

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DEVLET YARDIMLARI ile VERGİ PLANLAMASI ARASINDAKİ İLİŞKİ

RELATION BETWEEN TAX PLANNING AND STATE AID IN
EUROPEAN UNION



Sencer TURUNÇ*



Ekin GÜNDAY**

ÖZ

Geçtiğimiz yıllar içerisinde ekonomi gündeminde en sık yer alan konulardan birisi, Avrupa Birliği'nin (AB) çok uluslu şirketlerle olan vergi mücadelesiydi. Çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmak için yapmış oldukları agresif vergi planlamaları AB kamuoyunun da ilgisini çeken bir konuydu. Bu kapsamda, Avrupa Komisyonu mevcut Birlik kuralları çerçevesinde çok uluslu şirketlerle bir mücadeleye girişmiş olup, elindeki en önemli silahı AB devlet yardımları kurallarıdır. Bu çalışmanın amacı, Avrupa Komisyonu'nun üye ülkeler nezdinde gerçekleştirdiği vergisel boyutlu devlet yardımları incelemelerinin anlaşılmasına katkı sağlamaktır.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği, Devlet Yardımı, Çok Uluslu Şirketler, Agresif Vergi Planlaması

ABSTRACT

The tax challenge of the European Union (EU) against multinational enterprises (MNEs) was one of the most prevalent issues in the economic agenda over the past years. The aggressive tax planning schemes, which have been performed by multinational corporations in order to avoid taxation within the EU, is of concern to the EU public too. In this context, the European Commission has launched an effort against the MNEs in the framework of the current EU rules, and the most important threat in its possession is the EU state aid rules. The purpose of this study is to contribute to the understanding of the tax-related state aid investigations in the EU Member States carried out by the European Commission.

Keywords: European Union, state aid, multinational enterprises, aggressive tax planning

* AB Uzmanı, Maliye Bakanlığı

** AB Uzmanı, Maliye Bakanlığı

M.G.T.: 15.03.2018 / M.K.T.: 18.04.2018

1- GİRİŞ

Avrupa Komisyonu, 26 Ekim 2017 tarihli basın bildirisi ile Birleşik Krallık'ta uygulamada olan çok uluslu şirketler için geçerli vergi uygulamalarına ilişkin ayrıntılı bir inceleme başlattığını duyurdu. Söz konusu inceleme, Birleşik Krallık'ta geçerli vergi sistemi içerisinde mevcut çok uluslu şirketlerin belirli işlemlerine yönelik istisnaların vergi planlaması uygulamaları ile örtüşüp örtüşmediğini ve AB devlet yardımları kuralları ile uyumlu olup olmadığını araştırmaktadır.

Şekil 1: Avrupa Komisyonu'nun Birleşik Krallık'taki Çok Uluslu Şirketler İçin Geçerli Vergi Planlamasına Yönelik İncelemesi¹



Avrupa Komisyonu tarafından başlatılan inceleme, Birleşik Krallık'ın kontrol edilen yabancı şirket kuralları gibi kurumlar vergisi düzenlemelerini sorgulamamaktadır. Ancak, inceleme kapsamında gerçekleştirilen Avrupa Birliği (AB) devlet yardımları kontrolünün amacı, bir üye ülkenin herhangi bir işletmeye diğerlerine nazaran daha iyi şartlarda vergilendirme ortamı sağlamasını engellemektir.

2013 yılı Haziran ayından bu yana Avrupa Komisyonu üye ülkelerde geçerli hem özgelgeleri, hem de vergi mevzuatını AB devlet yardımlarına uyumluluk açısından incelemektedir. 2015 yılı Ekim ayında Komisyon Lüksemburg ve Hollanda'nın Fiat ve Starbucks'a seçici vergi avantajları sunduğuna karar vermiştir. 2016 yılı Ocak ayında Belçika'nın 35'ten fazla çok uluslu şirkete sağladığı vergi avantajları ile aşırı kâr yarattığına hükmetmiştir. 2016 yılı Ağustos ayında İrlanda'nın Apple'a 13 milyar Avro, 2017 yılı Ekim ayında ise Lüksemburg'un Amazon'a 250 milyon Avro haksız vergi kazancı yarattığı sonucuna varılmıştır. Mevcut durumda Lüksemburg'a yönelik McDonald's ve GDF Suez şirketlerine ilişkin iki tane ayrıntılı inceleme devam etmektedir.

¹ Birleşik Krallık'ta geçerli olan "Kontrol Edilen Yabancı Şirket" kurallarının temel amacı Birleşik Krallık'ta yerleşik şirketlerin vergi oranlarının düşük olduğu ya da vergi bulunmayan bölgelerde kurulu şubeler aracılığıyla Birleşik Krallık'ta vergilendirilmeyi önlemelerinin önüne geçmektir. Söz konusu kurallar ile özellikle offshore bölgelere aktarılan karların Birleşik Krallık'a geri getirilmesi ve uygun bir şekilde vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Ancak 2013 yılında Birleşik Krallık, kontrol edilen yabancı şirket kurallarına dâhil edilen bir istisna ile Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin belli finansal kazançlarını mevcut uygulamanın kapsamı dışında bırakmıştır. Bu istisna ile Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren çok uluslu şirket, yurt dışındaki bir grup şirketine offshore bölgelerde bulunan bir şube aracılığıyla finansman sağlayabilecek ve bu işlemde kaynaklanan kazancı için ya daha az vergi ödeyecek ya da hiç vergi ödemeyecektir.

Bu çalışmada, AB devlet yardımları politikasına ilişkin bilgi sunularak, AB devlet yardımları çerçevesinde vergi uygulamaları ele alınacaktır. Çalışmada ele alınan hususların Avrupa Komisyonu'nun üye ülkeler nezdinde gerçekleştirdiği vergisel boyutlu devlet yardımları incelemelerinin ve uluslararası medyada yer alan haberlerin anlaşılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2- AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DEVLET YARDIMLARI POLİTİKASI

Herhangi bir şekilde devlet desteği alan bir işletme rakiplerine karşı bir avantaj elde etmiş olmaktadır. Bu çerçevede, Avrupa Birliği Anlaşması (ABA) genel ekonomik kalkınma amacıyla sağlanmayan tüm devlet yardımlarını yasaklamıştır. Söz konusu yasağın ve yasağa getirilen istisnaların tüm AB üye ülkelerinde eşit bir şekilde uygulanmasından ise Avrupa Komisyonu sorumlu tutulmuştur.

2.1 - Devlet Yardımı Nedir?

"Devlet yardımı" ulusal kamu otoritelerince seçici bir biçimde işletmelere sağlanan her türlü avantaj olarak tanımlanmaktadır.² Uygulamaya konan bir önlemin "devlet yardımı" olarak tanımlanabilmesi için şu özelliklere sahip olması gerekmektedir:

- Devlet tarafından ve/veya devlet kaynakları ile bir müdahalenin bulunması,
- Söz konusu müdahalenin seçici bir şekilde bir avantaj yaratması,
- Rekabeti bozucu bir etkinin ortaya çıkması,
- Müdahalenin üye ülkeler arasındaki ticareti etkileme olasılığının bulunması.

AB'de devlet yardımları genel olarak yasaklanmış olsa da iyi işleyen ve adil bir ekonominin temini için bazı özel durumlarda devlet müdahalesine izin verilmektedir. Bu çerçevede, AB Anlaşması'nda devlet yardımlarının mümkün olabileceği bir takım politika öncelikleri belirlenmiştir ve ilgili mevzuat ile de bu istisnalar düzenlenmiştir. Devlet yardımları istisnalarını düzenleyen yasal mevzuat, etkinliğin artırılması ve daha az sayıda ancak daha çok hedefe yönelik devlet yardımları ile AB ekonomisinin desteklenmesi amacıyla düzenli olarak gözden geçirilmektedir.

2.2 - Devlet Yardımları Nasıl Onaylanmaktadır?

Avrupa Komisyonu'nun güçlü bir araştırma ve karar alma yetkisi bulunmaktadır. Söz konusu yetkilerin temelinde ise üye ülkelerin uymakla yükümlü oldukları "bildirim" prosedürü yer almaktadır. Herhangi bir devlet yardımı ancak Avrupa Komisyonu'nun onayından sonra uygulanmaya konulabilmektedir. Ayrıca Avrupa Komisyonu'nun uygun bulunmayan devlet yardımlarını yürürlükten kaldırma ve eski haline döndürme yetkisi de bulunmaktadır.

AB'de devlet yardımlarının kontrolü için tüm yeni yardımların uygulama öncesi Avrupa Komisyonu'na bildirilmesi gerekmektedir. Üye ülkeler söz konusu önlemi uygulamaya başlamadan önce Komisyonu'nun kararını beklemek zorundadır. Zorunlu bildirim sürecinin birkaç tane istisnası bulunmaktadır. Örneğin; Komisyon tarafından otomatik olarak onaylanmış olarak tanımlanan blok muafiyet yardımlarının, üç mali yılda bir işletmeye sağlanan yardımın mali karşılığının 200.000 Avroyu geçmediği durumlarda ve Komisyon tarafından daha önce onaylanmış bir yardım paketi çerçevesinde sağlanan yardımların uygulama öncesi Komisyon'a bildirilmesi yükümlülüğü bulunmamaktadır.

² Avrupa Komisyonu İnternet Sitesi, Devlet Yardımları sayfası, çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/1mqMYpA>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018

Üye ülkeler tarafından uygulanmaya konması planlanan yardım paketlerinin Komisyon'a bildirilmesinin ardından Komisyon bir ilk inceleme başlatır. Başvuruya ilişkin eksikliklerin tamamlanmasının ardından, Avrupa Komisyonu iki ay içinde karar vermek zorundadır. Bu çerçevede, karar;

- Başvuruda AB devlet yardımları çerçevesinde tanımlanmış bir yardım bulunmadığı ve önlemin uygulamaya konulabileceği,
- Başvuruda yer alan yardımın AB devlet yardımı kuralları ile uyumlu olduğu ve yaratacağı olumlu etkilerin rekabetin bozulması sonucu ortaya çıkacak olumsuz etkilerden üstün olması nedeniyle uygulanabileceği,
- Başvurunun AB devlet yardımları kuralları ile uyumsuzluğuna ilişkin ciddi şüpheler bulunduğu ve bu kapsamda ayrıntılı bir inceleme başlatılması gerektiği şeklinde olmaktadır.

Avrupa Komisyonu ayrıca daha önceden onaylanmış bir yardım paketinin suistimal edildiğini düşündüğü durumlarda da inceleme başlatabilir. Bu inceleme çerçevesinde üye ülke konu hakkında bilgilendirilir ve bir ay içerisinde görüşlerini göndermesi talep edilir. Söz konusu görüşlerin tetkikinin ardından Avrupa Komisyonu mevcut yardım paketini AB kuralları ile uyumlu hale getirmek için yapılması gerekenleri üye ülkeye bildirir. Üye ülkenin söz konusu önerileri dikkate almaması durumunda resmi inceleme başlatılır.

Avrupa Komisyonu'ndan onay alınmadan uygulanmaya konan yardımlar "kanuna aykırı yardım" olarak tanımlanmaktadır. Avrupa Komisyonu herhangi bir kanuna aykırı yardıma ilişkin bilgi edindiği takdirde hemen inceleme başlatmakla yükümlüdür.³ Yapılan incelemenin ardından, Komisyon yardımın kanuna aykırı olduğuna karar verirse, genellikle yapılan yardımın faizi ile birlikte geri alınmasına hükmeder.⁴ Söz konusu uygulamadaki amaç işletmeye sağlanan uygunsuz avantajın ortadan kaldırılması ve piyasa koşullarının yardım öncesi duruma dönmesinin sağlanmasıdır. Yardımın faizi ile birlikte geri alınması için on yıllık zamanaşımı süresi bulunmaktadır.

Avrupa Komisyonu tarafından devlet yardımlarına ilişkin alınan tüm kararlar ve izlenen süreçler mahkemeye götürülebilir. Lüksemburg merkezli AB Mahkemelerinin devlet yardımları alanında önemli yargı yetkileri bulunmaktadır. Diğer taraftan, üye ülkelerin mahkemeleri de henüz Komisyon tarafından onaylanmamış devlet yardımlarının üye ülkeler tarafından yürürlüğe konulmasını engellemekle yükümlüdürler.

3 - DEVLET YARDIMLARININ VERGİ PLANLAMASI ile İLİŞKİSİ

Son yıllarda giderek artan biçimde vergi rekabetini ve vergi planlamasını ele almaya başlayan Avrupa Birliği'nde dolaylı vergilerde birlik seviyesinde bir uyumlaştırma söz konusuyken kurumlar vergisi bütünüyle üye ülkelerin yetki alanında yer almaktadır. Diğer bir ifade ile Avrupa Birliği içerisinde, kurumlar vergisi henüz Birlik çapındaki düzenlemelerle uyumlaştırılmamıştır.

Bununla birlikte;

- Kurumlar vergisinin, (örneğin, yatırım veya istihdam kararlarını etkileyerek) AB iç pazarının işleyişini bozabileceği kabul edilmekte;

³ European Commission, Factsheet, "Competition: State aid procedures", 2013, çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/2LHhsbS>, Erişim tarihi: 02 Şubat 2018

⁴ William FRY, The EU State Aid Regime: An Overview, 2014, çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/2xOZyun>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018

- Sınır ötesi faaliyet yürüten şirketlerin, üye ülkelerin korumacı vergi önlemleri yüzünden ayrımcılığa uğrayabileceği öngörüldüğünden (Maastricht Anlaşması ile oluşturulan serbest dolaşım ve yerleşim hakkı çerçevesinde), bu tür şirketleri etkileyebilecek uygulamalar geniş ölçüde yasaklanmakta;
- Sınır ötesi faaliyet yürüten şirketler, faaliyet gösterdikleri bir üye ülkedeki vergi düzenlemesine tabi olduklarında birlik çapında bir avantaj elde edebilmekte ya da her hangi bir dezavantaja maruz kalabilmektedir.

AB üyesi ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklar, devletler için oldukça önemli olan mali egemenlik ilkesinin doğrudan bir sonucu olup, bu ilke AB üyesi ülkelerin vergi rekabetinde söz sahibi olmasını mümkün kılmaktadır.

Pek çok AB devleti, yeni yatırımları ülkesine çekmeyi ve kendi ülkelerindeki yatırımları korumayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda sürekli olarak birbirleriyle rekabet içerisinde bulunan üye ülkeler, şirketler için efektif vergi yükünü hafifletmeye çalışmaktadır. Ancak, bu durum çoğu zaman, çok uluslu şirketler tarafından vergi planlaması amacıyla kullanılmaktadır. Bu doğrultuda, bütünleştirilmek istenen bir pazar olan AB perspektifinden bakıldığında, vergi rekabeti istemeyen sonuçlar meydana getirmekte ve hem ülke ekonomileri hem de Birlik için zararlı sonuçlar doğurmaktadır.

3.1- Üye Ülkelerin Vergi Önlemlerine İlişkin Hususlar

Üye ülkeler, kendi egemenlik alanlarında en uygun gördükleri ekonomi politikasına karar verme hususunda bağımsız hareket etmektedirler ve bu doğrultuda şirketlerin vergi yükünü çeşitli üretim faktörlerine göre tanzim edebilmektedirler. Ancak üye ülkeler bunu yaparken Birlik hukukuna aykırı hareket edemezler. Bu kapsamda üye ülkeler, Birlik Anlaşmaları ile belirlenmiş olan temel özgürlüklere aykırı olan devlet yardımlarını ya da ayrımcılık içeren mevzuatları uygulamamalı veya uygulandığı tespit edilen bu tür uygulamaları sürdürmemelidirler.

3.1.1- Vergi Afları

Vergi affı, bir devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden yapacağı vergi tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesidir.⁵ Bazı aflar ödenmesi gereken vergi miktarlarının tamamını kapsarken, bazıları da ödenmesi gereken vergi miktarından kısmen feragat etmeyi gerektirir. Bunun yanı sıra vergi afları, beyan edilmeyen varlıkların veya gelirlerin mükellefler tarafından ilgili otoritelere bildirilmesini de sağlayabilir.⁶

Vergi afları bir ekonomi politikası olmakla birlikte Birlik çapında dikkate alınması gereken bazı hususlar bulunmaktadır:

- i. Bunlardan birincisi, önlem; önceden belirlenmiş bir şirket ya da teşebbüs grubu lehine olamaz ve önlemin ortaya koyduğu tarihte ödenmemiş vergi yükümlülüğüne sahip herhangi bir sektör veya şirket ölçeğine yönelik olmalıdır.

⁵ Nihat Edizdoğan, Erhan Gümüş, Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı: 164, Ocak-Haziran 2013 s. 99-119

⁶ Judgment of the Court of Justice of 29 March 2012, Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, (paragraph 12)

- ii. İkincisi, söz konusu önlem bazı teşebbüs veya sektör lehine, fiili anlamda herhangi bir seçicilik sağlayamaz.
- iii. Üçüncüsü, vergi idaresinin rolü, önlemin uygulanmasını yönetmekle sınırlı olup, önlemin onaylanmasında, tanınmasında veya yoğunluğuna müdahale edilmesinde keyfiyet söz konusu olamaz.
- iv. Son olarak önlem, soruşturmadan feragat anlamında gelmez.

Vergi aflarının geçici süreli olarak uygulanması hem mükellef uyumluluğunu iyileştirmeyi hem de toplanan vergi miktarını artırmayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda başvuru süresi, affın uygulanacağı mükelleflerin hepsinin aften yararlanmaya yönelik işlerini tamamlaması için yeterli olmalıdır.⁷

3.1.2 - Vergi Özelgeleri

Vergi özelgeleri, mükellef ve idare arasındaki ilişkilerin kesinliği ve öngörülebilirliği açısından önemli araçlardır. Ülkelerin vergi makamları, yasal kesinlik sağlamak üzere, belirli işlemlerin mali açıdan nasıl ele alınacağı konusunda ayrıntılı özelgeler yayınlatabilirler. Bu, örneğin, ilişkili şirketler arasında emsallerine uygunluk ilkesinin nasıl uygulanacağına ilişkin olarak bir vergi anlaşmasının ya da ulusal mevzuat hükümlerinin nasıl uygulanacağını ayrıntılı biçimde belirlemek üzere yapılabilir.

Bununla birlikte, vergi özelgeleri devlet yardımı kurallarına uygun olmak zorundadır.⁸ Bazı durumlarda vergi özelgesinin, özgelgeyi yayınlayan üye ülkedeki faydalanıcılar bakımından, benzer şirketler ve yasal durumlarla karşılaştırıldığında, seçici bir avantaj sağlayarak efektif vergi yükünü azalttığı ya da ortadan kaldırdığı sonucuna varılabilir.

Avrupa Adalet Divanı, serbest rekabet koşulları altında bağımsız işletmeler arasındaki fiyatlandırmayı yansıtmayacak bir biçimde ilişkili işletmeler arasındaki işlemlerde transfer fiyatlandırmasına izin veren bir vergi özelgesi ile belirli bir mükellefin vergi matrahında meydana gelen azalmayı, mükellefe yönelik seçici vergi avantajı olarak gördüğünü karara bağlamıştır.⁹ Buna göre, bir şirket grubuna bağlı bir işletmenin vergilendirilebilir kazancının belirlenmesinde, emsallerine uygunluk ilkesi doğrultusunda piyasa temelli (piyasa fiyatlamasına güvenilir yakınlıkta) bir sonuç ortaya çıkarmayan bir transfer fiyatlandırması yöntemini uygun bulan özelge, belirli bir mükellefe yönelik seçici bir vergi avantajı sağlamaktadır.

Komisyon, devlet yardımı kuralları bağlamında transfer fiyatlandırması özelgelerini değerlendirirken uyguladığı emsallerine uygunluk ilkesini, Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Anlaşma'nın (ABİHA) 107. maddesine dayandırmaktadır. Söz konusu maddeye göre, bir üye devlet tarafından veya devlet kaynakları vasıtasıyla herhangi bir şekilde verilen ve belirli teşebbüsleri veya belirli ürünlerin üretimini kayıyarak rekabeti bozan veya bozma tehlikesi yaratan her türlü destek, üye ülkeler arasındaki ticareti etkilediği ölçüde, iç pazarla bağdaşmamaktadır.

Bu noktada, verilendirme disiplini bağlamında uluslararası bir uzlaşma sonucu ortaya çıkan ve transfer fiyatlandırması yöntemlerinin sonuçlarının piyasa koşulları ile uyumunu gözeten OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberi de önem arz etmektedir. Bir transfer fiyatlandırması düzenlemesi-

⁷ European Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU, 2016, Brussels

⁸ European Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU, 2016, Brussels

⁹ Judgment of the Court of Justice of 22 June 2006, Belgium and Forum 187 v Commission, Joined Cases C-182/03 and C-217/03, ECLI: EU: C: 2006:416.

nin OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberine uygun olması durumunda bu düzenlemeyi onaylayan vergi özelgesinin devlet yardımı olarak sonuç doğurması muhtemel değildir.¹⁰

Kısaca ifade etmek gerekirse;

- a) Ulusal vergi mevzuatının yanlış uygulanmasına ve bunun sonucunda matrah aşınmasına sebep olursa;
 - b) Benzer hukuki ve fiili bir durumdaki işletmelere uygulanmaz ya da uygulanamazsa; veya
 - c) İdare, vergi özelgesi bağlamında seçici bir vergi muamelesi uyguluyorsa;
- bu duruma sebep olan özelgelerin seçici bir avantaj sağladığı düşünülmektedir.

3.1.3 - Vergi Uzlaşmaları

Mükelleflerin, adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma yolu, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır.¹¹

Üye ülkelerin birçoğu bu konuda ortak bir uygulamaya sahiptir. Bir uzlaşma sonucunda, özellikle ödenmesi gereken verginin net bir gerekçe olmaksızın azaltılmış gibi görüldüğü durumlarda veya orantısız bir şekilde vergi mükellefi yararına sonuç ortaya çıktığında, bir tür devlet yardımı ilişkisi ortaya çıkabilmektedir.¹²

Bu bağlamda;

- a) İdare bir vergi mükellefine orantısız tavizler verirken, bu durum diğer mükelleflere kıyasla ihtiyari biçimde daha uygun bir vergi muamelesi ortaya çıkarırsa;
 - b) Uzlaşma yürürlükteki vergi mevzuatına aykırı olarak ve makul olmayan biçimde düşük bir vergi miktarıyla sonuçlanmışsa;
- seçici bir avantaja yol açabilir.

3.1.4 - Yeniden Değerleme ve Amortisman Kuralları

Genel olarak, yeniden değerlendirme ve amortisman kuralları gibi tamamen teknik nitelikteki vergi önlemleri devlet yardımı teşkil etmemektedir. Amortismanının hesaplanma yöntemi her üye ülkede değişebilmektedir ve bu yöntemler ait oldukları vergi sistemlerine özgü olabilirler. Bununla birlikte, amortisman kurallarının yol gösterici ilkelerine dayanmayan bazı varlık veya teşebbüs biçimleri için amortisman teşvikleri, devlet yardımı olarak görülebilir.

Buna karşılık olarak, kiralanan varlıklar için belirlenen hızlandırılmış ve erken amortisman kuralları, söz konusu kira sözleşmelerine tüm sektörlerdeki ve farklı büyüklüklerdeki şirketler tarafından erişim fiili olarak mümkünse, genel önlem olarak görülebilir.

Bir vergi otoritesi, farklı amortisman sürelerini veya farklı değerlendirme yöntemlerini firma ya da sektör bazlı olarak belirleme konusunda takdir yetkisine sahipse, burada bir seçicilik varsayımı oluşmaktadır. Aynı şekilde, bir değerlendirme yönteminin uygulanabilmesi için vergi makamlarından bir ön

¹⁰ European Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU, 2016, Brussels

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Rehber, Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, 2007

¹² European Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU, 2016, Brussels

izin şartı varsa ve bu durum yasal gerekliliklerin doğrulanmasıyla sınırlı değilse bir seçicilik söz konusu olabilmektedir.¹³

4- ÖNEMLİ DAVA ve OLAYLAR

2014 yılında Avrupa Komisyonu, son on yılda yeni teknolojilere yatırımı ve yenilikçiliği destekleyeceği düşünülen fikri mülkiyet haklarına özel vergi rejimleri uygulayan bazı üye ülkeleri işaret ederek, konuyu kamuoyu gündemine taşımıştır.¹⁴ Komisyonun dikkat çektiği bu tür rejimler, fikri mülkiyet haklarından elde edilen gelir için vergi indirimleri sağlayan “patent kutuları”nı da içermektedir.

Avrupa Komisyonu, bazı vergi uygulamalarının devlet yardımı kurallarını ihlal edecek biçimde birtakım şirketlerin lehine olup olmadığını değerlendirmek üzere Lüksemburg’u bilgi paylaşmaya davet etmiştir. Daha önce de talep edilen bu tür bilgileri sağlamayan Lüksemburg’a istenen bilgileri bir ay içinde teslim etmesini emreden iki kararname Komisyon tarafından kabul edilmiştir. Lüksemburg’un olumsuz tavrının devam etmesi durumunda, Komisyon sorunu AB Adalet Divanı’na taşıyabileceğini ifade etmiştir.

Komisyon 2014 yılında, üye ülkelerin AB devlet yardımları kurallarına uyumunu değerlendirmek için hem özelemlerle hayata geçen vergi uygulamalarına (belirli şirketlerin vergi mükellefiyetlerine ilişkin özelemler gibi) ve üye ülkelerdeki fikri mülkiyet (IP) rejimlerine ilişkin bilgi toplamaktaydı. Bu amaç doğrultusunda, Lüksemburg da dahil olmak üzere birçok üye ülkeye, komisyon tarafından bilgi talebi gönderilmiş, ancak, Lüksemburg mali mahremiyet çağrısında bulunarak isteklere tam olarak cevap vermeyi reddetmiş ve sadece vergi özelemlerine ilişkin genel bir takım bilgiler paylaşmıştır.

Diğer taraftan, Avrupa Komisyonu, Birlik çapında uygulanmasından sorumlu olduğu devlet yardımları konusunda her türlü bilgiyi talep etme hakkına sahip olup, üye ülkeler de buna karşılık cevap verme yükümlülüğü altındadır. Komisyon, kendi gizlilik kuralları çerçevesinde mahrem mali bilgileri yeterli seviyede korumaktadır.

Vergi planlaması ve devlet yardımları arasındaki ilişkiyi ele alan önemli bir dava da Cebelitarık ile ilgilidir. Avrupa Komisyonu, 2013 yılında Cebelitarık’ta faiz gelirin istisna uygulanmasına ilişkin bir soruşturma başlatmış ve bu dava ile faiz ödemeleri yoluyla matrah aşındırma ve kâr kaydırma (BEPS) konusu yargı gündemine gelmiştir. Böylece, faiz gelirlerinin istisna kapsamına alınmasının usulsüz devlet yardımı teşkil ettiğine ve söz konusu devlet yardımlarının yararlanıcı firmalar tarafından geri ödenmesi gerektiğine ilişkin bir görüş oluşmaya başlamıştır.

Haziran 2014’te Komisyon, İrlanda’daki Apple, Hollanda’daki Starbucks ve Lüksemburg’daki Fiat’ın transfer fiyatlandırması düzenlemeleri hakkında resmi bir soruşturma başlattı.¹⁵ Ekim 2014’te Komisyon, vergi özelemlerinin uygulamasını da içerecek şekilde Cebelitarık kurumlar vergisi rejimine ilişkin kapsamlı bir soruşturma açtı.¹⁶ Ayrıca, Komisyon Amazon’un transfer fiyatlandırması düzenlemeleri hakkında Lüksemburg’da bir soruşturma açtığını açıkladı.¹⁷

¹³ European Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU, 2016, Brussels

¹⁴ European Commission - Press Release, “State aid: Commission extends information enquiry on tax rulings practice to all Member States”, 17 December 2014, Çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/1mrWWcG>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018

¹⁵ European Commission, Press Release, 11 June 2014, Brussels, Çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/1hHXaM3>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018

¹⁶ European Commission, Press Release, 1 October 2014, Brussels, Çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/1oyA8VX>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018

¹⁷ European Commission, Press Release, 7 October 2014, Brussels, Çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/1pKMq4q>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018

2015 yılı Ekim ayında Komisyon Lüksemburg ve Hollanda'nın Fiat ve Starbucks'a seçici vergi avantajları sunduğuna karar vermiştir. 2016 yılı Ocak ayında Belçika'nın 35'ten fazla çok uluslu şirkete sağladığı vergi avantajları ile aşırı kâr yarattığına hükmedilmiştir. 2016 yılı Ağustos ayında İrlanda'nın Apple'a 13 milyar Avro, 2017 yılı Ekim ayında ise Lüksemburg'un Amazon'a 250 milyon Avro haksız vergi kazancı yarattığı sonucuna varılmıştır. Mevcut durumda Lüksemburg'a yönelik McDonald's ve GDF Suez şirketlerine ilişkin iki tane ayrıntılı inceleme devam etmektedir.

5 - SONUÇ

Özetleyecek olursak, mali yardım teşkil edecek bir vergi önleminin Birlik hukuku çerçevesinde geçerliliğini olumsuz etkileyecek olan önemli iki unsur bulunmaktadır:

- i. Önlem bir "avantaj" meydana getirmeli ve
- ii. Söz konusu avantaj dar kapsamlı, yani "seçici" olmalıdır; diğer bir deyişle avantaj yalnızca bazı girişimlerin lehine olmalıdır.

Özellikle, "seçicilik analizi" kapsamında bir vergi önleminin amacının ne olduğu oldukça önemli bir husustur. Buna ilişkin olarak 2006 yılında karara bağlanan Azorlar¹⁸ davasında, AB Adalet Divanı şunu ifade etmiştir¹⁹:

"Genel vergi uygulamalarına istisna oluşturan bir önlem, ilgili Üye Devletin söz konusu tedbirin doğrudan vergi sisteminin temel veya yönlendirici ilkelerinden kaynaklandığını gösterebilmesi durumunda, uygun olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda, belirli bir vergi düzenlemesine atfedilen amaçlar ile bu amaçlara ulaşmak için gerekli görülen mekanizmalar arasında bir ayrım yapılmalıdır."

Bu ifade doğrultusunda, devlet yardımları bağlamında geçici etkileri / amaçları olan tercihli vergi önlemlerine ve vergi sisteminin esasına yönelik (efektif vergi yükünü azaltmak gibi) amaçlara ve bu amaçların (birlik nezdinde istenmeyen) yayılma etkilerine dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu gibi durumlarda devlet yardımlarının uygunluğu tartışmalı hale gelmektedir.

Davalarda dikkat çeken bir husus, ülkelerin OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ni dikkate almamaları durumunda devlet yardımı kurallarını ihlal etmelerinin olası olmasıdır. Eğer Komisyon açtığı davalarda haklıysa, usulsüz olarak devlet yardımlarından faydalanmış olan şirketler, yardımları veren üye ülkelerde elde ettikleri ekonomik faydaları faiziyle ödemekle yükümlüdürler. Bu çerçevede, devlet yardımı kurallarına ilişkin sorunların, agresif vergi planlamasına karşı mücadelede Avrupa Komisyonu için son derece önemli bir araç olduğu görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Avrupa Komisyonu İnternet Sitesi, Basın Bildirileri Veri Tabanı, çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/2gK8cqJ>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018
- Avrupa Komisyonu İnternet Sitesi, Devlet Yardımları sayfası, çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/1mqMYpA>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018

¹⁸ Azorlar, Portekiz'e bağlı olan Atlas Okyanusu'nun ortasındaki takımadalar topluluğudur. Lizbon'a yaklaşık 1500 km uzaklıkta bulunan adalar, Kuzey Amerika'nın doğu sahilinden de yaklaşık 3900 km uzakta yer alır.

¹⁹ Judgement of the Court, In Case C-88/03, 6 September 2006, Çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/2zTocWD>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018

- EDİZDOĞAN, N., GÜMÜŞ, E. Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı: 164, Ocak-Haziran 2013 s. 99-119
- European Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU, 2016, Brussels
- European Commission, Factsheet, “Competition: State aid procedures”, 2013, çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/2LHhsbS>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018
- European Commission, Press Release, “State aid: Commission extends information enquiry on tax rulings practice to all Member States”, 17 December 2014, Çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/1mrWWcG>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018
- European Commission, Press Release, 11 June 2014, Brussels, Çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/1hHXaM3>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018
- European Commission, Press Release, 1 October 2014, Brussels, Çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/1oyA8VX>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018
- European Commission, Press Release, 7 October 2014, Brussels, Çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/1pKMQ4q>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Rehber, Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, 2007
- Judgment of the Court of Justice of 22 June 2006, Belgium and Forum 187 v Commission, Joined Cases C-182/03 and C-217/03, ECLI: EU: C: 2006:416.
- Judgment of the Court of Justice of 29 March 2012, Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, (paragraph 12)
- William FRY, The EU State Aid Ragime: An Overview, 2014, çevrimiçi bağlantı için: <http://bit.ly/2xOZyun>, Erişim Tarihi: 02 Şubat 2018