

AVRUPA BİRLİĞİ'NİN BALKAN ÜLKELERİ VERGİ SİSTEMLERİ ÜZERİNDEKİ ROLÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ*

THE EVALUATION OF THE ROLE OF EUROPEAN UNION ON BALKAN COUNTRIES TAX SYSTEMS*

Doç. Dr. Serpil AĞCAKAYA¹
Doç. Dr. Onur EROĞLU²

ÖZET

Balkan ülkeleri buldukları coğrafya itibariyle ekonomik, sosyal, kültürel, mali ve hukuki olarak birbirleriyle işbirliğini geliştirme ve bunu sürdürme çalışmalarlarıyla ulusal ve bölgesel avantajlar sağlayacak bir konuma sahiptirler. Bu avantajların sağlanmasındaki önemli araçlardan birisi de ülkelerin vergi sistemlerinin birbiriyle uyum göstermesidir. Vergi sistemlerinin ve vergi sistemlerindeki uyumun sadece ulusal ekonomilerin güçlenmesinde bir araç olmadığı bununla birlikte bölgedeki ülke ekonomilerinde de kayıtdışılığın önlenmesinin sağlanmasında kullanılacak önemli bir araç olduğu düşünülmektedir.

Balkan Ülkeleri boyutuyla bölge kapsamındaki devletlerin vergi sistemlerine ve sistemlerinin birbirine uyumlu hale getirilmesine ilişkin olarak hazırlanan bu çalışma çerçevesinde bölgede yer alan devletlerin vergi sistemleri kısaca gözden geçirilerek özellikle ekonomik faaliyetlerin canlanmasına yönelik katkı sağlayan gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin durumu incelenecektir. Coğrafyada bulunan ülkelerin genel olarak AB üyesi olduğu dikkate alınarak vergi sistemlerinin uyumu daha çok AB mevzuatı kapsamında değerlendirilecektir. AB'nin temel direktifleri ve Adalet Divanı kararları göz önünde bulundurularak bölgesel bir işbirliğinin oluşturulması konusunda ülkelerin sistem gereklilikleri hukuki ve mali yönleriyle ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Bölgesel İşbirliği, AB Direktifleri, ATAD, Balkan Vergi Sistemi, Vergi Uyumu.

Jel Kodları: F150, H200, H270, P430

ABSTRACT

Balkans have a position to continue its work with national and regional advantages region as their economic, social, cultural, financial and legal development in cooperation with each other and are in. One of the important means for achieving compliance with each of these advantages is also the country's tax system. Harmonization of the tax system and the tax system is not only a means of strengthening the national economy of the country however the economy is thought to be an important tool to be used to ensure that reducing informality.

Balkan Countries' tax systems are situated state in the region in the framework prepared for the introduction harmonize the area covered by the state's tax systems and systems with size by reviewing briefly particularly when it comes to contribute towards the revival of economic activity and expenditure situation of the tax will be examined taken over. Harmonization of tax systems taking into account that the overall EU member countries in the regions will be evaluated in the context of much EU legislation. The basic system requirements of EU directives and the country for the

* Bu çalışmada; "Karadeniz Ve Balkan Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Bölgesel İşbirliği Sağlanması Konusunda Gereklilikleri ve Uyum Sağlanmasına Yönelik Öneriler", 1. Karadeniz ve Balkan Ekonomik İşbirliği ve Politik Araştırmalar Sempozyumu, Eylül 2014, Zonguldak'ta sunulan bildiriden faydalanılmıştır.

¹ Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, serpilagcakaya@sdu.edu.tr

² Bülent Ecevit Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, onur_eroğlu@beun.edu.tr

Key Words: *Regional Cooperation, EU Directives, CJEC, Balkan Tax System, Tax Compliance.*

Jel Codes: *F150, H200, H270, P430*

1. GİRİŞ

Yirminci yüzyılın son yarısında Balkanların batısı olarak da ifade edilen Güneydoğu Avrupa'da Avrupa ülkelerinin ekonomilerinde küreselleşme ile de bağlantılı farklı tarihi deneyimler söz konusu olmuştur. Bu ülkelerin vergi sistemlerinin modern bir yapıya kavuşturulmasında ülkelerin bağlı oldukları uluslararası kuruluşların oldukça büyük etkisi bulunmaktadır. Ekonomik, sosyal ve hukuki olarak yeni kurulan ülkelerin de yer aldığı Balkanlar, bugün çokuluslu şirketlerin cazibe merkezi haline gelmiş bir bölgedir. Bölgenin bu konuma gelmesinde coğrafi, beşeri, sosyal özelliklerinin ötesinde ülkelerin vergi sistemlerinin önemli etkisi bulunmaktadır. Özellikle Avrupa ülkelerinin düşük oranlı vergilerin uygulandığı bölgesi olan Balkanlar, taşımacılık gibi birçok sektörün kümelenmesi için de oldukça önemli vergisel teşviklere sahiptir.

Bölgede yer alan ülkeler daha çok gelişmekte olan ülke özelliği göstermektedir. CEFTA, KEİ, SECI, DTO, OECD gibi kuruluşların yanında Balkan coğrafyasında yer alan ülkelerin vergi sistemlerinin şekillenmesindeki en önemli kuruluş AB kabul edilmektedir. Dolayısıyla AB düzenlemeleri Balkan Ülkelerinin vergisel alanda uyum sağlamalarını kolaylaştıran temel kaynakları oluşturmaktadır. Bu yönüyle çalışmada öncelik verilen temel konuların başında AB'deki vergi uyumlaştırması olmakta ve ülkelerin temel uyum sağladığı uygulamalar AB üyesi, AB'ye aday ve AB dışındaki diğer ülkeler şeklinde ayrıma tabi tutularak verilmektedir.

2. VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Avrupa Birliği'nin öncelikli amaçları arasında üye ülkeler arasında malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını engelleyen uygulamaların kaldırılması yer almaktadır. Bu engeller içinde vergi sistemleri Birlik'in önem verdiği bir konu olmaktadır. Bu nedenle üye ülkelerin vergi mevzuatlarını mümkün olduğu kadar Birlik Müktesebatına yaklaştırmaları gerekmektedir. Gerekli yakınlaştırmanın öncelikle hem pozitif hem de negatif bütünleşmeyle örneğin hem yargısal hem de kanunî uyumla sağlanacağı düşünülmektedir (Helminen, 2011:10).

Birlik içerisinde negatif bütünleşme AB Adalet Divanı tarafından sağlanmaya çalışılmakta iken; pozitif bütünleşme ise, AB organlarının direktifler, tavsiye kararları şeklinde alacağı kesin önlemlerle sağlanmaktadır. Üye ülkeler üzerinde Divan Kararlarının bağlayıcı etkisinin olmamasına rağmen, ülke mevzuatlarının AB direktiflerine uygun olması zorunlu kılınmaktadır (Helminen, 2011:20).

Vergi uyumlaştırma çalışmalarına ilişkin düzenlemeler dolaylı ve dolaysız vergilerde kapsam bakımından farklı içerik göstermektedir. Dolaylı vergilerle ilgili uyumlaştırmaya Avrupa Birliği'nin işleyişi Hakkında Anlaşma'nın 110 -113'üncü maddelerinde yer verilmeyle birlikte direktifler aracılığı ile vergi uyumlaştırması KDV alanında son noktaya gelmiştir. Bununla birlikte dolaysız vergilerde uyumlaştırma konusu Kurucu Anlaşma'da düzenlenmemiş, bu konuda üye ülkeler direktiflerle yönlendirilmiştir.

2.1. Anlaşmalar

Avrupa Birliği'nde vergilendirme Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Anlaşma³ (TFEU; asıl anlaşma olan AB Anlaşması'nın yerine kabul edilmiştir) hükümlerine göre yerine getirilmektedir. TFEU, 1957 yılında Roma'da imzalanan Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kurucu anlaşmasını esas almaktadır. Bu kurucu anlaşma daha sonra 1992 yılında Maastricht Anlaşması, 2001 yılında Nice Anlaşması ve 2007'de Lisbon Anlaşması olarak yeniden düzenlenmiş ve nihayet TFEU olarak 1 Aralık 2009 yılında yürürlüğe girmiştir.

AB vergi hukuku düzenlemelerinin iki ya da daha fazla üye ülkeyi ilgilendiren vergi konusu işlemlerde özellikle de dolaysız vergiler alanında üye devletlerin vergilendirme ile ilgili egemenlik haklarına sınırlamalar getirdiği belirtilmektedir. Bununla birlikte TFEU'nun 63'üncü maddesinde belirtilen sermayenin serbest dolaşımı ilkesi gibi birtakım AB düzenlemelerinin Birlik'e üye olmayan ülkeler için de hükümler taşıdığı görülmektedir. Birlik mevzuatı bazı hükümleriyle tüm üyeleri ilgilendirirken; birlik üyelerinin egemenlik yetkileri genel olarak kendi katılım anlaşmalarındaki hükümler doğrultusunda şekillenmektedir. Kurucu anlaşma hükümlerinin esas alındığı ülkeler Anlaşma'nın 355'inci maddesinde tanımlanmaktadır (Helminen, 2011:2). Ancak Balkan ülkeleri içinde yer alan Çek Cumhuriyeti, Estonya Cumhuriyeti, Letonya Cumhuriyeti, Litvanya Cumhuriyeti, Macaristan Cumhuriyeti, Polonya Cumhuriyeti, Slovenya Cumhuriyeti ile Slovakya Cumhuriyeti'nin Anlaşmaların uygulanmayacağı ülkeler arasında yer alması da dikkati çekmektedir (TFEU m.355/5-b) .

Avrupa Birliği vergi hukukunun temel sorunları özellikle vergilendirme yetkisinin Birlik kurucu anlaşması ve AB anlaşmasıyla güvence altına alınan temel hakları ihlal etmesi noktasındadır. AB Anlaşması⁴ 2'nci maddesinde Birliğin "*insan onuruna saygı, özgürlük, demokrasi, eşitlik, hukukun üstünlüğü ve azınlıklara mensup kişilerin hakları da dahil olmak üzere insan haklarına saygı değerleri üzerine kurulu olduğu*" belirtilerek buna ilave olarak bu değerlerin "*çoğulculuk, ayrımcılık yapmama, hoşgörü, adalet, dayanışma ve kadın-erkek eşitliğinin hakim olduğu bir toplumda üye devletler için ortak*" olduğu hüküm altına alınmaktadır. Bununla birlikte Avrupa Birliği'nin İşleyiş Hakkında Anlaşma'nın 18'inci maddesinde de ayrımcılığa ilişkin düzenlemeye yer verilmektedir. Tüm bu pozitif bütünleşmeyi sağlayıcı Birlik mevzuatı çerçevesinde üye ülkelerin ulusal mevzuatlarını uygularken veya şekillendirirken belirtilen çoğulculuk, ayrımcılık, eşitlik gibi değerlere aykırı düzenlemelerden kaçınmaları gerekmektedir. Ancak vergilendirme alanında yapılan düzenlemelerde ulusal devletlerin Birlik Mevzuatına uyamadıkları da belirtilmektedir. Bunda vergilendirme yetkisinin devletin en önemli egemenlik göstergelerinden olması etken olmaktadır. Bu noktada üye ülkelerin kendi mevzuatlarına bağlı kalmaları dört temel özgürlüğe aykırılıklar oluşturabilmektedir. Bu özgürlükler eşyaların serbest dolaşımı, sağlanan hizmetlerde serbestlik, kişilerin serbest dolaşımı ve sermayenin serbest dolaşımı olarak belirtilmektedir (Terra ve Wattel, 2012: 30).

2.2. Direktifler

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına kurucu anlaşma hükümlerinde yer verilmemekte birlikte özellikle kurumlar vergisi konulu direktif düzenlemeleri söz konusu olmuş ancak bugüne kadar tam bir uyumlaştırma sağlanamamıştır. Günümüzde ortak bir matrah benimsenmesi ile ilgili bir öneri söz konusudur. Ancak bu çalışmanın oranlar konusunda ortaya çıkacak rekabete engel olamayacağı düşünülmektedir. Kurumlar vergisi oranları

³ Anlaşma Metni için Erişim: <http://www.abgs.gov.tr/files/pub/antlasmalar.pdf> (16.07.2014)

⁴ Anlaşma Metni için Erişim: <http://www.abgs.gov.tr/files/pub/antlasmalar.pdf> (16.07.2014).

ülkelerin özellikle de doğrudan yabancı yatırımlarını etkilemede önemli bir araç kabul edilmektedir (Redoano, 2014:354).

2.2.1. 90/434/EEC sayılı Konsey Direktifi (Birleşme Direktifi)

Şirket bölünme ve birleşmeleriyle ilgili farklı ülkelerdeki şirketlerin bölünme ve birleşmelerini düzenleyen 90/434/EEC sayılı konsey direktifi⁵ sınır ötesi birleşme, bölünme, sabit kıymet transferi ve hisse değişimi önünde, işlemin yapıldığı tarihte gizli değer artış kazançlarının vergilendirilmesi yoluyla oluşabilecek mali engelleri kaldırmayı garanti altına almaktadır. Bu direktif sadece üye devletlerde mukim şirketler arası işlemlere uygulanmaktadır. Söz konusu işlemler bir üye devlette mukim şirketler arasında yapıldığında, değer artış kazançları fiilen realize edildikleri tarihe kadar ertelenmektedir. Direktif aynı sistemin sınır ötesi işlemlere de uygulanmasını sağlamaktadır (Soydan, 2002:23).

Bu konuda vergi uyumlaştırılmasına gidilmesinin nedeni, bu işlemlerin farklı üye ülkeler arasında yapılmasının, ülke içinde yapılanlara göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi yoluyla bir ayrımcılığa sebep olmasını engellemektir (Bozkurt, 2006:93).

2.2.2. Bağlı Şirketler Arasındaki Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemeleri Direktifi (2003/49/EC)

Avrupa Birliğinde, farklı Üye Devletlerin bağlı şirketleri arasında yapılan faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerine uygulanabilecek ortak bir vergilendirme sisteminin kurulmasını sağlamaktadır. Sermayenin serbest dolaşımı özgürlüğüne karşı vergi sistemlerinde oluşacak aykırılıklara engel olmak üzere ülke vergi sistemlerinde 2003/49/EC sayılı direktife⁶ uygun düzenlemeler yapılması gerekmektedir (Bozkurt, 2006:101).

Bu Direktifin kabulüyle Üye Devletlerin, verginin yöntem olarak kaynakta kesinti veya beyana dayalı tarh yollarından herhangi biriyle toplanacak olmasına bakmadan, faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerini bu tür gelirlere uygulanan bahsedilen türdeki şirketleri etkileyen tüm vergilerden muaf tutmaları gerekmektedir (Bozkurt, 2006:102).

2.2.3. 2003/123/EC sayılı Ana Şirket-Yavru Şirket Direktifi

Bu direktif 90/435/EEC sayılı Konsey Direktifi'nin⁷ güncellenmiş halidir. İlgili direktifte, bir yavru şirketin, diğer bir üye devlette kurulu ana şirketine dağıttığı karlar üzerindeki çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması öngörülmektedir. Bu direktif hükümlerinden faydalanabilmek için ana ve yavru şirketlerin her birinin üye devletlerin birinde o ülke mevzuatına göre kurulmuş olması ve o ülkede kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir. Yavru şirketin sermayesinin %25'ini elinde bulunduran şirket ana şirket sayılır; ancak üye devletler minimum iştirak oranını daha düşük miktarda tespit etme olanağına da sahiptir. Üye devletler, aynı zamanda, en az iki yıl sürekli iştirak koşulunu da getirebilirler. Bu direktif çerçevesinde çifte vergilendirme şu şekilde ortadan kaldırılır: ana şirketin mukim olduğu devlet, yavru şirketten elde edilen kar paylarını ya vergiden istisna edecek ya da ana şirkete, yavru şirketin kendi karı üzerinden bu şirketçe ödenen kurumlar vergisi ve gelir vergisi kesintileri için mahsup olanağı tanıyacaktır. Yavru şirketin mukim olduğu devlet ise kar payı dağıtımına hiçbir vergi tevkifatı uygulamayacaktır (Soydan, 2002: 24).

⁵ 23.07.1990 tarihli ve 90/434/EEC sayılı Konsey Direktifi, OJ L 225, 20.08.1990, P.1-5.

⁶ 03.06.2003 tarihli ve 2003/49/EC sayılı Konsey Direktifi, OJ L 157, 26.06.2003, P. 49-54.

⁷ 23.07.1990 tarihli ve 90/435/EEC sayılı Konsey Direktifi, OJ L 225, 20.08.1990, P.6-9.

Dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına kurucu anlaşma hükümlerinde yer verilmemle birlikte direktifler özellikle kurumlar vergisinde söz konusu olmuş ancak bugüne kadar tam bir uyumlaştırma sağlanamamıştır. Günümüzde ortak bir matrah benimsenmesi ile ilgili bir öneri söz konusudur. Ancak bu çalışmanın oranlar konusunda ortaya çıkacak rekabete engel olamayacağı düşünülmektedir. Kurumlar vergisi oranları ülkelerin özellikle de doğrudan yabancı yatırımlarını etkilemede önemli bir araç kabul edilmektedir (Redoano, 2014:354).

3. AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİ KAPSAMINDA VERGİLENDİRME

Ülkelerarasındaki iletişim kolaylıkları, yeni bilgi ve iletişim teknolojilerinin artması dünya genelinde olduğu gibi AB'de de serbest dolaşım hakkının tanınmasıyla vergi matrahlarını da hareketli hale getirmekte, matrahın daha düşük oran uygulayan ülkelere kaymasına neden olabilmektedir. Bu durumlar karşısında ülkeler vergi matrahlarının erozyona uğramasını engellemek amacıyla özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde yerleştiği olduğu vatandaşlarına farklı vergileme yapma yoluna gitmekte; bir ülkede uğradığı zararın diğer ülkedeki iştiraklerinde indirim konusu yapılmasına izin verilmemekte; sınır ötesi faaliyetlere müdahale edilmekte; şirketlerin başka bir ülkede iş kurmalarını engellemek üzere çıkış vergileri getirmektedirler. Vergi sistemleri aracılığıyla yapılan bu gibi uygulamalar ulusal ekonomilerin vergi gelirlerini korumayı amaçlamakla birlikte Birlik'in temel amacını taşıyan özgürlüklere aykırılıklar taşımakta ve davaya konu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda Avrupa Adalet Divanı, kararlarıyla üye ülkeler üzerinde negatif bütünleşmeyi sağlamak üzere rol oynamaktadır.

3.1. Birliğe Üye Ülkeler

Balkan ülkeleri ve Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde yeniden şekillenen bir yapılarının olduğu dikkati çekmektedir. Avrupa'da ekonomik ve politik bölünmelerin ortadan kalkmasıyla birlikte Balkanların ekonomik ve yapısal özelliklerinin tekrar şekillenmesi sorun haline gelmiştir (Petraikos ve Totev, 2000:11).

2004 yılında Avrupa Birliği'ne Polonya, Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Slovenya, Slovakya, Malta, Kıbrıs, Estonya, Letonya ve Litvanya'nın katılımıyla üye ülke sayısı 25'e; 2007 yılında Romanya ve Bulgaristan ve 2013 yılında Hırvatistan'ın katılımı ile toplam üye sayısı 28'e çıkmış ve Balkan Ülkeleri de Avrupa'nın geri kalan ülkeleri olarak Birlik içindeki politikalara dâhil olmuştur. Bu sayının çok yakın bir gelecekte 30'u aşması beklenmekle birlikte Türkiye'de Birliğe dâhil olması beklenen aday ülkeler arasında yer almaktadır.

Balkan ülkelerinin Avrupa Birliği'ne katılma çalışmalarının çok yeni bir tarihi bulunmaktadır. Geçiş ekonomileri olarak ifade edilen Balkan ülkelerinin ekonomik dönüşümlerinin her aşamasında karşılaştıkları temel sıkıntıların başında sermaye yetersizliği gelmektedir. Bunda bölgedeki etnik savaş ve çekişmelerin etkisi olduğu belirtilmektedir. Geçiş ekonomilerindeki genel duruma bakıldığında Yugoslavya'nın önceleri uluslararası entegrasyonlara açık, kapalı olmayan bir ekonomiye sahipken, Arnavutluk'un küresel ekonomik anlayıştan tamamen uzak izole bir ekonomik yapıya sahip olduğu belirtilmektedir. Dünya genelinde yaygınlaşan küreselleşme çalışmaları geçiş ekonomileri denilen bu ülkelerin sermaye, işgücü ve ticari mal piyasalarında önemli değişimler ortaya çıkarmıştır. Bu değişimler Yugoslavya'dan kalan devletlerde oldukça farklı yaşanmıştır. 1991'de ve 1992-1995 döneminde Hırvatistan'da görülen savaşlar, Slovenya dışında tüm ülkelerde kapalı ekonomiyi devamlı kılmıştır. Kosova dâhil Sırbistan ve Karadağ'da uluslararası yatırımlar da kapalı ekonomi politikasını gerekli kılmıştır. 1990'lar boyunca Bosna ve Kosova'daki savaşlardan sonraki ülke yardımları hariç bu

ülkelere sermaye girişi olmadığı gibi mal ve hizmet akışı da olmamıştır. Güney’de Yunanistan’ın Makedonya ismini kabul etmemesi üzerine ülkeye uyguladığı ticari ambargo kapalı ekonominin birkaç yıl daha uzamasına sebep olmuştur. Yugoslavya’nın dağılmasının ardından Ülkenin devamı özelliği gösteren ülkelerin ihracat pazarındaki güçlerini ve desteklerini kaybettikleri ve bu ülkelerin kapalı bir ekonomik yapı gösterdikleri görülmektedir. Bu kapalı yapıyı ilk kıran ülke 2000’li yıllarda Hırvatistan olmuştur. Bankacılık, turizm, petrol rafine ve telekomünikasyon hizmetleriyle gelişim gösteren piyasalar yabancı yatırımcıların ilgisini çekmek için iktisadi ve mali politikalarla desteklenmiştir (Bartlett, 2009: 22).

Bu durum ise, sermayeden çok emek üretim faktörünün vergilendirildiği bir vergi yapısını hâkim kılmıştır. Bu yapının Balkanlar’dan ziyade AB’ye üye diğer ülkelerde de ağır bastığı aşağıdaki tablo incelendiğinde dikkati çekecektir.

Tablo 1: AB’ye Üye Ülke Vergi Gelirleri

	Vergi Gelirleri/GSYİH %			Toplam vergi gelirlerinin bir yüzdesi olarak vergi matrahının türü itibariyle vergi gelirleri								
				Ücret			Tüketim			Sermaye		
	2002	2011	2012	2002	2011	2012	2002	2011	2012	2002	2011	2012
EU28	38,8	38,8	39,4	50,8	50,9	51	28,8	28,9	28,5	20,7	20,4	20,8
Belçika	45,2	44,2	45,4	54,9	54,6	53,9	24,2	24,1	23,7	20,6	20,8	22
Bulgaristan	28,5	27,3	27,9	41,8	33,8	32,9	41,6	51,9	53,3	16,6	14,3	13,8
Çek Cumhuriyeti	34,6	34,6	35	52,9	51,9	51,7	27,9	32,9	33,4	19,3	15,2	14,9
Danimarka	47,9	47,7	48,1	54,5	51,3	51	33	31,5	31	12,8	17,6	18,4
Almanya	38,9	38,5	39,1	60,7	56	56,6	26,8	28,2	27,6	12,5	15,8	15,9
Estonya	31	32,3	32,5	54,5	52,1	51	38,4	41,3	41,9	7,1	6,6	7,1
İrlanda	28,3	28,2	28,7	35,3	43	42,7	38,8	34,8	34,8	26	22,2	22,5
Yunanistan	33,7	32,4	33,7	38,3	36,5	41,9	36,7	38,6	36,3	25	25	21,8
İspanya	34,1	31,8	32,5	48,1	55	53	27,7	26,8	26,5	25,7	20,9	22,9
Fransa	43,3	43,7	45	51,5	52,3	52,3	26,2	25,2	24,7	22,9	23,2	23,6
Hırvatistan	37,9	35,3	35,7	38,9	41,4	40,7	50,5	47,3	49,1	10,7	11,3	10,3
İtalya	40,5	42,4	44	49,9	52	51,1	26,1	25,3	24,7	23,9	22,7	24,2
Kıbrıs	30,9	35,3	35,3	32,5	35,7	37,1	38,5	36,2	36,8	29	28,1	26,1
Letonya	28,6	27,6	27,9	51,7	50	49	36,7	38,3	38,4	11,6	11,7	12,6
Litvanya	29,1	27,4	27,2	50,8	46,4	46,5	40,1	41,1	39,8	9,7	12,7	13,9
Lüksemburg	39,3	38,2	39,3	38,5	44,2	44,3	27,3	27,8	28,1	34,2	28	27,5
Macaristan	38	37,3	39,2	50,3	47,3	46,4	37	39,1	40	12,6	13,6	13,5
Malta	30	33	33,6	36,9	33,5	34,6	39,3	40,2	38,8	23,8	26,3	26,6
Hollanda	37,7	38,6	39	49,7	56,3	57,5	30,2	28,8	28,3	20,1	14,9	14,2
Avusturya	43,6	42,2	43,1	55,2	56,7	57,4	28,5	27,9	27,6	16,5	15,6	15,2
Polonya	32,7	32,3	32,5	41,1	38,4	40,4	36,3	39,1	36,3	23,7	22,9	23,7
Portekiz	31,4	33,2	32,4	37,7	41,7	41,4	38,1	36,6	37,4	24,2	21,6	21,1
Romanya	28,1	28,4	28,3	43,9	39,3	40	38,9	44,2	45,1	17,2	16,4	15
Slovenya	37,8	37,2	37,6	54,3	52,2	52,5	36,1	37,3	37,9	9,7	10,6	9,8
Slovakya	33	28,6	28,3	45,8	44,1	45,4	32,7	36,2	33,4	21,4	19,7	21,2
Finlandiya	44,7	43,7	44,1	52,2	52,3	53,2	29,9	32,3	32,4	17,9	15,4	14,3
İsveç	47,5	44,4	44,2	62,5	57,5	58,6	26,7	28,9	28,4	10,8	13,7	13
Birleşik Krallık	34,8	35,8	35,4	38,6	39,1	38,9	33	33,2	33,8	28,4	27,7	27,4
İzlanda	35,2	35,9	36,8	:	:	:	37,6	34,6	35	:	:	:
Norveç	43,1	42,7	42,2	43,2	40,7	41,5	29,7	25,8	25,7	27,1	33,5	32,8

Kaynak: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/pr_92-2014_en.pdf

3.1.1.Yunanistan

Yunanistan'ın en önemli özelliği Balkan Ülkeleri içerisinde Avrupa Birliği'ne üyeliği en eski olan ülkelerden biri olmasıdır. Ekonomik olarak gelişmekte olan bir ülke kabul edilen ve Birlik ekonomik ve mali şartlarının oldukça altında göstergelere sahip olan Yunanistan'ın Birliğe üyeliğinde ülkenin sosyo- ekonomik ve kültürel geçmişi önemli bir etkidir. Gerek OECD ülkeleri ve gerekse Avrupa Birliği ülkeleri içerisinde Yunanistan'ın vergi sistemi açısından durumu incelendiğinde öncelikle ülkenin vergi gelirlerinin gayrisafi yurtiçi hâsıla içindeki payının düşük olduğu ve bu payda da tüm gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi gelir vergilerinin önemsiz olduğu belirtilmektedir (Kaplanoglu ve Rapanos, 2012:285). Bununla birlikte Yunanistan vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı Türkiye'de dâhil Letonya, Romanya ve Slovakya gibi birkaç Doğu Avrupa ülkesinin de üzerinde kalmaktadır. Vergi gelirlerindeki artışta da ekonomik kriz nedeniyle artan kamusal mallara olan talebin etkisi bulunmaktadır (Keuschnigg vd, 2014: 9).

Yunan gelir vergisi sisteminde tek bir tarife yapısı bulunmamaktadır. Bunun yerine sistemde kişiler açısından her biri farklı bir vergi uygulamasını içeren, toplam geliri esas almayan dördü bir sınıflandırma mevcuttur:

- o Çalışan ve emekli ücretlerinden elde edilen gelirler
- o Ticari faaliyetlerden elde edilen gelirler
- o Sermaye gelirleri (Karparyı, faiz, gibi)
- o Sermaye artışı geliri (Gayrimenkul, hisse senedi, tahvil gibi varlıkların satışından elde edilen gelirler)

Tablo 2: Yunanistan Gelir Vergisi Tarifesi

Vergilendirilebilir Gelir (EUR)	Vergi Oranı (%)
25.000'e kadar	% 22
25.000,01 ile 42.000 arası	% 32
42.000 ve fazlası	% 42

Kaynak: (Deloitte,2014)

1 Ocak 2014'ten itibaren uygulamaya giren yeni Yunan Gelir Vergisi Kanunu⁸ ile bu şekilde bir ayrıma gidilerek gelir türleri düzenli bir şekilde vergilendirilmeye başlanmış, ikametgâh kavramı gerçek ve tüzel kişiler açısından belirlilik kazanmıştır. Uluslararası yatırımlardan elde edilen kazançların vergilendirilmesinde sorumluluklar net bir şekilde belirlenerek çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik OECD Anlaşma modeli esas alınmaya devam edilmektedir (Tax Bulletin, 2013). Yurtdışı iştiraklerden elde edilen kar paylarının vergilendirilmesinde yurtiçi iştiraklerdeki gibi bir vergi istisnası uygulaması olmamakla birlikte vergi oranı düşüktür. Bu durum AB mevzuatı çerçevesinde esas alınan sermayenin serbest dolaşımı ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ancak yeni kabul edilen kanunla ilk defa kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması getirilmiş ve yurtdışı iştiraklerden elde edilen kar paylarının vergilendirilmesi OECD'nin kabul ettiği emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde vergilendirilmeye başlanmıştır.

Tablo 3: Sermaye Üzerinden Alınan Gelir Vergisi

Gelir Türü	Oranı
Kiralar	12,000 Euro'ya kadar %11 aşan kısmı için %33
Kar payları	% 10 stopaj
Faiz	% 15 stopaj
Gayrimaddi haklar	%20 stopaj

Kaynak: (Tax Newsletter, 2013)

⁸ 23 Temmuz 2013 tarihli ve L.4172/2013 sayılı Resmi Gazete.

Yunanistan'da uygulanan kurumlar vergisi oranı % 26'dır. Bu oran 31.12.2015 tarihine kadar nüfusu 3.100'den az olan Yunan Adaları'nda % 40 azaltılarak % 15.6 olarak uygulanmaktadır. Bununla birlikte sistemde vergiden kaçınmaya karşı örtülü sermaye, transfer fiyatlandırma ve vergi cennetlerine karşı uygulamalar da OECD model vergi anlaşmasına uygun şekilde düzenlenmiştir (Deloitte, 2014).

Yunanistan'da dolaylı vergilerin ve özellikle de katma değer vergisinin karmaşık ve değişken bir yapıda olması vergi kaçırma eğilimini artıran bir sorun iken (Kaplanoglu ve Newbery, 2003:526) AB'ne üyelik neticesinde gerçekleşen reform çalışmaları ile sistem daha basit ve adil hale getirilmiştir (Kaplanoglu, 2014:22). KDV açısından indirilmiş oran ve standart oran şeklinde iki türlü oran uygulaması bulunmaktadır. İndirilmiş oranlar % 6,5 ve % 13 iken standart oran % 23'tür. Gerek gelir üzerinden alınan vergilerde gerekse KDV gibi dolaysız vergilerde Yunanistan'ın vergi oranlarının yakınlaştırılması konusunda komşusu bulunduğu diğer Balkan ülkelerine ve hatta diğer AB ülkelerine göre daha fazla eğilim gösterdiği belirtilmektedir (Redoano, 2014:360).

3.1.2. Bulgaristan

Bulgaristan'da gelir üzerinden ve kurum kazançları üzerinden ayrı vergi alınmakta olup düz oran uygulaması söz konusudur. Bulgaristan, AB ülkeleri içerisinde gelir üzerinden alınan vergilerde en düşük orana sahip ülkedir. Bu durum bulunduğu coğrafya itibariyle ülke lehine bir vergi rekabeti yaratarak özellikle doğrudan yabancı yatırımların teşviki konusunda katkı sağlamaktadır. Yerleşik olmayan vatandaşlar için kar payı, faiz, gayrimaddi haklardan elde edilen gelirler üzerine stopaj uygulaması söz konusu olup stopaja ilişkin oran AB kişi ve kurumları için %5 diğer kişi ve kurumlar için %10 şeklindedir. Burada ayırım sadece üçüncü ülke kurumları için yapılmıştır. Dolayısıyla Birlik mevzuatına uyumlu bir yapı söz konusudur.

Tablo 4: Bulgaristan Vergi Oranları

Kurumlar Vergisi	% 10
Gelir Vergisi	Zorunlu sigorta ödemelerinin % 31.4'ü ile sınırlı olarak % 10
Faiz, telif ücretleri, hizmetler üzerinden alınan ücretler, sermaye artışı dar mükellefler tarafından elde edilen diğer gelirler	% 10 stopaj
AB üyesi kişi ve kurumların elde ettiği faiz, telif hakları ve kar payları	% 5 stopaj
Katma Değer Vergisi	- Standart Oran: % 20 - İndirilmiş Oran : % 9 (Otel konaklamaları için)

Kaynak: (Deloitte,2014)

Bulgaristan'da uygulanan KDV oranları diğer Balkan ülkelerine göre yüksek kabul edilmektedir. Bu durum vergi yükünün adaletsiz dağılmasına ve kayıtdışılığa neden olmaktadır.

3.1.3. Romanya

Romanya bulunduğu coğrafya itibariyle düz oranlı vergilemenin ilk uygulandığı ülkelerden biri sayılmaktadır. % 16 vergi oranı hem gelir vergisi hem kurumlar vergisi mükellefleri için geçerlidir. Bununla birlikte küçük ölçekli kurumlar vergisi mükelleflerine belirli şartlarda % 3 oranında alternatif minimum vergi uygulanmaktadır (Deloitte, 2014).

Uluslararası ticaretin varlığı ile ortaya çıkacak vergiden kaçınma uygulamalarını önlemek amacıyla Romanya Vergi Sistemi de OECD transfer fiyatlandırması anlaşmasının kabul ettiği şekilde transfer fiyatlandırma ve örtülü sermaye kurumlarına yer vermekte ancak kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması sistemlerinde yer almamaktadır. Bu da vergiden kaçınma eğilimlerini artırarak vergi matrahlarının aşınmasına sebep olmaktadır (Deloitte, 2014).

Katma değer vergisi açısından bakıldığında Romanya'da % 24'lük oldukça yüksek bir vergi oranı uygulaması söz konusudur. Bununla birlikte % 9 ve % 5'lik indirilmiş oranlar kabul edilmiştir (Deloitte, 2014). Yüksek KDV oranları ülkede kayıtdışılığı artırmaktadır. Ancak Romanya, bulunduğu coğrafya içinde vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi konusunda öncü ülkelerden biri durumundadır. Üyesi olduğu Karadeniz Ekonomik İşbirliği Örgütü ve Güneydoğu Avrupa İşbirliği Girişimi (Southeast European Cooperative Initiative- SECI) gibi kuruluşlar vasıtasıyla özellikle sınır ötesi suçlar kapsamında yer alan vergi suçlarıyla mücadelenin sağlanması için bölge ülkeleri arasındaki mükellef bilgi değişimine açık bir ülkedir (Tassinari, 2006,9).

3.1.4. Hırvatistan

Hırvatistan'da yabancı yatırımcıları çekmek amacıyla oldukça çeşitli vergi muafiyetleri kabul edilmiştir. Ülke bugün de Avrupa'daki en düşük kurumlar vergisi oranının uygulandığı ülke konumundadır. Hırvatistan'la birlikte birçok ülkede serbest ticaret bölgeleri kurulmuş ve bu bölgelerde normal vergilerle birlikte gümrük vergilerinin de uygulanmadığı görülmüştür.

Hırvatistan'da özellikle serbest bölgelerde ve az gelişmiş bölgelerde çeşitli vergi muafiyetleri söz konusudur. Avrupa Birliği ülkesi olmasına rağmen Hırvatistan vergi mevzuatının AB temel müktesebatına uyum sağlamayan hükümlerinin olduğu dikkati çekmektedir (Mavricek, 2013:168). Bundaki en önemli neden ise, doğrudan yabancı yatırımları teşvik eden bir vergi sisteminin gerekliliğidir.

Hırvatistan'da gelir üzerinden çeşitli vergiler alınmakla birlikte uygulanan kişisel gelir vergisi % 12'den başlayarak % 40'a çıkan artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. Kurumlar vergisi düz oranlı olup vergi oranı % 20'dir (Deloitte, 2014).

Uluslararası ticaretten yararlanarak vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik olarak OECD model anlaşmasına uyum göstererek sistemine transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye kurumlarını almakla birlikte yurtdışındaki iştiraklerine kar payı dağıtarak karların yurt dışına kaymasını önlemeye yönelik kontrol edilen kurum uygulaması henüz sistemde mevcut değildir (Deloitte, 2014).

Katma değer vergisi % 13 ve % 5'lik indirilmiş ve % 25 standart oran uygulaması söz konusu olmakla birlikte KDV oranlarının yüksek olduğu dikkati çekmektedir (Deloitte, 2014).

3.1.5. Macaristan

Macaristan kişisel gelir vergisi için düz oranlı vergi uygulayan ülkelerden bir başkasıdır. Gelirin vergilendirilmesi teknik olarak emek ve kazançlardan elde edilenler ile sermayeden elde edilenler şeklinde ayrılmaktadır. Ancak bu ayırım sadece vergilendirme tekniğinde olmakta uygulanan oran değişmemekte ve her iki gelir türünde de % 16 olarak uygulanmaktadır. Kar payı, faiz ve gayri maddi haklara ilişkin ödemeler üzerinden tam mükellef kurumlara stopaj uygulanmamakta iken; dar mükellef kişiler stopaj yoluyla vergilendirilebilmektedir. Bu uygulama sermayenin serbest dolaşımı ilkesine aykırılığa sebep olmaktadır.

Bununla birlikte kurum kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi oranı ise, % 19 olmakla birlikte tek kişilik küçük işletmelerde oran % 10'da olabilmektedir. Sistem vergiden kaçınmaları önlemek için OECD tarafından kabul edilen transfer fiyatlandırması, kontrol edilen kurum ve örtülü sermaye uygulamaları ile vergisel güvenlik içeren kurumlara sahiptir (Nemzeti Adó-és Vámhivatal, 2014).

Macaristan vergi sisteminin dikkati çeken bir özelliği KDV oranlarının yüksek olmasıdır. % 27 olan standart oran AB üyesi ülkeler içerisinde oldukça yüksek bir oran sayılmaktadır. Bununla birlikte indirilmiş oran % 18 ve % 5 şeklindedir. Oranların yüksek olması bu vergi açısından kaçakçılık faaliyetlerini artıran bir unsur olarak görülmektedir.

3.1.6. Letonya

Letonya 2004 yılından beri AB üyesi olan bir ülkedir. Bununla birlikte Dünya Ticaret Örgütü'nün de bir üyesidir. Letonya vergi sistemi özellikle uluslararası yatırımların teşvik edilmesi üzerine dizayn edilmiştir. Ülkede yer alan 4 adet serbest bölge uygulaması, gümrük vergilerindeki muafiyet ve istisnalar, düşük oranlı kurumlar vergisi uygulaması yatırımların ve ticaretin gelişmesine katkı sağlayacak niteliktedir. Uygulanan kurumlar vergisi oranı % 15'tir. Letonya vergi sisteminde 2008 yılından itibaren işletme zararlarının bir başka AB ülkesinde yer alan iştiraklerinin karlarından mahsup edilmesine izin vermektedir. Bu uygulama bugün başta Türkiye'de de olmak üzere Balkan ülkelerinde rastlanmamaktadır. Dolayısıyla bu noktada AB mevzuatının temel hakları arasında yer alan sermayenin serbest dolaşımı, işletme kurma özgürlüğü (freedom of establishment) gibi özgürlüklere aykırı olmayan bir vergi sistemine sahip olduğu görülmektedir (Deloitte, 2013).

Vergi sisteminde vergiden kaçınmaya engel olmak üzere transfer fiyatlandırma, kontrol edilen kurum kazancı, örtülü sermaye kurumlarına yer verilmekle birlikte ayrıca düşük oranlı vergi uygulayan ya da vergilerin olmadığı ülkeler kara listeye alınarak bu ülkelerden elde edilen ödemeler üzerinden % 15 stopaj oranıyla vergi alınması kabul edilmiştir (Deloitte, 2013).

Gelir vergisi oranlarına bakıldığında tam mükellef kişiler için söz konusu olan vergi oranı % 24'tür. Bunun dışında menkul kıymetler gibi sermaye kazançları üzerinden de vergi söz konusu olmaktadır. Bu noktada kazancın elde edildiği şirketin birlikte tam mükellefiyetinin olması gerekmektedir. Bu durumda % 10 ve % 15 şeklinde değişen oranlarda; AB üyesi dışındaki bir ülkedeki şirketten elde edilen menfaatlere ise % 10'dan başlayarak % 24'e kadar değişen stopaj uygulamaları söz konusudur (Deloitte, 2013).

Ülkenin katma değer vergisi standart oranı % 21 ve indirilmiş oranı % 12 şeklindedir.

3.1.7. Litvanya

Litvanya gerek mali gerek ekonomik ve hukuki olarak AB'ye adapte olmaya çalışan Baltık ülkelerinden biri olmaktadır. Kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranı % 15 olmakla birlikte sistem, küçük işletmeleri ve geliri 1 milyon LTL'sini aşmayanları koruyarak bu mükellef grubuna % 5 indirilmiş oran uygulamaktadır. Bu doğrudan yabancı yatırımların teşviki açısından bölgede ülkeye önemli bir rekabet gücü kazandırmaktadır. Hisse senetleri, faiz gelirleri, telif hakları gibi menkul gelirler üzerinden % 10 oranında stopaj yoluyla vergi alınmaktadır. Bununla birlikte transfer fiyatlandırma, örtülü sermaye ve kontrol edilen kurum kazancı uygulamalarına da sistemde yer verilmektedir (Deloitte, 2014).

Katma değer vergisi açısından % 9, % 5 ve % 0 indirilmiş oran uygulamasıyla birlikte standart oran % 21'dir.

3.1.8. Slovakya

Slovakya gelir vergisi sistemine bakıldığında ülkenin 2004'te düz oran uygulamasına geçerek bulunduğu coğrafyadaki diğer ülkelere düz oran uygulaması konusunda öncülük ettiği belirtilmektedir. Ancak ülkenin 2013 yılından itibaren düz oran uygulamasını terk ederek artan oranlı vergi tarifelerini kabul ettiği dikkati çekmektedir. Bu durumda Slovakya'nın Doğu Avrupa ülkeleri içinde düz oranlı vergilemeye ilk geçen ve uygulamayı ilk terk eden ülke olduğu görülmektedir. Oran uygulaması % 19 ve % 25 şeklinde iki dilim şeklindedir (Zákon o dani z príjmov § 15).

Tablo 5: Slovakya Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Vergisi Matrahı	Oran
0 - 35,022 € için	% 19
35,022 €'yu aşan kısım için	% 25

Kaynak: (Deloitte,2014)

Kurumlar vergisinde oran % 22 olup ayrıca şirketlerin vergi matrahına ve KDV hacmine göre alternatif minimum vergi uygulaması söz konusu olmaktadır. Slovakya vergi sisteminde işletmelerin iştiraklerine uygulanmak üzere OECD transfer fiyatlandırması rehberi esas alınarak benimsemiş olduğu transfer fiyatlandırma uygulaması yer almakta olup örtülü sermaye kontrol edilen kurum kazancı gibi diğer güvenlik önlemleri bulunmamaktadır.

Katma değer vergisi açısından % 20'lik standart oran ve % 10'luk indirilmiş oran uygulamaları söz konusu olup yüksek oranlı KDV uygulayan ülkeler arasında kabul edilmektedir (Deloitte, 2014).

3.1.9. Slovenya

Slovenya da 2013 yılından itibaren düz oranlı vergilemeden artan oranlı vergilemeye geçmiş ülkelerden biridir.

Tablo 6: Slovenya Gelir Vergisi Tarifesi

Vergilendirilebilir Gelir (EUR)	Vergi Oranları 2014
0 - 8,021.34	% 16
8,021.34 - 18,960,28	% 27
18,960.28 – 70,907.20	% 41
70,907.20 ve fazlası	% 50

Kaynak: (Deloitte,2014)

Kurumlar vergisi oranı % 17 olup bu oranın 2015 yılının sonuna kadar % 15'e düşürülmesi planlanmaktadır. Vergi gelirlerini korumaya yönelik olarak getirilen transfer fiyatlandırma ve örtülü sermaye uygulamaları söz konusu olup kontrol edilen yabancı kurum kazancı mekanizmasına sahip değildir. Sistemin standart KDV oranı % 22 olup % 9,5'luk indirilmiş oran uygulaması ile birlikte vergi dışı bırakılmış ya da sıfır oranlı vergi uygulanan işlemler de söz konusudur.

3.1.10. Çek Cumhuriyeti

Çek Cumhuriyeti de düz oranlı vergi uygulandığı bir ülkedir. Uygulanan gelir vergisi oranı % 15'tir. Bununla birlikte kar payları, faiz gelirleri gibi menkul gelirler stopaj yoluyla

vergilendirilmektedir. Uygulanan stopaj AB'ye üye ülkeler kapsamında yer alan şirketlerden elde edilen gelirlere % 15 iken vergi cenneti ülkelerden elde edilen gelirlere % 35 oranındadır.

Kurumlar vergisi oranı genel olarak % 15'tir; ancak emeklilik fonu gibi gelir vergisi kanununda belirlenmiş belirli fonların kazançları için oran % 5' tir. Transfer fiyatlandırma ve örtülü sermaye uygulamalarında OECD Rehberine uygun olarak emsallere uygunluk ilkesine bağlı bir şekilde yer veren sistemde kontrol edilen yabancı kurum uygulamasına yer verilmemiştir.

Katma değer vergisi açısından bakıldığında standart ve indirilmiş olarak iki oran uygulanmaktadır. Standart oran % 21, indirilmiş oran ise % 15'tir.

3.1.11. Polonya

1999'dan itibaren OECD'ye ve 2004 yılından beri AB'ye üye Polonya'nın vergi sistemi, ülkenin komşu olduğu ülkelerin vergi sistemlerine göre daha eski ve şekillenmiştir. Aldığı şekil daha çok AB mevzuatı çerçevesinde oluşmuş ve AB'ye uyum konusunda vergi sistemlerini reforme eden çalışmalar yapmışlardır.

Uygulanan kurumlar vergisi oranı % 19'dur. Kar payları, faiz gelirleri, telif kazançları gibi menkul kazançlar üzerinden stopaj yoluyla vergi alınmakta ve bu kazançlar şirketin AB'nin bir diğer ülkesindeki bağlı ortaklığından sağlanıyorsa yurtiçi ortaklıkların tabi olduğu vergi oranı söz konusu olmaktadır. Bu yönüyle Polonya Vergi Sistemi'nde AB'ye esas hak ve özgürlüklere önem verildiği görülmektedir. Vergi gelirlerini korumaya yönelik olarak transfer fiyatlandırma ve örtülü kazanç kurumlarına yer veren sistemde kontrol edilen kurum kazancı uygulaması yer almamaktadır.

Polonya gelir vergisi artan oranlı bir tarife yapısında sahiptir. Sermayenin değerinde meydana gelen artışlar ise ayrı bir teknikte ve % 19 oran ile vergilendirilmektedir.

Tablo 7: Polonya Gelir Vergisi Tarifesi

Vergilendirilebilir Gelir PLN (€)	Vergi Oranı
85,528 (20,364 €)' ya kadar	% 18
85,528 (20,364 €) aşan kısım	% 32

Kaynak: www.paiz.gov.pl

Katma değer vergisi standart oranı % 23 ve indirilmiş oranları %5 ve % 8'dir (Deloitte, 2014).

3.2.AB'ye Adaylığı Onaylanmış Ülkeler

3.2.1. Sırbistan

AB'ye aday ülke statüsünde olan Sırbistan vergi sisteminin genel özelliklerine bakıldığında sistemin AB mevzuatına yakınlaşma etkileri dikkati çekmektedir. Sistemde gelir üzerinden alınan vergilerin AB'ye üyelik sürecinde ortaya çıkacak mükelleflerin bir başka AB üyesi ülkede faaliyette bulunmasını önleyecek (restriction) ve Sırbistan'da diğer AB vatandaşlarının faaliyette bulunmalarını engelleyen (discrimination) düzenlemeler bulunmaktadır. Sırbistan'da faaliyet göstermeyen vergi mükellefleri için uygulanan stopaj oranlarının AB'ye üyelik sürecinde uyumlu hale getirilerek AB mevzuatının önemli hak ve özgürlüklerinden biri olan yerleşme ve sermayenin serbest dolaşımı özgürlüklerinin önündeki engellerin kaldırılması gerekmektedir.

Bununla birlikte Sırp Gelir Vergisi sisteminde oran gelirin türüne bağlı olarak değişmektedir. Örneğin ücretler üzerinden %10 oranında vergi alınmaktayken kiralamalardan elde edilen gelire % 20 oranında vergi uygulanmaktadır. Kurumlar vergisi oranı % 15 olup sermaye artışlarından da %15 oranında vergi alınmaktadır. Bir OECD üyesi ülke olan Sırbistan vergi sisteminde OECD Rehberini esas alarak yer verilen transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye gibi güvenlik kurumları düzenlenmiştir. Bununla birlikte kontrol edilen kurum kazancı uygulaması söz konusu değildir. Vergi sisteminde yapılması gereken bir düzenleme ise, AB ülkelerinden birinde kurulmuş grup şirketlerin bir başka AB üyesi ülkedeki bağlı şirketlerinin zararlarını şirket karından indirilmesine olanak tanınması yönünde olması gerektiğidir.

Katma değer vergisi uygulamasında yer verdiği standart oran ve indirilmiş oran uygulamaları ile AB mevzuatına uyum sağlandığı görülmektedir. Ülkede uygulanan standart oran %20 ve indirilmiş oran %10 şeklindedir.

3.2.2. Karadağ

Karadağ henüz AB'nin bir üyesi olmamasına rağmen parasal birliğe geçmiş bir ülkedir. Ülkenin % 9 nispetinde düşük oranlı kurumlar vergisi dikkati çekmektedir. Yatırımların çekilmesine sağladığı bu vergisel kolaylık bölgede yer alan diğer ülkelerle arasında önemli fark yaratmaktadır. Bununla birlikte gelir vergisi artan oranlı ve düz oranlı olarak uygulanmakta ve ücret gelirlerine uygulanan artan oranlı tarifenin ilk dilimi de % 9 vergi oranı ile başlamaktadır.

Tablo 8: Karadağ Gelir Vergisi Tarifesi

Ücret Gelirleri (Net Ücret)	Vergi Oranı (%)
0- 480 EUR	9
480 EUR ve fazlası	15

Kaynak: (Deloitte,2014)

Vergiden kaçınmaları önlemeye yönelik olarak uygulanan transfer fiyatlandırması uygulaması ile örtülü sermaye uygulamaları OECD Rehberine dayanmamaktadır. Ancak transfer fiyatlandırması uygulamasında emsallere uygunluk ilkesi değil de karşılaştırmalı kontrolsüz fiyat yöntemi kullanılmakta; örtülü sermaye uygulaması ise sadece faiz gelirleri üzerinde düzenlenerek yetersiz kalmaktadır. Vergi oranlarının düşüklüğü ve ülkenin yatırımlara sağladığı teşviklerin özelliği, ülkenin OECD'ye üye olmaması bu kurumların sistem içinde ele alınışını yetersiz kılan nedenler arasında kabul edilebilir (Deloitte, 2014).

Katma değer vergisi uygulaması da oldukça geniş kapsamlı istisna ve muafiyetler içermekle birlikte belli mal ve hizmetlere % 7'lik indirilmiş oran söz konusu olmaktadır. Standart KDV oranı ise % 19'dur.

3.2.3. Makedonya

Makedonya'da kurumlar vergisi oranı % 10 gibi düşük olmakla birlikte yabancı kurumların Makedonya'da yatırım yapması durumunda kurumlar vergisinden 3 yıllık bir muafiyet söz konusu olmaktadır. AB'ye aday ülke statüsünde olan Makedonya'nın vergi sisteminde AB üyesi diğer ülkelerden farklı olarak ortaya çıkan işletme zararlarının vergi matrahından indirilmesine izin vermemesidir. Bu yönüyle gerek oranların düşüklüğü nedeniyle oranlar konusunda gerekse indirim ve istisnaların fazlalığı nedeniyle matrah bakımından uyum çalışmalarını gerektiği düşünülmektedir (Deloitte, 2014).

Vergi gelirlerinin kontrolünü sağlamak amacıyla sistemde emsallere uygunluk ilkesi esas alınarak transfer fiyatlandırma mekanizması ile örtülü sermaye uygulamasına yer verilmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisindeki vergi yüküne kıyasla KDV'ye bakıldığında KDV oranının diğer vergilere göre mükellefler üzerinde daha fazla yük oluşturduğu söylenebilir. Standart KDV oranı % 18 ve indirilmiş KDV oranı % 5 olarak uygulanmaktadır. Oranlar AB ülkelerine ve Balkanlara göre normal seviyede iken vergi sistemindeki yükün dağılımı dolaysız vergilerden ziyade dolaylı vergilerde toplanmıştır. Bu durum genel olarak gelişmekte olan ülkelerin vergisel sorunlarının başında gelmektedir.

3.2.4. Türkiye

Türk Vergi Sistemi de AB'ye üyelik çalışmalarının etkisiyle gerek vergi kanunları, gerek idaresi ve gerek yargılama süreci ile reform hareketlerine konu olmuştur. 1950 yılından beri uygulanan Kurumlar Vergisi Kanunu yerine transfer fiyatlandırması mekanizması, örtülü kazanç ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulamaları ile yeni bir Kurumlar Vergisi Kanunu⁹ 2006 yılından itibaren sisteme girerek sistem OECD ve AB ülkelerine uyumlu hale getirilmiştir. Uygulanan kurumlar vergisi oranı % 20 olmakla birlikte yine 5520 sayılı kanunun 32/A maddesinde düzenlenen indirilmiş kurumlar vergisi uygulaması ile yatırımcı yatırım yaptığı bölgeye ve yatırım türüne göre % 4'e kadar inen vergi oranlarından yararlanabilmektedir.

Gelir vergisi sisteminde köklü bir reform hareketi olmamakla birlikte 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu geçici madde düzenlemeleri, madde değişiklikleri, kanunda değişiklik yapan kanunlarla reforme edilmeye çalışılmıştır. Ancak bu uygulamalar 193 sayılı Kanunu anlaşılmasını zor bir hale sokmaktadır. Yabancı yatırımcının dışında vergi ile ilgili konuları kendisine meslek edinmiş uzman kişiler açısından sıkıntı yaratan vergi kanunlarının okunması sorunu Türk Gelir Vergisi Sisteminde açık, belirli ve anlaşılır bir kanun ihtiyacını doğurmaktadır. Sistem kurumlar vergisi açısından düz oran uygularken gelir vergisinde artan oranlı bir tarife söz konusudur. Artan oranlı tarifenin uygulanmasında da ücret geliri elde edenler için matrahlar daha yüksek tutularak oranlar uygulanmaktadır. İlk dilim % 15 ve son dilim % 35 olmak üzere dört dilimli bir tarife uygulanmaktadır. En az geçim indirimi sağlayan bir istisna sınırı olmamakla birlikte ücret geliri elde edenlerde medeni hal, çocuk sayısını esas alan bir vergiden indirim kurumu söz konusudur.

Katma değer vergisi Türk Vergi Sistemi'ne AB'ye uyum sağlamak üzere girmiş bir vergi olmakla birlikte standart ve indirilmiş oran uygulaması bulunmaktadır. AB ülkelerinde kabul edilen varış ülkesinde vergileme anlayışı ile AB ve Balkan ülkelerinde olduğu gibi ihracat vergiden istisna tutulmaktadır. Türk KDV sisteminde yer alan taşımacılık istisna ile de Türkiye bulunduğu coğrafya itibarıyla transit taşımacılığın öncü olduğu bir konumdadır. Bununla birlikte Balkan ülkeleri içerisinde düşük KDV oranına sahip ülkelerden biri durumundadır.

3.2.5. Arnavutluk

2000'li yılların başlarında Balkanların Batısında yaşanan siyasi ve askeri karışıklıktan etkilenmemesinin sebeplerinin başında Arnavutluk'un dağınık ve içeride kalan coğrafî yapısı gelmektedir. Arnavutluk vergi yapısı ile bölgede kendisini öncü hale getirmeye çalışmaktadır. 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren geçerli olan kurumlar vergisi oranları ile sisteme bir artan oranlılık kazandırılmış ve yıllık iş hacmi 2 milyon ALL (Arnavutluk Leki) ile 8 milyon ALL arasında olan işletmelere % 7,5 oranında kurumlar vergisi uygulaması

⁹ 13.06.2006 tarihli 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (RG 21.06.2006-26205).

getirilmiştir. Bununla birlikte yıllık iş hacmi 8 milyon ALL ve üzerinde olan mükellefler için standart oran % 15'tir. Vergiden kaçınmaları önlemek amacıyla sistemde transfer fiyatlandırma mekanizması spesifik olarak düzenlenmemesine rağmen OECD'nin esas aldığı emsallere uygunluk ilkesi uygulanmaktadır. Bununla birlikte borç özsermaye oranını esas alacak şekilde faiz indirimlerine kısıtlama getiren örtülü kazanç uygulamasına sistemde yer verilmektedir.

Uygulanan gelir vergisine bakıldığında sistemde 1 Ocak 2014 tarihine kadar % 10 oranında düz oran uygulaması mevcut iken bu tarihten itibaren gelir vergisi artan oranlı bir yapıya kavuşturulmuştur.

Tablo 9: Arnavutluk Gelir Vergisi Tarifesi

Matrah (ALL)	Oran
0-30.000	muaf
30.001 - 130.000	% 13
130.001 ve üzeri	% 23

Kaynak: (Deloitte,2014)

Arnavutluk KDV sisteminde % 20'lik standart oran uygulanmakta indirilmiş oran uygulaması bulunmamaktadır.

3.3. Potansiyel Aday Ülkeler

3.3.1. Bosna-Hersek

Bosna Hersek vergilendirme yetkisi iki temel yönetime ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi 10 kantona ayrılan Bosna Hersek Federasyonu ve diğeri Sırp Cumhuriyeti'dir. Bosna-Hersek'te sistemin basitleştirilmesi, iki yönetimin vergi matrahlarının birleştirilmesi ve matrahın genişletilmesine yönelik vergi reform çalışmaları özellikle Dünya Bankası tarafından önemli destekler görmüştür. Ancak gerçekleştirilen bu reform çalışmalarının uygulanmasında idari sorunlar engeller çıkarmıştır (Gligorov vd, 1999).

Bosna-Hersek Orta Avrupa Serbest Ticaret Anlaşması'na (CEFTA)¹⁰ taraf ülkelerden birisidir. Bu sayede ülkenin geniş çaplı bir pazar gücü ile ekonomik ilişkileri söz konusudur. Yatırımlara dönük girişimlerin ülke lehine sonuçlanmasında ise vergi sisteminin rolü önem taşımaktadır. Yabancı şirketlere kurumlar vergisinden 5 yıl muaflik tanınmaktadır. Uygulanan kurumlar vergisi oranı oldukça düşük olup % 10'dur¹¹. Bununla birlikte Sırp Cumhuriyeti'nde küçük işletmelerde bu oran % 2'ye kadar düşebilmektedir. Bu yönüyle uygulanan vergi oranları ve teşvikler bölgede Bosna Hersek lehine bir vergi rekabeti ortaya çıkarmaktadır. Kurumlar vergisi açısından emsallere uygunluk ilkesine uygun şekilde transfer fiyatlandırması mekanizması uygulanmakta ve ilişkili kişilerle emsallerin üzerindeki işlemler vergiye tabi olmaktadır. Sistem içinde örtülü sermaye ve kontrol edilen kurum kazancı müesseseleri bulunmamaktadır. Bununla birlikte gelir vergisi oranı da % 10 ile oldukça düşük bir orandır. Hisse senetleri, faiz gelirleri gibi menkul kıymetlerden alınan stopaj vergi oranı da ülkeler arasındaki vergi anlaşması olmayan durumlarda Bosna-Hersek'te dar mükellefler için % 5 olup Sırp Cumhuriyeti'nde ise stopaj da dâhil vergi alınmamaktadır (Deloitte, 2014).

Bosna Hersek AB'de ve bulunduğu coğrafyada % 17 ile en düşük KDV oranının uygulandığı ülkedir (Foreign Investment Promotion Agency, 2013).

¹⁰ Central European Free Trade Agreement

¹¹ Law on Corporate Profit Tax FB&H (Official Gazette of FB&H No. 97/07, 14/08 i 39/09)

3.3.2. Kosova

Kosova'nın temel problemlerinin başında kayıtdışı ekonomik faaliyetler gelmektedir. Kosova vergi sisteminin bütçe gelirlerine GSYİH'nın yaklaşık % 30'u kadar bir katkısı bulunmaktadır (Badivuku ve Gjonbalaj, 2010:79). Bu oran bölgedeki diğer ülkelere göre Kosova'yı oldukça öne çıkarmaktadır. Tüm vergileri içeren basit bir vergi sistemine sahip olmasına rağmen sistemin ciddi olarak reforme edilmesi gerekmektedir. Özellikle vergi tabanının genişletilmesi; ücretler, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin düzenlenmesi sermaye harcamalarını artırmak ve doğrudan yatırımlara yeni adres olmak için vergi sisteminin ihtiyaç duymasıyla 2009 yılında Kosova vergi sisteminde bir reform çalışması söz konusu olmuştur. Böylece Kosova bölgedeki rekabete dâhil hale gelmiştir (Thaçi, 2010; Gash vd, 2011:26). 2010 yılı Ocak ayında yerleşik olmayan kişi ve firmalara karşı yerleşiklerin vergilendirilmesi daha açık hale getirilip çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik şekilde gelir ve kurumlar vergisi yeniden düzenlenmiştir. Bununla birlikte beyan sistemi prosedürleri belirlenerek beyannamenin gelirin elde edildiği ülkeye verilmesi sağlanmıştır

Tablo 10: Kosova'nın Bölgedeki Vergi Rekabeti

Ülke	Kurumlar Vergisi (%)	Gelir Vergisi (%)	KDV (%)
Kosova	10	4- 8 -10	16
Karadağ	9	12	17
Makedonya	10	10	18
Sırbistan	15	10-20	18
Hırvatistan	20	15-45	23
Bulgaristan	10	10	20
Yunanistan	25	0-40	19
Romanya	16	16	19

Kaynak: (Deloitte,2014)

Sistem üç temel vergi üzerine kurulmuştur. Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi. Görülmektedir ki vergi sistemi toplumun tüm kesimini kapsamına almamaktadır. Bu üç vergi ile bölgedeki diğer vergi sistemlerine göre oldukça düşük oranların uygulandığı bir sistem dikkati çekmektedir. Özellikle % 10 oranıyla uygulanan kurumlar vergisini devlet yatırımları kontrol amacıyla kullanmaktadır (Gash vd, 2011:28).

4. SONUÇ

Balkan ülkelerinin vergi sistemlerinin genel görünümüne bakıldığında yatırımları teşvik eden oldukça basit sistemlerinin olduğu belirtilmektedir. Bu yapılarının yanında ülkelerin sistemlerini özellikle de katma değer vergisi alanında AB'ye de yakın tutma çabaları bulunmaktadır. Ancak özellikle geçiş ekonomileri olarak da adlandırılan birçok ülkenin KDV oranının mükellefleri vergi kaçırmaya yöneltecek ve kayıtdışı faaliyetlerin boyutunu artıracak şekilde yüksek olduğu düşünülmektedir.

Söz konusu ülkelerin vergi sistemleri AB mevzuatı çerçevesinde ele alındığında temel öncelikli sorunların başında ülkelerin özellikle doğrudan yabancı sermayeyi çekmek üzere sağladıkları vergisel kolaylıklar gelmektedir.

AB mevzuatında özellikle gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin uygulanmasında yerleşik ve yerleşik olmayan mükelleflere farklı muamelede

bulunulmaması esas alınmaktadır. Bununla ilgili ülkelerin özellikle stopaj yoluyla vergilendirilen kazançlarda tam ve dar mükellef ayırımına izin vermeyecek şekilde mevzuatlarını düzenlemeleri gerekmektedir. Bu konuda da genel olarak birlik üyesi ülkelerin mevzuatlarını AB'nin Ana Şirket-Yavru Şirket olarak adlandırılan 90/435/EEC¹² Buna rağmen geçiş ekonomisi olarak da ifade edilen Hırvatistan, Bosna Hersek ve Makedonya gibi birçok ülkenin mevzuatlarında yabancı yatırımları azaltmak için idari engeller devam etmektedir. Bu durum OECD model vergi anlaşmasına, OECD transfer fiyatlandırması Rehberine ve Birliğe üye ülkeler açısından da AB müktesebatı açısından Birliğin temel özgürlüklerine aykırılıklar taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- BADIVUKU-PANTINA, M. VE GJONBALAJ, M. (2010). "Trade Exchange of Kosovo with Balkan's Region Countries", Scientific Annals of the Alexandru Ioan Cuza University of Iasi, The Romania.
- BARTLETT, W. (2009). "Economic Development in the European Super-Periphery: Evidence from the Western Balkans", Economic Annals, 54(181):21-44.
- BOZKURT, B. L. (2006). "Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi", Maliye Dergisi, 150: 90-106.
- GASH, E. ANDERSSON, L. VE ANXO, D. (2011). "Taxation - A Critical Discussion of the Present Tax System in Kosovo", <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:421760/FULLTEXT02>, 08.07.2014.
- GLİGOROV, V. KALDOR, M. VE TSOUKALIS, L. (1999). "Balkan Reconstruction and European Integration.The Hellenic Observatory", The European Institute, LSE, The Centre for the Study of Global Governance, LSE and The Vienna Institute for International Economic Studies, The Austria.
- HELMINEN, M. (2011). "EU Tax Law: Direct Taxation", IBFD, The Netherlands.
- KAPLANOGLU, G. VE NEWBERY, D. M. (2003). "Indirect Taxation in Greece: Evaluation and Possible Reform. *International Tax and Public Finance*", 10(5):511-533.
- KAPLANOGLU, G. VE RAPANOS, V. T. (2013). "Tax and Trust: the Fiscal Crisis in Greece. *South European Society and Politics*", 18(3):283-304.
- KAPLANOGLU, G. (2014). "Who Pays Indirect Taxes in Greece? From EU Entry to the Fiscal Crisis. *Public Finance Review*", Doi: 1091142113517925.
- KEUSCHNIGG, C., LORETZ, S. ve WINNER, H. (2014). "Tax Competition and Tax Coordination in the European Union: A Survey (No: 2014-4)", University of Salzburg. The Austria
- PETRAKOS, G. ve TOTEV, S. (2000). "Economic Structure and Change in the Balkan Region: Implications for Integration, Transition and Economic Cooperation", *International Journal of Urban and Regional Research*, 24(1):95-113.
- REDOANO, M. (2014). "Tax Competition among European Countries. Does the EU Matter?", *European Journal of Political Economy*, 34:353-371.
- SELİM THACİ (2010), "Republic of Kosovo", <http://www.oecd.org/dataoecd/25/3/45467692.pdf>, 12.08.2014.

¹² Parent and Subsidiary Directive (90/435 EEC), OJL 225, 20.08.1990, p. 6.

- SOYDAN, B.Y. (2002). *Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- TASSINARI, F. (2006). “A Synergy for Black Sea Regional Cooperation: Guidelines for an EU Initiative”, CEPS Policy Briefs, (1-12):1-16.
- MAVRICEK, M. (2013). “EU Tax Issues Arising from Croatia’s Accession to the EU: Dividend Taxation”, *EC Tax Review*, 22(3):153-168.
- DELOITTE (2014). “Greece Tax News”, <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Greece/Local%20Assets/Documents/Attachments/Tax/2014%20Tax%20Alerts/january/Greece%20Tax%20News%20New%20Income%20Tax%20Code%20amended%20EN%2015012014.pdf>, 08.08.2014.
- DELOITTE (2014). “International Tax. Romania Highlights 2014”, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-romaniahighlights-2014.pdf>, 12.08.2014.
- DELOITTE (2014). “International Tax. Croatia, Highlights 2014”, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-croatiahighlights-2014.pdf>, 12.08.2014.
- DELOITTE (2014). “International Tax. Lithuania Highlights 2014”, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-lithuaniahighlights-2014.pdf>, 13.08.2014.
- DELOITTE (2013). “Taxation and Investment in Latvia 2013”, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-latviaguide-2013.pdf>, 13.08.2014.
- DELOITTE (2014). “International Tax. Slovakia Highlights 2014”, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-slovakiahighlights-2014.pdf>, 14.08.2014.
- DELOITTE (2014). “International Tax. Poland Highlights 2014”, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-polandhighlights-2014.pdf>, 15.08.2014.
- DELOITTE (2014). “International Tax. FYR Makedonia Highlights 2014”, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-macedoniahighlights-2014.pdf>, 16.08.2014.
- DELOITTE (2014). “International Tax. Bosnia and Herzegovina Highlights 2014”, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-bosniaandherzegovinahighlights-2014.pdf>, 29.08.2014.
- FOREIGN INVESTMENT PROMOTION AGENCY (2013). “Bosnia and Herzegovina Investment Opportunities”, http://www.fipa.gov.ba/publikacije_materijali/brosure/TAX.BROSURA.05.04.2013.pdf, 18.08.2014.
- NEMZETI ADÓ-ÉS VÁMHIVATAL (2014). “Guidelines, summaries on taxation”, http://en.nav.gov.hu/taxation/taxinfo/summary_individuals.html, 12.08.2014.
- TAX BULLETTIN (2013). “Income Tax Code”, http://www.pwc.com/en_GR/gr/tax-services/news/assets/tax-bulletin-17sept13-eng.pdf, 08.08.2014.
- THE NEW GREEK INCOME TAX CODE (2013). “Tax Newsletter, Issue 49”, <http://www.taxand.com/sites/default/files/taxand/documents/Greek%20Tax%20Newsletter%20September2013.pdf>, 08.08.2014.