkat çekilmiştir[277].

3.3.7 2015 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

2015 yılında yayınlanan ilerleme raporuna göre; Kosova, gümrük alanında ilerleme kaydetmiş ancak vergilendirme alanında henüz başlangıç aşamasında kalmıştır. Gümrük ve vergi idaresinin aynı çatı altında birleştirilmesi için bazı adımlar atılmıştır. 2015 yılında Kosova, Ortak Transit Rejimine katılmak için başvurmuştur. Kayıt dışı ekonomi ve sınırlarda kaçakçılık Kosova'nın ekonomisine zarar vermeye devam etmektedir. Kosova, bunları engellemek için özellikle şunları yapmalıdır: Gümrük mevzuatını AB uygulamalarına uygun olarak uygulamak, vergi idarelerini performans açısından iyileştirmek ve bilişim teknoloji sistemine dahil etmek, kayıt dışı ekonomi ile vergi kaçakçılığına karşı mücadeleye öncelik vermelidir[278].

3.3.8 2016 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

2016 yılında yayınlanan ilerleme raporuna göre; Gümrük gelirlerin toplanmasında ve ihracattaki idari maliyetlerin azaltılması konusunda ilerleme kaydedilmiştir. İhracat prosedürlerini basitleştirmek ve kolaylaştırmak için bir dizi elektronik hizmet tanıtılmıştır. Narkotik ve tehlikeli madde kaçakçılığına karşı mücadele artmıştır. Yasadışı faaliyetlerin önlenmesi için Karadağ ile sınır ötesi operasyonlar gerçekleştirilmiştir.

Kosova'daki eksiklerin giderilmesi amacıyla vergilerle ilgili olarak elektronik hizmetlerin tanıtılmasına yönelik tedbirler geliştirilmiştir. 2015 yılı Eylül ayında Kosova OECD ve AB ile uyumlu olacak şekilde KDV Kanununda çeşitli düzenlemeler yapmıştır. KDV oranı %16'dan %18'e arttırılmıştır. İndirilmiş KDV oranı %8 olarak uygulanmaya başlandı. Kosova ile Avusturya çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla anlaşma imzalamışlardır[279].

---

[277]Raporti i Progresit 2014 i KE për Kosovën, https://mapl.rks-gov.net/wp-content/uploads/2018/04/Kosovo-2014-Progress-Report-SQ.pdf, (15.10.2021), s.40-41.
[278]Raporti i Progresit 2015 i KE për Kosovën, https://mapl.rks-gov.net/wp-content/uploads/2018/04/1-Raporti-i-Vendit-2015-shq.pdf, (15.10.2021), s.43-44.
[279]Raporti i Progresit 2016 i KE për Kosovën, https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/system/files/2018-12/20161109_report_kosovo.pdf , (18.10.2021), s.45-46.

3.3.9 2017 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

2017 yılı ilerleme raporunda Kosova'da uygulanan vergilendirme veya vergi uyumu konusunda herhangi bir açıklama yapılmadığı tespit edilmiştir.

3.3.10 2018 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

2018 senesinde yayınlanan ilerleme raporuna göre; Gümrük mevzuatı alanında, gümrük ve özel tüketim vergisi mevzuatı, Birliğin gümrük kanunu ile büyük ölçüde uyumludur, ancak yine yakınlaştırmaya ihtiyaç duyulmaktaydı. Gümrük güvenliği açısından da daha fazla uyumlaştırmaya ihtiyaç vardır. Kosova, Ortak Transit Sözleşmesinin daha üyesi değildir. Ayrıca Pan-Avrupa-Akdeniz Menşei Tercihli Kurallarına (PEM) ilişkin bölgesel sözleşmeyi onaylamamıştır. Ocak 2018'de gümrük mevzuatında gümrük muafiyeti sağlanmayan üretimde kullanılan hammadde ve yarı işlenmiş ürünler, üretim makine hatları ve bilgi teknolojisi ekipmanlarının ithalatına gümrük muafiyeti getirildi. İç gümrük terminalleri özel tesislerde bulunur ve tesislere giren her kamyon belirli tarifelerden ücret öder. Bu tarifeler AB ile uyumlu değildir. Ocak 2017'de Kosova'nın Dünya Gümrük Örgütü'ne (WCO) başvurusu kabul edilmiştir. Vergi geliri tahsilatında, kayıt dışı ekonominin azaltılmasında, vergi mevzuatının daha fazla uyumlaştırılmasında ve diğer ülkelerle çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarının imzalanmasında bazı ilerlemeler kaydedilmiştir. Kurumlar vergisi kapsamında çifte vergilendirmenin önlenmesinde ilerleme kaydedilmiştir. Dolaylı vergilendirme için, KDV genel olarak AB ile uyumludur. 2016 yılında vergilerle ilgili tanıtılan elektronik hizmetler faaliyete geçmiştir. Kayıt dışı ekonominin azaltılmasında ilerleme kaydedilmiştir, ancak bu halen çok yüksektir ve bununla mücadele etmek için daha fazla çaba gösterilmesi gerekmektedir. Bu konuda vergi idaresince denetimlerin arttırılması, ödenmeyen vergi borçlarının ve kayıt dışı mükelleflerin tespit edilmesi gerekmektedir[280].

3.3.11 2019 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

2019 yılında yayınlanan ilerleme raporuna göre; Kosova'da gümrük ve özel tüketim vergisi alanında pek ilerleme kaydedilmemiştir. Kosova, Ortak Transit

[280]Raporti i Progresit 2018 i KE për Kosovën, https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/system/files/2019-05/20180417-kosovo-report.pdf, (20.10.2021), s.53-55.

Sözleşmesine gözlemci olmak için resmi başvuruda bulunmuştur. Narkotik ve tehlikeli madde kaçakçılığına karşı mücadelede ilerleme kaydedilmiştir. Arnavutluk ile Kosova arasında imzalanan malların transit geçişi anlaşması uyarınca Arnavutluk'tan geçerek Kosova'ya yapılan ithalat prosedürlerini basitleştirmek için Arnavutluk'un Durres limanında bir Kosova gümrük ofisi açılmıştır.

Kosova kayıt dışı ekonomiye, vergi kaçakçılığına karşı mücadelede, vergi idaresinin denetimlerinin arttırılması, ödenmeyen vergi borçlarının ve kayıt dışı mükelleflerin tespit edilmesi konusunda daha fazla çaba göstermesi gerektiği tespit edilmiştir[281].

3.3.12 2020 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

2020 yılında yayınlanan ilerleme raporuna göre; Gümrük mevzuatı alanında, önceki raporlarda tavsiye edildiği gibi, Gümrük ve özel tüketim mevzuatı AB gümrük Kanunu ile daha da uyumlu hale getirmek için yeterli hamle yapılmamıştır. Statü sorunları nedeniyle, Kosova'nın Ortak Transit Sözleşmesi kapsamında ilerleme kaydedilmemiştir. Kosova, Batı Balkanlar ekonomilerine arasındaki özel tüketim vergisi elektronik veri alışverişini katılmaya devam etmektedir.

Temmuz 2020'de Kosova, AB Gümrük 2020 programına katılmak için başvurmuştur. AB Gümrük kanunu ve politikasının uygulanmasına odaklanarak Kosova'nın 2020 Gümrük programına katılma anlaşmasını onayladı. Kosova Gümrüklerinin kapasitesini güçlendirmek ve ticareti kolaylaştırmak, gelir tahsilatını modernleştirmek ve vergi kaçakçılığıyla mücadele etmeyi amaçlayan 2019-2023 yılları arasındaki Orta Vadeli Gümrük Stratejisini kabul etti.

Sigara üzerindeki ayrımcı tüketim vergilerine ilişkin kararın geri çekilmesi, Kurumlar Vergisi Yasasının kabul edilmesi ve Kosova Vergi İdaresinin organizasyon yapısının reformunun gerçekleştirilmesi için ilk adımlar atılmıştır. Kosova, vergi politikasını yeniden gözden geçirmesi ve doğrudan ve dolaylı vergi mevzuatını uyumlu hale getirmesi gerektiği belirtilmiştir. COVID-19 salgınının etkisiyle 2020 yılında gelirleri önemli ölçüde azalmış ve kamu harcamaları artmıştır.

---

[281]Raporti i Progresit 2019 i KE për Kosovën, https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/system/files/2019-05/20190529-kosovo-report.pdf, (21.10.2021), s.60-62

Kosova ile İsviçre arasında çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla anlaşma imzalanmıştır. Böylelikle anlaşma imzalanan ülke sayısı 15'e ulaşmıştır. Temmuz 2020'de Kosova, AB üye ülkeleri ile arasındaki işbirliğini arttırarak vergi sistemlerinin işleyişini ve bilgi paylaşımının geliştirilmesine yönelik Fiscalis 2020 programına katılmak için başvurmuştur[282].

3.3.13 2021 Yılı İlerleme Raporunda Vergilerin Değerlendirilmesi

2021 yılında yayınlanan ilerleme raporuna göre; Kosova'nın yapması gerekenler şöyle sıralanmıştır:

Kişisel gelir ile katma değer vergilerinin mevzuatının daha fazla uyumlaştırılması, riske dayalı vergi denetimlerinin daha sistematik bir halde uygulanmasını sağlamak, kayıt dışı ekonomiyi önlemek, kara para aklama, terörizmin finansmanı ve mali suçlarla mücadele stratejisini daha da geliştirerek uygulanmasına devam edilmesi gerekmektedir[283].

Gümrük ve özel tüketim mevzuatı ile Birliğin gümrük kanunu ve tüketim vergisi müktesebatının daha fazla uyum sağlaması gerekmektedir. Gümrük sahtekarlığı ve vergi kaçakçılığına karşı mücadelede Kosova Gümrükleri ve diğer kanun uygulayıcı kurumlar arasında saha denetimleri ve koordineli eylemlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. AB gümrük mevzuatına uyum sağlamak amacıyla, özel sektöre ait iç gümrük terminallerinin aşamalı olarak kaldırılması ve ihracatçı/ithalatçılardan alınan ilave ücretlerin kaldırılması maksadıyla mevzuatta güncelleme yapılması ihtiyacı doğmuştur[284].

[282]Raporti i Progresit 2020 i KE për Kosovën , https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/system/files/2020-10/kosovo_report_2020.pdf, (22.10.2021), s.69-72.
[283]Raporti i Progresit 2021 i KE për Kosovën https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/kosovo-report-2021_en, (22.10.2021), s. 85.
[284]Raporti i Progresit 2021 i KE për Kosovën, https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/kosovo-report-2021_en, (24.10.2021), s.94.

3.4 Avrupa Birliği'nde ve Kosova'da Vergiler Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

Kosova Cumhuriyeti hemen savaştan sonra AB'ne odaklanmıştır. Kosova'nın AB'ye katılmak için hem siyasi hem ekonomik yönden çaba göstermiştir. 2000 yılından itibaren UNMİK yönetiminin altında kurumları yeniden yapılandırmaya başlamış ve yeni vergi sistemini oluşturmuştur. Kosova, AB'nin üye ülkesi olmamasına rağmen vergi ile ilgili çalışmalarında AB'ne uygun olarak hareket etmiştir. Vergi sisteminde AB müktesebatına göre ilerlemeye çalışmıştır.

3.4.1 Kosova ile Avrupa Birliği'nin Gelir Vergisi Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

Vergi uyumu konusunda en az çalışma yapılan alan kişisel gelir vergisidir. AB üye ülkeleri arasında kişisel gelirin her bir ülkede farklı olduğu, kendi egemenliğinden vazgeçmek istemedikleri nedeniyle gelir vergisinin uyumlaştırması zor olmuştur. Kosova Vergi Sisteminde olduğu gibi AB'nde gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin elde ettiği kazançtır[285]. Avrupa Birliği'ne üye bazı ülkelerde olduğu gibi Kosova'da da kişisel gelir vergisi oranları artışlı olarak uygulanmaktadır. Gelişmiş ülkelerde gelir vergisi oranı yüksektir, Kosova'da ve benzer az gelişmiş ülkelerde ise gelir vergisi oranı düşüktür. Kosova'nın gelir vergisi oranı %4 ile %10 arasında uygulanmaktadır.

Avrupa Birliği tarafından gelir vergisi ile ilgili bireysel tasarruflara ödenen faizin vergilendirilmesi hakkında 2003/48/EC sayılı direktif yayınlanmıştır. Direktif için 2014 yılında düzenleme yapılarak Konsey tarafından 2014/48/EU sayılı direktif yayınlanmıştır[286]. Kosova da bu direktife uyum sağlayamamıştır. Kosova'nın bu direktife uyum sağlaması için otomatik bilgi değişim sistemine dahil olması gerektiği bildirilmiştir. Kosova'nın gelir vergisi ile ilgili çok fazla yapılabilecek bir şey yoktur. Çünkü Kosova Gelir Vergisi Sistemi Birleşmiş Milletler tarafından oluşturulan

[285]Aykut Tavşancı, ''Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaysız…, s.230.
[286]Council Directive 2014/48/EU March 2014 Amending Directive 2003/48/EC On Taxation Of Sayıns İncome İn The Form Of İnterest Payments https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0048, (01.11.2021).

UNMİK misyonunca oluşturulmuştur. Bu sebeple AB müktesebatına uyumlaştırılması gerekmemektedir.

3.4.2 Kosova ile Avrupa Birliği'nin Kurumlar Vergisi Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

Avrupa Birliği'nde dolaysız vergiler açısından en çok uyumlaştırma çalışmaları kurumlar vergisi alanında yapılmıştır. Avrupa Birliği'nin içerisinde büyük bir pazarın teşkil edilmesi, sermayenin serbest dolaşması, sanayi alanında uyumun sağlanması ve özellikle rekabet şartlarının daha dengeli hale gelmesi için kurumlar vergisindeki uyumlaştırmalar öncelik arz etmektedir[287].

Kosova'da savaştan sonra uygulanmaya başlanan Kazanç Vergisi tüzel kişilerden ve bireysel işletmelerden alınmaktadır. Bağımsızlıktan sonra Kosova AB'ne uyum sağlamak amacıyla, 2009 yılında 03/L-162 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte kurumlar vergisinin kapsamını değiştirmiş ve birçok yenilik getirmiştir[288].

Avrupa Birliği üye ülkeleri kurum iratlarının vergilendirilmesinde kaynak veya ikametgah ilkesini kullanmaktadır. Bütün üye ülkeler aynı ilkeyi kullanmadıkları için aralarında çifte vergilendirmeye yol açmaktadır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için ülkeler arasında anlaşmalar imzalanarak yürürlüğe konulmalıdır[289]. Kosova, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla çok sayıda anlaşma imzalamıştır. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde olduğu gibi Kosova'da da kurumlar vergisi düz oranlı olarak uygulanmaktadır. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde uygulamakta olan kurumlar vergisi oranları Tablo 7'de yer almaktadır. Kosova'nın kurumlar vergisi oranı %10'dur. Kosova, Macaristan'dan (%9) sonra en düşük kurumlar vergisi oranını uygulamaktadır. En yüksek uygulanan ülke %35 oranla Malta'dır.

---

[287]Aykut Tavşancı,''Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaysız…, s.232.
[288]Ligji Nr. 03/L-162, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, https://www.atk-ks.org/wp-content/uploads/2019/09/Ligji-Nr.-06-L-105.pdf, (02.11.2021).
[289]İktisadi Kalkınma Vakfı, *Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası,* s.22.

Direktifler açısından bakıldığında Kosova, düzenlemeler yaparak uyum sağlama çabası göstermiştir. 1990'da kurumlar vergisine ilişkin olarak farklı üye ülkelerde bulunan şirketlerin birleşmelerine, hisse paylarının değişimine, bölünmelerine ve hisse senetlerinin transferine (Füzyon Direktifi) ilişkin 90/434/EEC sayılı direktif yayınlanmıştır. 2005 yılında bazı değişiklikler yapılarak 2005/19/EC sayılı direktif yayınlanmıştır[290]. Kosova 2019 yılında 06/L-105 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 27. maddesine göre Füzyon Direktifine uyum sağlamıştır.

Diğer direktif ise, farklı üye ülkelerde bulunan ana/yavru şirketlerin aralardaki kar dağıtımlarında çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ile ilgili 90/435/EEC sayılı direktif düzenlemiştir. Kosova bu direktife uyum sağlamak amacıyla çifte vergilendirmeyi önlemek için anlaşmalar imzalamıştır.

Kosova'da normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. AB üye ülkeleri bağımsız olarak amortisman yöntemi ve oranı seçilebilmektedir. Kosova, vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek için vergi idaresinin denetimlerini arttırmıştır. Kosova, kurumlar vergisi konusunda Avrupa Birliği'ne uyum sağlamak için Kurumlar vergisi mevzuatını değiştirmiştir. Kosova'nın kurumlar vergisi oranı %10 olmasına rağmen, Kosova yabancı yatırımcılardan pek ilgi görmemektedir. Yatırımcıların tercih etmemesinin nedenleri şunlardır: siyasi belirsizlik, sürekli hükümet değişikliği, güvensiz piyasa, yolsuzluk, şeffaflık eksikliği ve bazı AB ülkelerin Kosova'nın bağımsızlığını tanımamasıdır[291].

3.4.3 Kosova ile Avrupa Birliği'nin Katma Değer Vergisi Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

Avrupa Birliği'nde vergi konusunda en fazla ve en geniş uyumlaştırma çalışması, Katma Değer Vergisi alanında yapmıştır. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde KDV'nin farklı mallara uygulanması, aynı mal için her ülkede farklı oranlarla

[290]Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32005L0019, (25.11.2021).

[291]Instituti për Ekonomi të Tregut të Lirë, ''Investimet e Huaja Direkte në Kosovë'', Dhjetor 2019, s.4-5.

uygulanması, istisnalarda ve muafiyetlerde farklılık bulunması büyük sıkıntı yaratmaktadır.

Kosova'da 2001 yılında UNMİK'in 2001/11 sayılı Yönetmeliğine göre KDV oranı %15 olarak uygulanmaya başlandı. 2009 yılında ise 03/L-144 sayılı Kanuna göre KDV vergi oranı %16 olarak uygulanmaya devam edildi. 2015 yılında ise Avrupa Birliğine uyum sağlamak amacıyla mevzuatta değişiklik yapıldı. 05/L-37 sayılı Kanun yayınlandı ve bu Kanuna göre ülkemizde KDV oranları değiştirildi. Kosova'da KDV indirilmiş oranı %8 ve normal oran ise %18 olarak uygulanmaktadır.

Kosova, AB'ne uyum sağlamak amacıyla KDV Kanununu müktesebata uygun olarak hazırlamıştır. Bu yüzden Kosova KDV sistemi, Avrupa Birliği'nin KDV sistemi ile koordinelidir. Avrupa Birliği'nde olduğu gibi Kosova'da da tüketim tipi KDV uygulanmaktadır. AB ülkelerinde olduğu gibi Kosova'da da varış ülkesi vergilendirme prensibi uygulanmaktadır. 1992'de AB Konseyi 92/77/EEC sayılı direktifle KDV oranlarını açıklamıştır[292]. KDV standart oranının en az %15 olması, en fazla iki tane indirilmiş oran uygulanmasına imkan tanınmıştır. İndirilmiş oranların ise en az %5 olmaları gerektiği açıklanmıştır. Bazı üye ülkeler için sıfır (0) oran ve süper indirilmiş oran uygulamalarına imkan tanınmıştır. Kosova'da 2015 yılından itibaren standart KDV oranı %18 ve indirilmiş KDV oranı ise %8 olarak uygulanmaktadır. Kosova KDV oranı hususunda AB'ne uyum sağlamıştır. Kosova'da istisnalar sağlık ve eğitim konularda önceliklidir.

Kosova'nın KDV sistemi AB Konseyi tarafından çıkarılan direktiflere dayanmaktadır. 2006 yılında KDV ortak sistemine ilişkin 2006/112/EC sayılı direktifi yayınlanmıştır[293]. Kosova KDV muafiyeti ile istisna ve indirilmiş KDV oranları bu direktife uyum sağlayarak hazırlanmıştır. Kosova, AB'nin KDV sisteminde uyum sağlama konusunda önemli derecede ilerleme kaydetmiştir. Avrupa Birliği'nin daha sağlıklı bir rekabet düzeyi oluşturabilmesi için KDV oranı seviyelerini ve oran sayısını üye ülkelerin arasında yakınlaştırması gerekmektedir.

---

[292]Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending https://www.legislation.gov.uk/eudr/1992/77/pdfs/eudr_19920077_adopted_en.pdf, (24.11.2021).

[293]Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:32006L0112, (24.11.2021).

3.4.4 Kosova ile Avrupa Birliği'nin Özel Tüketim Vergisi Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları

Avrupa Birliğinin vergi uyumlaştırması konusunda daha çok dolaylı vergilerde çalışma yapılmıştır. Özel tüketim vergisi iki amaçla toplanır. Lüks mallar olduğu için ülkeye daha fazla gelir sağlamak, diğer neden ise insanların sağlığına ve çevreye zarar verdiği için tüketimi kısıtlamaktır. Özel tüketim vergisi KDV'de olduğu gibi sağlıklı bir rekabet düzeyi oluşturabilmesi için uyumlaştırılması gerekmektedir.

Kosova'da ÖTV, 03/L-109 sayılı Kosova Gümrük ve Özel Tüketim Vergisi Yönetmeliğinin içinde yer almaktadır. Kosova'da özel tüketim vergisi, alkol ve alkollü içkilerden, tütün ürünleri, petrol ve ürünleri, motorlu taşıtlar ve lüks kozmetik mallardan oluşmaktadır. AB'de ÖTV esas olarak, tütün ürünleri, petrol ürünleri, bira, şarap ve diğer alkollü içkilerden oluşmaktadır. AB özel tüketim vergisi kapsamında kömür, elektrik ve doğal gaz gibi enerji ürünleri olarak yer vermiştir. Kosova ise enerji ürünlerinin ÖTV kapsamında almamıştır. Avrupa Birliği'nde Konsey tarafında yayınlanan 92/12/EEC sayılı direktifinde Özel tüketim vergisi doğuran olay, varış ülkesinde vergilendirme benimsemiştir[294]. Kosova'da da varış ülkesinde vergilendirme prensibi uygulanmaktadır. AB'nin ÖTV mükellefi, mal imal veya ithal edenler olarak belirlemiştir. Kosova, AB'nin ÖTV mükellefiyet konusunda uyum sağlamıştır. Kosova'da ÖTV mallarına spesifik vergilendirme yöntemi kullanmaktadır. AB ise, tütün ürünleri için hem ad valorem hem spesifik diğer mallar için ise spesifik esasına göre vergilendirmektedir[295].

Kosova ihraç edilen mallara önceden ÖTV ödeme yapılmışsa, ihraç edilen mallar için fatura düzenlemesi kaydıyla ÖTV iadesi yapılmaktadır. 2016 yılında itibaren Kosova'da antrepo sistemi uygulanmaya başlamıştır. Böylelikle AB müktesebatı ile uyum sağlamıştır.

---

[294]Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A31992L0012, (20.12.2021).
[295]Mehmet Erkan, a.g.m., s.67.

Kosova genel itibarıyla AB müktesebatına uyum sağlamaya çalışmıştır. ÖTV konusu, mükellefi, vergi doğuran olay, matrah, iade ile vergi oranının AB Mevzuatı ile uyumlu olduğu görülmektedir. AB özel tüketim vergisinin uyumlaştırması için Konseyce çıkarılan direktiflerle birlikte sağlık ve çevre temellerine dayanmıştır. AB'nin amacı alkol ve alkollü içkiler ile tütün ürünleriyle insan sağlığına, mineral yağlarla çevreye zarar verdiği için tüketimini kısıtlayarak gelir dağılımını düzenlenmektedir. Kosova'nın asıl amacı gelir toplamak için olduğu ÖTV konusunu geniş tutmuştur. Kosova ÖTV konusuna parfüm, makyaj ürünleri, sofra ve mutfak eşyaları, ithal edilen otomobilleri de dahil etmiştir.

SONUÇ

Avrupa'nın birlik kurmak hayali ve fikri ortaçağdan beri hep olmuştur. Avrupa bütünleşmesi için tarihçiler, hukukçular, filozoflar ve düşünürler defalarca girişimde bulunmuşlar, ancak sadece düşünce aşamasından kalmış ve ilerleme olmamıştır. Avrupa devletleri bu birleşmeye 1951 yılında AKÇT Antlaşmasının imzalanmasıyla ile somut adım atmışlardır. Bu birleşme ile ilk defa üye ülkeler arasında ekonomik işbirliği oluşmuştur. 1957 tarihinde kurulan AET ve imzalanan Roma Antlaşması ile Avrupa Topluluğu yeni bir ivme kazanmış ve günümüzde Avrupa Birliği'nin temelleri atılmıştır.

Avrupa Topluluğu'nun kurulmasına yola açan Roma Antlaşmasının temel hedefi üye ülkeler arasında Ortak Pazarın oluşturulmasıyla birlikte gerçekleştirilecek ekonomik birliğin ardından uluslararası gelişmeleri sürdürerek sosyal ve siyasal bütünleşmeyi sağlamaktır. Avrupa Birliği'nin öncelik hedefi ekonomik işbirliği olmuştur. Bu kapsamda üye ülkeler arasında, ortak hareket ederek ekonomik imkanlarını birleştirip, haksız rekabeti önlemeyi, malların kişilerin, sermayenin ve hizmetlerin özgürce dolaşmasını hedeflemişlerdir. Avrupa Birliği bu hedefe ulaşmak için ortak pazarı oluşturmalı ve eşitsiz rekabeti önlemelidir. Vergi politikaları rekabeti doğrudan etkilediği için üye ülkeler vergi uyumlaştırması konusunda çalışmalıdır.

Avrupa Birliği birçok alanda ortak birlik politikası (tarım, ulaştırma, enerji, vb.) oluşturulmuştur. Ancak vergi politikası oluşturulamamıştır. Bu sebeple üye ülkeler bağımsızlıklarının temel göstergelerinden biri olması sebebiyle vergilendirme yetkilerini bir başka uluslararası örgüte devretmek istememektedirler. Fakat süreç içerisinde uluslararası ticarette vergi uygulamaları önem kazanmış ve vergi uyumlaştırma çalışmalarına başlanmıştır.

Avrupa Birliği vergi uyumlaştırması çalışmalarında dolaylı vergilere öncelik verilmiştir. Mal ve hizmet üzerinden alınan ve ortak pazar işleyişini direkt etkileyen dolaylı vergilerde gelişme sağlanmıştır. Dolaylı vergiler alanında önce KDV'de uyumlaştırma yapılmıştır. İlk defa 1962 senesinde yayınlanan Neumar Raporu'nda çeşitli muamele vergilerinin kaldırmasını, Ortak Pazar oluşturulması için KDV'nin

uygulamasını önermiştir. KDV konusunda çalışmalar 1967 tarihinde Konsey tarafından çıkarılan iki direktif ile başlamıştır. Avrupa Birliği 6. direktif yayınlanması ile birlikte önemli değişiklikler yapılmıştır. AB'nde KDV'nin konusu, matrahı, istisnalar ve indirim konularında çok fazla uyuşmazlıklar bulunmamaktadır. Ancak vergi oranlar açısından farklılıklar görülmektedir. 1992'de AB Konseyi 92/77/EEC sayılı direktifle KDV standart oranının en az %15 olması, en fazla iki tane indirilmiş oran uygulanmasına imkan tanınmıştır. İndirilmiş oranların ise en az %5 olmaları gerektiği açıklanmıştır. Bazı üye ülkeler için sıfır (0) oran ve süper indirilmiş oran uygulamalarına imkan tanınmıştır. Kosova'da KDV 2001 senesinde uygulamaya başladı. AB'ne uyum sağlamak için 2009 yılında KDV Kanununu müktesebata uygun olarak hazırlamıştır. 2015 yılında ise, KDV oranları değiştirildi, KDV standart oranı %18, indirilmiş KDV oranı ise %8 olarak uygulanmaya başlandı. Kosova oran, istisna, matrah, muafiyet, komu, mükellef konularında uyum sağlamıştır.

AB dolaylı vergiler ile ilgili diğer bir çalışma ÖTV konusunda yapmıştır. Avrupa Birliği'nin ÖTV uyumlaştırması konusunda ilk adım 1972 yılında 72/64/EEC sayılı direktif ile atılmıştır. 1992 yılına kadar Avrupa Birliği sadece işlenmiş tütün ÖTV kapsamına almış, 1992 yılından sonra kapsamını genişletmiş, alkol ve alkollü içkiler, madeni yağlar da ÖTV'ye dahil edilmiştir. Bu grup mallar için AB minimum ÖTV oranlarını belirlemiş ve bu oranların altında ÖTV uygulamayı yasaklamış, ancak üst sınır ülkelerin inisiyatifine bırakılmıştır. Özel tüketim mallarından alınan vergi, insanların sağlığının korunması, enerji tasarrufunun sağlanması, çevre kirliliğini önlemesi amacıyla alınmaktadır.

Kosova dolaylı vergiler konusunda AB'ye uyum sağlamak amacıyla Konsey tarafından yayınlanan direktiflere uygun hareket etmektedir. Kosova genel itibarıyla AB müktesebatına uyum sağlamıştır. Ancak, Avrupa Birliği'nde ÖTV esas olarak, tütün ürünleri, petrol ürünleri, şarap, bira ve diğer alkollü içkilerden oluşmaktadır. Kosova'da ise ÖTV kapsamını daha geniş tutmuş, motorlu taşıtlar ve lüks kozmetik malları da buna dahil etmiştir. Avrupa Birliği'nin gelişmiş ülkelere uyguladığı ÖTV'nin konusunu genellikle lüks mallarının oluşturduğu görülmektedir. Gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler de, Kosova da dahil olmak üzere, ÖTV konusunun iyice genişlediği ve temel amacının gelir elde etmek olduğu

görülmektedir. Kosova ÖTV konusunda gelir dağılımda adaletin sağlanması için genel tüketim vergisinden vazgeçmeli ve ÖTV mallarından daha dar kapsamda vergi almalıdır. Daha çok insan sağlığına ve çevrenin korunmasına yönelik malların vergilendirmesi gerekmektedir.

Avrupa Birliği vergi uyumlaştırma konusunda dolaysız vergilerdeki uyumlaştırma çalışmalarını dolaylı vergilere göre daha az ilerleme kaydedilmiştir. Bunun temel sebebi AB üye ülkeleri egemenlik haklarının başka örgüte devretmek istememektedir. Dolaysız vergilere baktığımızda AB vergi uyumlaştırma konusunda daha çok kurumlar vergisi ile ilgili direktifler çıkartmıştır. Gelir vergisi ile ilgili tek bir direktif yayınlanmıştır.

Kurumlar vergisi ile ilgili vergi uyumlaştırma çalışmaları 1960'lı yıllarda başlamıştır. Kurumlar vergisinin uyumlaştırmasının en büyük nedeni, Avrupa Birliği'nin içerisinde büyük bir pazarın teşkil edilmesi, sermayenin serbest dolaşması, sanayi alanında uyumun sağlanması ve özellikle rekabet şartlarının daha dengeli hale gelmesidir. Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması konusunda çifte vergilerin önlenmesi, üye ülkelerin şirketlerinin birleşmesi ve devir ile ilgili vergi kaçakçılığı önlemesi için çalışmalar yapılmıştır. AB'nin üye ülkeleri arasında kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında düz oran uygulanmaktadır. En yüksek oran %35 olarak Malta'da uygulanmaktadır. En düşük oran ise %9 olarak Macaristan'da uygulanmaktadır. Kosova'da ise kurumlar vergisi oranı %10'dur. Kurumlar vergisi oranlarında farklılar mevcuttur. Bu da haksız rekabete yol açmaktadır, firmalar yatırımlarını vergi oranları daha düşük olan ülkelere yapmaktadır. Rekabetin etkin hale getirilmesi için üye ülkelerde oranların yakınlaştırılması gerekmektedir. Kosova piyasa ve ekonomik rekabet konusunda geride kalmıştır. Kosova'da yolsuzluk, kayıt dışı ekonomi, devlet kurumlarının verimli çalışmaması vb. sıkıntılarla birlikte yabancı kuruluşları için pek teşvik edici değildir.

Diğer bir konu ise, çok uluslu şirketler vergilendirme konusunda sıkıntı yaşayabilmektedir. Bu sorunun en önemlisi ise çifte vergilendirilmedir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi için ülkeler arasında anlaşmalarla olumsuz durumları önüne geçilmektedir. Bu bağlamda Kosova çifte vergilendirmeyi önlemek için ikili

anlaşmalar imzalamıştır. Ancak yeterli sayıya daha ulaşamamıştır. Şimdiye kadar çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla toplam 15 tane ikili anlaşma imzalanmıştır.

Genel olarak bakıldığında Kosova'nın vergi oranları AB mevzuatıyla uyumludur. Yakın gelecekte muhtemel bir üyelik durumu olursa, Kosova vergi oranları konusunda fazla zorlanmayacaktır. Ancak vergi gelirleri ve mükellef sayısı düşük seviyededir. Yolsuzluk, vergi kayıpları ve kaçakçıları çok fazladır. Bunu engellemek için etkin bir vergi denetim sistemi kurulmalıdır. Vergi kaçakçılığı azaldığı zaman vergi gelirlerinde de artış sağlanacaktır.

Diğer bir konu ise, Kosova'nın şirketleri orta ve küçük düzeydedir. Uluslararası pazardaki rekabete karşı hayatta kalmakta zorluk çekmektedirler. Bunu başarabilmek için sanayisinin geliştirilmesi ve olabildiğince çeşitli ve kaliteli üretim yapması gerekmektedir. Aynı zamanda da teknoloji kullanımın ve bilgi düzeyini artırılması gereklidir.

Avrupa Birliği'ne potansiyel aday ülke statüsünde olan Kosova uluslararası alanda etkili rekabet edebilmek için ülke ekonomisini güçlü hale getirmelidir. Bunun için etkin bir üretim ve vergi sistemi teşkil etmektedir.

KAYNAKÇA

AB'ye Genel Bakış, https://www.ab.gov.tr/files/rehber/02_rehber.pdf (25.04.2019) s.25-26.

Administrata Tatimore e Kosovës, *Doracaku Mbi Tatimet në Kosovë,* 2007.

Administrata Tatimore e Kosovës, https://www.atk-ks.org/wp-content/uploads/2019/03/SistemiTatimorShkollateMesme .pdf (15.02.2021).

Administrata Tatimore e Kosovës, Ligi Për Të Ardhurat Personale, https://gzk.rks-gov.net/ActDocumentDetail.aspx?ActID=11014 (15.02.2020).

Administrata Tatimore e Kosovës, Ligi Për Të Ardhurat Personale, https://gzk.rks-gov.net/Act DocumentDetail.aspx?ActID=11014, (17.02.2021).

Ağır, Bülent Sarper, ‘‘Bağımsızlık Sonrası Dönemde Kosova’da Barış’’, *Uluslararası İlişkiler Akademik Dergi,* Cilt 14, Sayı 53, s.69-90.

Ağır, Hüseyin, ‘‘Avrupa Bütünleşmesinin Derinleşmesi ve Genişlemesi’’, *Avrupa Bütünleşmesi ve Türkiye,* Editör: Muhsin Kar, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2010, s. 5-54.

Akçay, Ekrem Yaşar, " AB Entegrasyon Sürecinde Potansiyel Aday Olarak Bosna-Hersek", *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* Cilt 2, Sayı 1, Haziran 2017, s. 50-64.

Akgün, Sibel, ‘‘ Kosova’nın Avrupa Birliği’ne Entegrasyon Süreci ve bu Süreçte Kosova Türkleri’’, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Uluslararası Avrasya Strateji Dergisi,* Sayı 2, s. 1-14.

Albayrak, Murat, Yurdadoğ, Volkan, “Avrupa Birliği’nde Vergi uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti”, *Sosyo Ekonomik Stratejiler V: Türk Dünyası Araştırmaları,* Aralık 2017, s. 49-84.

Alganer, Yalçın, Yılmaz, Güneş, “Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi’nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,* Cilt XXVIII, Sayı I, s.135-160.

Analizë Mbi të Hyrat Vetanake në Komunat e Republikës së Kosovës, Dhetor 2015.

Aras, İlhan, "Hırvatistan'ın Avrupa Birliği'ne Katılım Süreci", *Avrupa Birliği'nin Doğu Avrupa ve Batı Balkanlar Genişlemesi AB36 Mümkün mü?,* Derleyen: Ercüment Tezcan, İlhan Aras ve Altuğ Günar, Sentez Yayıncılık, İstanbul 2015, s. 453-486.

Arat, Tuğrul, "Avrupa Toplulukları Hukuku", T.C. Merkez Bankası Avrupa Birliği El Kitabı Avrupa Birliği ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri Semineri, 20-31 Mart 1995.

Armanoğlu, Fahir, *20.Yüzyıl Siyasi Tarihi 1914-1990,* Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara 1994.

Arsava, Füsun, "Nice Antlaşmasının Getirdikleri", *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi,* Cilt 1, Sayı 2, 2002, s. 1-30.

Aslan, Mehmet, *Dolaylı Vergiler ve Türkiye'nin AB'ye Giriş Sürecinde Dolaylı Vergileri Uyumlaştırma Çalışmaları,* (Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Denizli 2005.

Atatüre, Süha, "The Historical Roots of European Union: Integration, Characteristics, and Responsibilities for the 21st Century", European Journal of Social Sciences, Volume 7, No. 2, 2008.

Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nu Kuran Antlaşma md. 1.

Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nu Kuran Antlaşma md. 3.

Avrupa Birliği ve Türkiye, T.C. Başbakanlık Diş Ticaret Müsteşarlığı, 6.Baskı, Ankara, Eylül 2007.

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma md. 2.

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma md. 3.

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma md. 4.

Aydın, Fazıl, "Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 174, Mart 2003.

Barış, Serap, " Bosna-Hersek Avrupa Birliği'ne Aday Ülkesi Olabilir Mi? Ekonomik Kriterler Açısından Bir Değerlendirme", *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi,* 2018, 1139-1158.

Baykal, Sanem, Arat, Tuğrul, ''1990-2001 içinde Türk Dış Politikası: Kurtuluş Savaşı'ndan Bugüne Olgular, Belgeler, Yorumlar'', *AB'yle İlişkiler,* Derleyen: Baskın Oran, 3. Baskı, İletişim Yayınları, Cilt II, İstanbul 2002, s. 326-365.

Bilçen, Sumru "AB'de Önemli Bir Adım: Lizbon Antlaşması", *TBMM Dişilişkiler ve Ptorokol Müdürlüğü,* 24.04.2010, https://www.tbmm.gov.tr/ul_kom/kpk/docs/lizbonsumru24032010.pdf, (26.04.2019).

Bilici, Nurettin, *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme),* Seçkin Yayınları, Ankara 2005.

Bozkurt, Batuhan Levent, ''Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi'', *Maliye Dergisi,* Sayı 150, Ocak- Haziran 2006, s. 90-106.

Bozkurt, Enver, Özcan, Mehmet, Köktaş, Arif, *Avrupa Birliği Hukuku,* Asıl Yayın Dağıtım Evi, 4. Baskı, Ankara 2008.

Bozkurt, Veysel, *Avrupa Birliği ve Türkiye,* Vipaş Yayınları, Bursa 2001.

Can, Sude, ''Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri'', *Hukuku Gündemi,* 2018. S. 1, s. 49-59.

Canbolat, İbrahim, *Avrupa Birliği ve Türkiye: Uluslar-üstü Sistemle Ortaklık,* 5.baskı, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, 2011.

Caşın, Mesut Hakkı, Özgöker, Uğur, *Avrupa Birliği'nin Siyasal ve Ekonomik Temelleri*, 1. Baskı, Ankara 2017.

Caşın, Mesut Hakkı, Özgöker, Uğur, *Avrupa Birliği'nin Siyasal ve Ekonomik Temelleri,* 1.Baskı, Arıon Yayınevi, İstanbul 2008.

Ceren Uysal, ''Türkiye-Avrupa Birliği İlişkilerinin Tarihsel Süreci ve Son Gelişmeler'', *Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi,* 2001, s. 145-146.

Council Directif 92//EEC of 19 October on the appromiximation of the rates of excise duties on mineral oils, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0082&from=EN, (27.02.2020).

Council Directif 92/79/EEC of 19 October on the approximation of taxes on cigarettes, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:31992L0079&from=EN, (27.02.2020).

Council Directif 92/80/EEC of 19 October on the approximation of taxes on cigarettes, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:31992L0079&from=EN, (27.02.2020).

Council Directif 92/81/EEC of 19 October on the appromiximation of the rates of excise duties on mineral oils, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0082&from=EN, (27.02.2020).

Council Directive 2002/10/EC of 12 February 2002 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC as regards the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32002L0010&from=EN, (27.02.2020).

Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN:PDF (27.02.2020).

Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32005L0019, (25.11.2021).

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:32006L0112, (24.11.2021).

Council Directive 2014/48/EU March 2014 Amending Directive 2003/48/EC On Taxation Of Sayıns İncome İn The Form Of İnterest Payments https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0048, (01.11.2021).

Council Directive 73/80/EEC of 9 April 1973 fixing common rates of capital duty, https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1585855351879&uri=CELEX%3A31973L0080.(10.03.2020).

Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1585904187360&uri=CELEX%3A31977L0799. (10.03.2020).

Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A31992L0012, (20.12.2021).

Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending https://www.legislation.gov.uk/eudr/1992/77/pdfs/eudr_19920077adopted_en.pdf, (24.11.2021).

Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonisation of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31992L0083, (27.02.2020).

Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of excise duty on alcohol and alcoholic beverages, https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0084:en:HTML, (27.02.2020).

Çağan, Nami, ‘‘Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri’’, Avrupa Birliği El Kitabı**,** *Avrupa Birliği ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkiler Semineri 20-31 Mart 1995*, TC Merkez Bankası Yayını, Ankara 1995.

Çapanoğlu, Sema Gençay, *Vergilendirme Politikası,* İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 2011.

Çiçek, Uğur, Uğur, Kübra, "Türkiye ile AB Ülkelerinin Dolaylı–Dolaysız Vergiler Açısından Karşılaştırması", *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi,* Cilt 10, Sayı 24, 2019, s. 290-310

Çoşkun, Enis, *Bütünleşme Sürecinde Avrupa Birliği ve Türkiye,* Cem Yayınevi, İstanbul 2001.

Dağdemir, Elif Uçkan, ''Avrupa Birliği'nin Bütünleşme Sürecinde Esneklik Kavramı: Amsterdam Antlaşması Çerçevesinde Bir Değerlendirme, Anadolu Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt 56, Sayı 2, 2001, s.21-41.

Dedeoğlu, Beril, *Adım Adım Avrupa Birliği,* 1.Baskı, Çınar Yayınları, İstanbul 1996.

Denk, Erdem, *Avrupa Birliği*, Uzerler Matbaacılık, Ankara 2016.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), "Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", 2001, http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf. (05.03.2020).

Dış Ticaret Müsteşarlığı, *Avrupa Birliği ve Türkiye,* 5. Baskı, Ankara 2002.

Dogana e Kosovës, https://dogana.rks-gov.net/per-doganen/historia/#Historia, (15.03.2021).

Dogana e Kosovës, https://dogana.rks-gov.net/per-doganen/misioni/ (19.02.2021).

Emin, Nedim, ''Kosova Siyasetini Anlama Kılavuzu'', *SETA Yayınları 42*, I. Baskı, 2014 İstanbul, s.17.

Emiroğlu, Hüseyin, ''Kosova'nın Statüsü Sorunu ve Çözüm Olasılıkları'', *Global Dergisi*, Sayı 8, Ankara, Başak Matbaacılık, 2006.

Ercan, Bilge, Ercan, Arda, ''Avrupa Bütünleşme Sürecinde Avrupa Birliği Sosyal Politikası ve Avrupa Vatandaşlığı İlişkisi'', *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi,* Cilt 8, Sayı 41, Aralık 2015, s. 407-420.

Erçin, Erhan, "Avrupa Birliği Genişleme Süreci ve Türkiye", *İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları,* Sayı170, Ağustos 2002.

Erkan, Fikret, “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’nin Uyumu”, *E-yaklaşım Dergisi*, Sayı 4, Kasım 2003, s. 1-14.

Erkan, Fikret, Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin bu Konudaki Rolü - Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları*, Ankara 2009.

Erkan, Mehmet, “Özel Tüketim Vergisi İle İlgili Düzenlemelerin Avrupa Birliği Muktesebatı Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi,* Kasım 2008.

Ertürk, Emine, *Ekonomik Entegrasyon Teorisi ve Türkiye’nin İçinde Bulunduğu Entegrasyonlar*, Ezgi Kitabevi, Bursa 1993.

European Commission, Taxations and Costums Union, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en. (28.02.2020).

Fandaj, Abdyl, *Kosova'nın Devlet Olma Süreci ve Avrupa Birliği'nin Rolü*, (Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uluslararası İlişkiler Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Bursa 2018.

Gazeta Zyrtare e Republikës së Kosovës, https://gzk.rksgov.net/ActDocumentDetail.aspx?ActID=11014, (16.02.2020).

Gazmend Qorraj, ‘‘İntegrimi Tregtar në Ballkanin Perëndimor CEFTA 2006’’, *Rruga e Kosovës Drejt İntegrimit Ekonomik Evropian, 29 Nëntor 2017, Prishtinë,* s. 97-106..

Granell, Francisco, “The European Union’s Enlargement Negotiations with Austria, Finland, Norway and Sweden,” *Journal of Common Market Studies,* March 1995 Vol.33, No.1.

Güleç, Cansu, "Avrupa Birliği'nin Göç Politikaları ve Türkiye'ye Yansımaları", *Tesam Akademi Dergisi*, Temmuz 2015, s. 81-100.

Güneş, Ahmet, ‘‘Lizbon Antlaşması Sonrasında Avrupa Birliği’’, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt XII, Sayı 1-2, 2008, s. 740-772.

Güngör, Feridun, "AB Sürecinden Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması", *Vergi Gündem,* 11 Haziran 2006, s. 64-65.

Güngör, Kamil, "Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası", *Maliye Dergisi,* Sayı 136, Ocak- Nisan 2001, s. 49-76.

İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV), "Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası", *İKV Yayını,* İstanbul, Şubat 2004, s. 1-32.

İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV), *AB Genişlemesi,* https://www.ikv.org.tr/ikv.asp?ust_id=36&id=446, (11.04.2019).

İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV), *AB Genişlemesi,* https://www.ikv.org.tr/ikv.asp?id=282, (15.04.2019).

İktisadi Kalkınma Vakfı (İKV). *Avrupa Birliği,* https://www.ikv.org.tr/ikv.asp?ust_id=3&id=28, (17.04.2019).

İlhan, Gökalp, "Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyumu", *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi,* Cilt 4, Sayı 2, 2007, s. 1-23.

İlhan, Gökhan, *Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminde Uyumu,* (Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Sakarya 2007.

İnstituti për Ekonomi të Tregut të Lirë, ''İnvestimet e Huaja Direkte në Kosovë'', Dhjetor 2019.

İnstutucioni GAP, *Kosova në CEFTA: Të jesh apo të mos jesh?,* https://www.institutigap.org/documents/34333_KosovaCEFTA.pdf (10.10.2021), s.5.

Kar, Muhsin, *Avrupa Bütünleşmesi ve Türkiye,* Ekin Basım Yayın Dağıtım 2010.

Karabacak, Hakan, "Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı", *Maliye Dergisi,* s. 46-56

Karluk, Rıdvan, *Avrupa Birliği Kuruluşu, Gelişmesi, Genişlemesi, Kurumları,* 11. Baskı, Beta Basım Yayınları, İstanbul 2014.

Karluk, Rıdvan, *Avrupa Birliği ve Türkiye,* 8. Baskı, Beta Basım Yayınları, İstanbul 2005.

Kavalalı, Murat, Avrupa Birliği'nin Genişleme Süreci: AB'nin Beşinci Genişlemesine İlişkin Katılım Antlaşmalarında Yer Alan Geçiş Düzenlemeleri, *Devlet Planlama Teşkilati*, Şubat 2006.

Kavalalı, Murat, Avrupa Birliği'nin Genişleme Süreci: AB'nin Beşinci Genişlemesine İlişkin Katılım Antlaşmalarında Yer Alan Geçiş Düzenlemeleri, *Devlet Planlama Teşkilati*, Şubat 2006.

Këshilli Kombëtar për İntegrim Evropian, *Tryeza Tematıke për Tregti, İndustri, Dogana dhe Tatime, Tregun e Brendshëm, Konkurrencë, Mbrojtje të Konsumatorıt dhe atë, Shëndetësore,* Kosova 2020.

Kızıltoprak, Özgür, *Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti Açısından Genel Bir Değerlendirme,* (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, İktisat Politikası Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2015.

Komoni, Sabahudin, *Financat Publike*, Prishtinë, 2018.

Kosova në Marrveshjet Ndërkombëtare, *İnstiuti Për Studime të Avancuara GAP*, 2012.

Kryeziu, Refik, *Financat Publike*, Shtëpia Botuese Olymp, Prishtinë, 2014.

Kulu, Bahattin, "Özel Tüketim Vergisine Geçilirken, AB ÖTV Uygulamasından Nasıl Yararlanılmalıdır?", *Yaklaşım Dergisi,* Sayı 112, Nisan 2002.

Kut, Şule, ''Kosova Milliyetçiliğinin Kör Düğümü'', *Foreign Policy,* Sayı 3, İstanbul, 1998.

Kuvendi i Kosovës, *Procesi i İntegrimit Në Baskimin Evropian,* https://www.kuvendikosoves.org/shq/procesi-i-integrimit-ne-bashkimin-evropian/, (20.06.2021).

Levent, Zeynel, ''Tarihi Süreçte Kosova'', *Ankara Üniversitesi Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi*, Sayı 52, Güz 2013, s. 853-874.

Ligji Nr. 03/L-162 dhe Ligji Nr. 05/L-37 Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 26.

Ligji Nr. 03/L-162, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 3.

Ligji Nr. 03/L-162, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 6.

Ligji Nr. 03/L-162, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 35, 36.

Ligji Nr. 05/L-37, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 3.

Ligji Nr. 05/L-37, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 26.

Ligji Nr. 05/L-37, Për Tatimin në të Ardhurat e Korporatave, Neni 6 dhe Neni 8.

Ligji Nr. 06/L-005, Për Tatımın në Pronën e Paluajtshme, Neni 5.

Ligji Nr. 06/L-005, Për Tatımın në Pronën e Paluajtshme, Neni 6.

Ligji Nr. 06/L-005, Për Tatımın në Pronën e Paluajtshme, Neni 8.

Ligji Nr. 06/L-005, Për Tatımın në Pronën e Paluajtshme, Neni 9.

Ligji Për Fondet Pensionale Të Kosovës, https://www.bqk-kos.org/repository/docs/2012/Ligj i%20per%20Fondet%20Pensionale.pdf, (07.04.2021).

Methibay, Yaşar, *Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi*, 1. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1996.

Mor, Hasan, ‘‘Avrupa (Birliği) Bütünleşme Süreci ve Sorunları’’, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt XIV, Sayı 1, 2011, s. 499-541.

Oduncu, Tunahan, ‘‘1999 Kosova Krizi ve NATO’nun Kosova Müdahalesi’’, *Bucak İşletme Fakültesi Dergisi,* Cilt 2, Sayı 1, 2019, s. 1-15.

Oğurlu, Ebru, ‘‘Lizbon Antlaşması’ndan Sonra Avrupa Birliği’’, *Avrasya Üniversitesi Dergisi,* Sayı 2, s. 7-33.

Oksay, Suna, Acar, Onur, “Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sistemi”, *Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları – I*, S: 8, Aralık 2005.

Oral, Hasan, ‘‘Avrupa Birliği’ndeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye’’, *TBB Dergisi*, Sayı 56, 2005, s. 261-280.

Özdemir, Esin, "Lizbon Antlaşması'nın Getirdiği Yenilikler", *TOBB Avrupa Birliği Daire Başkanlığı,* Kasım 2009, http://haber.tobb.org.tr/ekonomikforum/2009/11/072075_AB%204.indd.pdf (26.04.2019).

Özekmekçi, İnanç, ‘‘Avrupa Birliği'ne Katılım Yolunda Kosova’’, *Avrupa Birliği’nin Doğu Avrupa ve Batı Balkanlar Genişlemesi AB36 Mümkün mü?*, Derleyen: Ercüment Tezcan, İlhan Aras ve Altuğ Günar, Sentez Yayıncılık, İstanbul 2015, s. 659-692.

Peci, Bedri, ‘‘Transparenca Fiskale në Teori de Praktikë: Rasti i Kosovës’’, *Revista Shqiptare për Studime Ligiore,* Vol. 7, 2013, 30-55.

Pınar, Abuzer, Sak, Güven, ‘‘Avrupa Birliği Kapsamında Devlet Yardımları ve Türkiye’de Kamu Bankacılığı Deneyimi Üzerine Gözlemler’’, *Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu (17. Türkiye Maliye Sempozyumu),* TURMOB Yayınları 185, Ankara, s. 318–350.

Pllana, Nusret, ‘‘İntervenimi i NATO-s Në Kosovë’’*, Botues Radio Kosova e Lirë*, Prishtinë, 2010, s.16-17.

Poroy, Mehmet Akif, *Avrupa Birliği Hukukunda Lizbon Antlaşması’nın Getirdiği Yapısal Değişikler ve Genişleme Sürecine Etkisi*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalı, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Doktor Tezi), İstanbul 2011.

Portali Stetëror i Republikës së Kosovës, https://www.rks-gov.net/AL/f133/ekonomia-e-jashtme/cefta , (21.06.2021).

Preston, Christopher, *Enlargement and İntegration in the European Union,* 1. Edition, The Routledge, London 1997.

Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1586027033184&uri=CELEX:52003 PC0841.(20.03.2020).

Raporti i Progresit 2009 i KE për Kosovën, https://mapl.rks-gov.net/wpcontent/uploads/2018/04/Raporti-i-progresit-2009-shqip.pdf, (12.10.2021), s.33-35.

Raporti i Progresit 2010 i KE për Kosovën, https://mapl.rksgov.net/wpcontent/uploads/2018/04/Raporti-i-Progresit-2010-shqip.pdf, (14.10.2021), s.30-31.

Raporti i Progresit 2011 i KE për Kosovën, https://mapl.rks-gov.net/wp-content/uploads/2018/04/Raporti-i-progresit-2011-shqip.pdf, (14.10.2021), s.35-37.

Raporti i Progresit 2014 i KE për Kosovën, https://mapl.rks-gov.net/wpcontent/uploads/2018/04/Kosovo-2014-Progress-Report-SQ.pdf, (15.10.2021), s.40-41.

Raporti i Progresit 2015 i KE për Kosovën, https://mapl.rks-gov.net/wpcontent/uploads/2018/04/1-Raporti-i-Vendit-2015-shq.pdf,(15.10.2021), s.43-44.

Raporti i Progresit 2016 i KE për Kosovën, https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/system/files/2018-12/20161109_report_kosovo.pdf, (18.10.2021), s.45-46.

Raporti i Progresit 2018 i KE për Kosovën, https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/system/files/2019-05/20180417-kosovo-report.pdf, (20.10.2021), s.53-55.

Raporti i Progresit 2019 i KE për Kosovën, https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/system/files/2019-05/20190529-kosovo-report.pdf, (21.10.2021), s.60-62.

Raporti i Progresit 2020 i KE për Kosovën , https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/ system/files/2020-10/kosovo_report_2020.pdf, (22.10.2021), s.69-72.

Raporti i Progresit 2021 i KE për Kosovën https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement /kosovo-report-2021_en, (22.10.2021), s. 85.

Raporti i Progresit 2021 i KE për Kosovën, https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement /kosovo-report-2021_en, (24.10.2021), s.94.

Republika e Kosovës, *Ambasada e Repulikës së Kosovës Në Vjenë,* https://www.ambasada-ks.net/at/?page=1,77,36, (10.04.2021).

Samsun, Nihal "10. Yılında Avrupa Tek Pazarı", *Maliye Dergisi*, Sayı: 143, 2003, s. 58-70.

Saraçoğlu, Fatih, *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci Ve Türkiye*, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Saraçoğlu, Fatih, Ejder, Haydar, "Katma Değer Vergisi'nde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. dergisi,* Cilt 17, Sayı 1, 2002, s. 61-80.

Savaş, Hüseyin, ''Dünü ve Bugünüyle Kosova Sorunu-II'', *C.Ü Sosyal Bilimler Dergisi,* Mayıs 2001, Cilt 25, No 1, s.101-111.

Second Council Directive of 11 April 1967, *Offical Journal of the European Communities,* 14 April 1967, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&from=EN (20.02.2020).

Sistemi Tatimor i Kosovës, https://www.atk-ks.org/wpcontent/uploads/2019/03/SistemiTatimor ShkollateMesme.pdf, (15.02.2021).

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan, *Vergi Hukuku*, 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2015.

T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/avrupa-parlamentosu_45628.html, (20.06.2019).

T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/avrupa-komisyonu_45629.html, (20.06.2019).

T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı*,https://www.ab.gov.tr/45630.html

T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/45631.html (21.06.2019).

T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/45632.html, (21.06.2019).

T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/avrupa-sayistayi_45633.html (21.06.2019).

T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/45634.html, (21.06.2019).

T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı*, https://www.ab.gov.tr/45636.html, (21.06.2019).

T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı*, https://www.ab.gov.tr/bolgeler-komitesi_45637.html, (21.06.2019).

T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/45638.html, (21.06.2019).

T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Avrupa Birliği Başkanlığı,* https://www.ab.gov.tr/avrupa-ombudsmani_45639.html, (21.06.2019).

T.C. Dışişleri Bakanlığı, Avrupa Birliği Başkanlığı, https://www.ab.gov.tr/_45636.html, (Erişim Tarihi: 26.04.2019)

T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Lizbon Antlaşması,* https://www.mfa.gov.tr/lizbon-antlasmasi.tr.mfa, (15.06.2019).

T.C. Dişişler Bakanlığı, Avrupa Birliği Başkanlığı, https://www.ab.gov.tr/makedonya_267.html, (13.04.2019).

T.C. Dişişler Bakanlığı, Avrupa Birliği Başkanlığı, https://www.ab.gov.tr/arnavutluk_49992.html, (13.04.2019).

Task Forca për İntegrim Evropian, *Tryeza Tematike nr.4, për Tregti, İndustri, Dogana dhe Tatime, Tregun e Brendshëm, Konkurrencë, Mbrojtje të Konsumatorıt dhe atë, Shëndetësore,* Prishtinë 2013.

Tavşancı, Aykut, "Avrupa Birliği Vergi Politikası", *ABAKÜS, Çanakkale Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları,* Sayı 2, Temmuz 2007, s.16-18.

Tavşancı, Aykut, "Türk Vergi Sistemi'nin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi,* Sayı 281, Ocak 2005.

Tavşancı, Aykut, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunlar Dergisi,* Sayı 196, Ocak 2005, s. 222-237.

Tayfur, Fatih, *Yunanistan ve İspanya'nın Avrupalılaşma Serüveni ve Türkiye: İki Nikah, Bir Cenaze, Türkiye ve Avrupa,* İmge Kitabevi, Ankara 1997.

Türkdoğan, Berna, ‘‘Avrupa Birliği ve Türkiye İlişkileri -Atatürkçü Düşünce Işığında’’, *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi,* Cilt XIV, Sayı 41, Temmuz 1998, s. 417-447.

Ubay, Birol,‘‘Avrupa Birliği'nde Vergi Hileciliği ve Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı’’, *Vergi Raporu*, Sayı:179, Ağustos 2014, 120-128.

United Nations Resolution 1244, https://unmik.unmissions.org/united-nations-resolution-1244, (10.02.2021).

Uysal, Ceren, "Türkiye-Avrupa Birliği İlişkilerinin Tarihsel Süreci ve Son Gelişmeler", Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 2001, s. 140-153.

Ülgen, Soner, ‘‘AB Uyum Sürecinde ÖTV'nin Uyumlaştırılması’’, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 237, Mayıs 2001, s. 104-107.

Ülger, İrfan Kaya, ‘‘Yugoslavya Neden Parçalandı?’’, *Seçkin Yayınları*, Ankara, 2003.

Üzeltürk, Hakan, "Özel Tüketim Vergileri: Bitmeyen Tepki", *17. Türkiye Maliye Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları – 185*, 2002, s. 382-440.

Üzeltürk, Hakan, *Avrupa Birliği Vergi Sisteminde Gelişmeler,* İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 2008.

Veysel Bozkurt, *Avrupa Birliği ve Türkiye,* Vipaş Yayınları, Bursa 2001.

www.europa.eu https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2019.pdf, (24.02.2020).

www.europa.eu https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report_en.pdf (25.02.2020).

www.europa.eu https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties_alcohol_en.pdf. (01.03.2020).

Yaşa, Ayşe Atilgan, Özen, Ahmet, ‘‘Dolaysız Vergiler Açısından Türk Vergi Sistemi ile AB Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi’’, *İnternational Journal of Applied Economic And Finance Studies,* Vol: 1, No: 1, 2016, p. 42-59.

Yaşar Methibay, *Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi*, 1. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1996.

Yaşar, Ekrem, Argun, Çiğdem, Akman, Elvettin, ‘‘AB’nin Tarihsel Gelişimi ve Ortak Dış ve Güvenlik Politikası’’, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi,* Cilt 3, Sayı 4, 2011, s. 117-131.

Yıldırım, Ayşe Elif, “Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XIX, Sayı 1, 2015, s. 219-252.

Yıldız, Habib, ‘‘Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları’’, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt X, Sayı 3-4, 2006, s.549-570.

Yıldız, Habip, “Avrupa Birliği’nde Maliye Politikalarının Uyumlaştırılması”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* Cilt 20, Sayı 2, 2011, s. 111-134.

Yıldız, Mircan, “Avrupa’nın Ekonomik ve Parasal Bütünleşmesinde Maliye Politikasının Rolü ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme”, *17. Türkiye Maliye Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları – 185*, 2002.

Yılmaz, Murat, “Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi ile Reform İhtiyacı”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 219, 2017, s. 59-74.

Zyra e Bashkimit Evropian në Kosovë, https://eeas.europa.eu/delegations/kosovo/7641/kosova-dhe-be-ja_sq, (10.04.2021).