

AVRUPA BİRLİĞİ KOMİSYONUNUN İSTEKSİZLİĞİ VE AŞIRI TEPKİLİ ÜYE DEVLETLER: [VERGİ HUKUKUNDA] KAOS İÇİN MÜKEMMEL BİR BİRLİKTELİK¹

Otmar THOEMMES, Deloitte&Touche, München

*Çeviren: Ar. Gör. A. Selçuk ÖZGENÇ**

Avrupa Birliği Adalet Mahkemesinin (ATM) AB üyesi devletlerin vergi hukukları üzerindeki etkisi tartışmasıdır. Bazı kimseler mahkemenin bu etkisinin AT anlaşması hükümlerinin doğru uygulanmasının ötesine geçtiğini iddia edebilirse de, ATM tam da sözleşmenin gerektirdiği şekilde kararlar vermektedir. Mahkeme, birlik üyesi devletlerin vergi mevzuatlarındaki ayırıcı hükümlerin varlığından dolayı suçlanmamalıdır. Çünkü yeni bir vergi yasası hazırlamak ATM'nin yetki alanına girmemektedir. Mahkemenin yeni bir vergi yasası hazırlama görevi yoktur ya da böyle bir göreve başlaması için hukuki dayanağı mevcut değildir. ATM'nin görevi kendisine gönderilen özel sorunlar üzerinden karar vermektir.

Teoride davalar ATM'ye, Avrupa Komisyonunca (Sözleşmenin 226. maddesi gereğince) ya da üye devletlerin mahkemeleri tarafından (Sözleşmenin 234. maddesi gereğince) gönderilmektedir. Pratikte ise ne yazık ki 70'den fazla davadan sadece 6'sı Avrupa Komisyonunca mahkeme önüne taşınmıştır. Diğer davaların tamamı üye devletlerin ulusal mahkemeleri tarafından gönderilmiştir. Bu oranlama şöyle bir soruyu ortaya çıkarmıştır: Ulusal mahkemeler ATM'ye göndermiş oldukları davaların sayısını kısıtlamalı mı ve hatta bu davaları ATM'ye göndermeye tamamiyle son vermeli midir? Bu soruya verilecek cevap net bir hayırdır, çünkü ATM sözleşmenin istikrarlı ve güvenilir yorumunu sağlamakta tek yetkili mahkemedir. Bu anlamda, tüm taraflar doğru uygulama yapıyor gözükmektedir.

Avrupa'daki vergi mevzuatlarının karmaşık, belirsiz ve değişken yapı-

¹ "Commission's Reluctance and Member States' Overreactions, A Perfect Recipe for Chaos", INTERTAX, Volume 32, issue 3, 2004, pp:124-125.

* Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi. Çalışmanın hazırlanış sürecinde yolumu aydınlattığı için Sayın Hocam Prof. Dr. Billur Yalıtı'ya teşekkürü bir borç bilirim.

sından dolayı kimin suçlanacağı sorulur ise suçlunun üye devletlerin bizatihi kendilerinin olduğunun söylenmesi makul olacaktır. Tüm bunlardan sonra vergi yasası hazırlama gücüne sahip olan üye devletler, görünüşe göre bu gücün AT hukukuyla uyumlu kullanılması açısından kesinlikle sınıfta kalmışlardır. Ancak ulusal vergi mevzuatlarının amacı bir AT iç pazarını yaratmak mı yoksa sadece ulusal bütçe kaynaklarına fon yaratmak mı olmalıdır sorusu sorulduğunda, yukarıdaki sorunun cevabı belirlenmektedir. Birileri vergi mevzuatının amacının iç pazar yaratmak olduğunu düşünürken gerçekte ulusal vergi mevzuatının amacı bütçeye fon yaratmaktır.

Ulusal bütçeler ulusal sınırlara sahiptir ve üye devletlerin vergisel egemenlikleri de kendi ülkeleriyle sınırlıdır. Eğer vergisel egemenlik yurt dışında yerleşik olan yabancılardan vergi toplanmasına izin vermez ise (meğer ki bu kişiler ilgili ülkede bir işyeri aracılığıyla veya herhangi bir biçimde faaliyette bulunsun) yurtdışındaki ödemelerin sınırsız biçimde vergiden indirilmesine izin verilmesi zor görünmektedir.

Geleneksel olarak üye devletlerin vergi hukukları yerli ve yabancı arasında ayrım yapar. "Yerel", bir devlet içindeki bütün yerler anlamındadır. "Yabancı", ulusal sınırların dışında kalan her yer anlamındadır. Geleneksel vergi hukuku kavramları bağlamında yapılan bu ayrıma dayalı olarak, Avrupa 'yabancı' olmalıdır. Bir kişi ise, ya yabancı ya yerli ya yerleşik ya da yerleşik olmayandır. Bu durumun bir orta noktası mevcut değildir. AB üyesi devletlerin vergi hukukları -çoğu çok eskiden- ulus devletin yaratılma sürecinde oluşturulmuştur, ki bu ulus devletler bugün AB'nin birer parçasıdır. Yakın zamana kadar yerli ve yabancı arasındaki bu temel ayrım için bir sorgulama yapılmamıştır. Bu ayrım özellikle OECD bünyesindeki devletlerce fikir birliğinin öznesi olduğunda, tek tek üye devletler söz konusu ayrımdan rahatsız olmamışlardır. Gerçekten OECD üyesi devletlerin kendileri, OECD vergi anlaşması modeli ve OECD'nin vergi politikaları belgelerinde olduğu gibi, yerleşik olmaya karşı yerleşik olmamanın ve yerele karşı yabancıların ortak kavram olması, taraf devletlerin hem ülke içinde hem ülke dışında bu ayrıma sadık kalmalarına yol açmıştır.

AT sözleşmesi 1957'de yürürlüğe girdiği zaman, üye devletler AT'ye vergisel bir yetki verdiklerini fark edemediler. Çünkü sözleşme dolaysız vergi sorununu özellikle vurgulamıyordu ve vergi uyumlaştırmasında oy birliği aranıyordu. Kuruluşunun ilk 30 yılı içinde ATM'nin sessizliği de dikkate alınırca, üye devletlerin geleneksel yerli kavramı karşısında yabancı kavramını değiştirmek için nedeninin olmadığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte 1986'da verilen *avoir fiscal* kararından -ki köşe taşı bir karardır- itibaren ATM'nin dolaysız vergi hakkındaki hukuk davaları çok önem kazanmıştır. Şu an bu durum daha etkili ve düzenli olarak birçok üye devletin vergi hukuklarında değişimlere neden olmaktadır.

Aslında üye devletlerin bu gelişmeyi tahmin etmesi beklenirdi. Üye

devletler açısından bakıldığında, ATM'ye karşı ulusal vergi hukuklarını korumaları mantıklı bir tepkidir. ATM tarafınca görülen 70 davadan yalnızca 7'sinde üye devletlerin vergi otoritelerinin lehine karar verildi; bu başarı oranı üzerine üye devletlerin topluluk hukukunun kendi hukukları üzerindeki etkisini çok iyi anladıklarını söyleyemeyiz.

ATM kararlarını kendi ulusal vergi hukuklarına uyumlaştırma sürecinde üye devletler, mahkeme kararlarında söz edilen vergi yükümlülerinin yararı için gerekenden fazlasını yapmamışlar ve bu kararların kapsamlı sonuçları okunamamıştır. 10 yıldan fazla süredir üye devletler dolaysız vergi sorununda ATM'nin esas yaklaşımına ilişkin değişikliği açıkça anlamakta zorlanmışlardır.

Üye devletler şu an derslerini iyi öğrenmiş gözükerek son zamanlarda harekete geçmişlerdir ve birçok davada ATM'nin kararlarına beklenenden fazla tepki göstermektedirler. 12 Aralık 2002 *Lankhors-Hohorst* davası bu anlamda değerlendirilmelidir, ki bu dava Almanya'da yerleşik olmayanlara uygulanan örtülü sermaye kuralları hakkındadır. Hemen verilmesi gereken tepki, AB'deki şirket ortaklarının örtülü sermaye kurallarından muaf tutulması yönünde olmalıydı. Ama Alman hükümeti ATM kararına, söz konusu kuralları yerli şirket ortaklarının borçlarına da uygulamak suretiyle aşırı tepki vermiştir. Mevcut sınır ötesi sınırlamaları ulusal olaylara uygulayacak şekilde genişletmek ayrımcılığı ortadan kaldırabilir -aleyhteki bir kural yerleşik olanlara ve AB üyesi devletlerden gelen yerleşik olmayanlara eşit bir biçimde uygulanırsa bu ayrımcılık olarak nitelenemez- fakat bu sınırlamayı ulusal vergi yükümlülerine uygulayacak şekilde genişletmek sınır ötesi kısıtlamaları ortadan kaldırmaz. Söz konusu durum devam etmektedir ve birçok olay da çifte vergilendirmeyle sonuçlanacaktır. Faiz ödemesini alan kişinin ikametgâhının bulunduğu devlet, kaynak devletinde gelirin yeniden nitelendirilmesine ilişkin sınıflamayı kabul etmemekte, ödemeyi faiz olarak nitelemeye devam etmektedir. Bu durum ve çifte vergilendirme riski giderek daha da ağırlaşmaktadır. Çünkü örtülü sermaye mevzuatının uygulanması Avrupa'daki işletmelerin faydalandığı diğer serbestilere ve sermayenin serbest dolaşımına bir tepki olarak görülmektedir. Yani üye devletler bir iç pazar oluşturma amacına yaklaşmak yerine bu amaçtan uzaklaşıyor görünmektedir.

AT Sözleşmesi'nin doğru uygulanmasından sorumlu olan Avrupa Komisyonu hiç de suçsuz değildir. Komisyonun, AT hukuku yükümlülükleri bakımından sınıfta kalan üye devletlere karşı yasal yaptırım uygulama konusunda hakları ve yükümlülükleri vardır (AT Anlaşmasınının 226. maddesi).

Üye devletlerin ulusal mahkemeleri tarafından ATM'ye gönderilen davaların aksine, AT Sözleşmesi'nin 226. maddesine göre açılan ihlal davalarının 3 avantajı vardır:

- Bir dizi üye devletin aynı veya benzer ayrımcı vergi yasası hükmünü uyguladığı hallerde, verilecek bir karar birden fazla üye devlet açısından sonuç doğuracaktır;
- Üye devletlere AT sözleşmesinin 266.maddesine göre ihlal davası açmadan önce, cevap verme konusunda makul bir süre sağlanmaktadır. Çünkü dava mahkemenin önüne gelmeden önce bir dizi danışma ve idari önleme başvurulmaktadır ve,
- Söz konusu kararlar Üye devletlerin ulusal hukuklarını iç pazarın gereklerine göre adapte etme olanağı sağlayan bir rehber niteliği taşıyacaktır.

Yukarıda belirtildiği gibi, olasılıkla politik değerlendirmeler sonucunda, dolaysız vergiyle bağlantılı ATM kararlarından sadece sınırlı sayıda kararlar Komisyon tarafından harekete geçirilen davalarda verilmiştir. Uzun yıllardan beri, Komisyon kendisinin öncelikli rolünü, yeni vergi uyumlaştırma mevzuatını hazırlama şeklinde görmeye eğilimli olmuştur. Ne yazık ki, dolaysız vergiler konusundaki oy birliği göz önüne alındığında, özellikle bu oy birliği talebinin, konsensüse varması beklenen birden fazla tarafça tehdit edildiği zaman, komisyonun bu rolü başarıyla sürdürdüğü söylenebilir mi? Bu sonuç, vergi uyumlaştırma sürecinin bugüne kadar sadece şu konularda sağlanabildiği gerçeğinden de ortaya çıkmaktadır:

- 1976 tarihli karşılıklı yardım üzerine yönergesi;
- Sınır ötesi birleşme, kar payı, faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemeleriyle ilgili 3 yönerge; ve
- Mevduat faizlerinin vergilendirilmesi yönergesi;

Burada olması gerekenden daha az bir sıralama görülmektedir. Özellikle konsensus için ödenen yüksek bedel göz önüne alındığında, bu sonuca varmak mümkündür. Buradaki bedel, üye devletlerin vergi yasalarının AT Anlaşmasının gereklerine uyumlandırılması sürecinde, belirsiz ve öngörülemeyen bir ortam yaratılması ve Avrupa'da sınır ötesi ticari faaliyetler için hala sınırlı bir vergi ortamının oluşturulmuş bulunmasıdır.

Avrupa Konseyi, (Mart 2000'de) Avrupa Birliğini, dünyanın en yarışmacı, dinamik, bilinçli temel ekonomisi yapmanın amaç olduğunu ilan etti. Söz konusu amaç büyük önem taşımakla birlikte, ekonomik büyüme ve refahı henüz başarıya ulaşmamış olan bu yapıda dengeli ve güvenilir bir vergi düzenine ihtiyaç duyulmaktadır.

Avrupa Komisyonu kendi vergi politikasını yeniden gözden geçirerek vergi uyumlaştırma çabalarından, en azından vergi sorunu hususunda nitelikli çoğunluğa tabi oylamanın üye devletlerce kabul edilmesine kadar vazgeçmelidir. Vergi uyumlaştırma tedbirlerinin, Birliğin önce 12 ve sonra 15 Üye Devleti tarafından kabul edilmesinin zor ve zaman alıcı olduğu kanıt-

lanmıştır. 25 Devletten oluşan bir birlikte, pan-Avrupa vergi mevzuatının kabul edilmesi, bu devletlerin oybirliğine tabi olduğu sürece söz konusu uyumlaştırma çabası imkansız olacaktır. Bu, sadece Üye Devletlerin kendileri için değil birliğin kendisi için de ağır bir bedeldir. İhtiyaç duyulan şey, kendi haklarının kullanılabilir olmasını sağlayan ve vergi sorunlarında ATM'nin temin edemediği, yoruma mahal vermeyecek çözümleri sunan bir Komisyondur. Komisyon, rastgele mahkeme kararlarının ve Üye Devletler'in önceden tahmin edilemeyen ve söz konusu mahkeme kararlarına karşı sağduyusuz aşırı tepkilerinin yol açtığı Avrupa vergilendirmesindeki kaos engelleyebilecek tek kurumdur. Komisyon kendi haklarını uygulanabilir hale getirmek için herhangi bir hazırlık yapmadıkça, söz konusu kaosun sorumluluğunu da üstlenmelidir.

