

AVRUPA BİRLİĞİ ADALET DİVANI KARARLARINDA HAKLI NEDEN ÖĞRETİSİ

Ar. Gör. Nuray Aşçı Akıncı*

Başlarken

Avrupa Birliğinin İşleyişine Dair Anlaşma'da¹ dolaysız vergilerle ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır². Başka bir deyişle Birlik kurumları bu konuda özel olarak yetkilendirilmemiştir³. Dolaysız vergilerde Birlik kurumlarının özel olarak yetkilendirilmemesi, üye devletlerin ulusal vergi yasalarını temel serbestilere (emeğin serbest dolaşımı, yerleşme hakkı, hizmetin serbest dolaşımı ve sermayenin serbest dolaşımı) uygun olarak oluşturma yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır⁴. Avrupa Birliği Adalet Divanı, söz konusu temel serbestiler üzerindeki ayrımcı veya sınırlayıcı düzenlemelerin haklı bir nedene dayalı olup olmadığını araştırarak hüküm vermektedir⁵.

* Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

¹ 13 Aralık 2007 tarihinde üye devletler tarafından imzalanan Lizbon Anlaşması, Avrupa Birliği'nin kurumsal yapısında önemli değişiklikler öngörmüştür. Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın adı "*Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma*" olarak değiştirilmiştir. "*Avrupa Topluluğu*" ve "*Topluluk*" terimlerinin yerine "*Birlik*" terimi kullanılmıştır. Bu anlamda Avrupa Topluluğu Adalet Divanı, *Avrupa Birliği Adalet Divanı* olarak değiştirilmiştir.

² Avrupa Topluluğu Anlaşması'nda dolaysız vergiler alanında 293. maddedeki referans dışında açık bir hüküm bulunmamaktaydı.

³ YALTI SOYDAN Billur, *Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002, s. 72.

⁴ YALTI SOYDAN, s. 72; Dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma misyonunu Avrupa Birliği Adalet Divanı üstlenmiştir. Bu durum, negatif vergi uyumlaştırması olarak nitelendirilmiştir.

⁵ MASON, Ruth, *Primer on Direct Taxation in The European Union*, Thomson West, USA, 2005, s. 93.

Ayrımcı ulusal düzenlemeler, Anlaşma'da⁶ açıkça belirtilen nedenlerle haklı kılınabilmektedir. Bunlar kamu düzeni, kamu güvenliği ve kamu sağlıdır. Dolaysız vergilendirme alanında kamu yararına ilişkin nedenler neredeyse hiçbir şekilde haklı neden olarak kullanılmamıştır. Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın bazı kararlarında bunlar ileri sürülmüşse de dolaysız vergilendirme alanında Mahkeme⁷ tarafından kabul görmemiştir⁸. Anlaşmada açıkça belirtilen nedenlerin aksine Mahkeme, temel serbestilerin ihlalini haklılaştırıcı farklı nedenler geliştirmiştir. Böylelikle üye devletler, kamu yararına dayalı farklı nedenleri "haklı neden" olarak öne sürmüşlerdir⁹. Bu çalışmada Mahkemenin geliştirdiği "haklı neden öğretisi" (*rule of reason doctrine*) çerçevesinde kabul edilen ve edilmeyen haklı nedenler temel kararlar ekseninde ele alınarak irdelenecektir.

1. Haklı Neden Öğretisi

Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Anlaşma'da dört temel serbesti düzenlenmiştir: malların serbest dolaşımı, hizmetin serbest dolaşımı, kişilerin serbest dolaşımı ve sermayenin serbest dolaşımı. Söz konusu Anlaşmada serbestilere ilişkin sınırlama ve istisnalara da yer verilmiştir. Bu sınırlama ve istisnaların dışında, Mahkeme temel serbestilerin sınırlanmasını haklılaştırıcı özel "haklı nedenler" geliştirmiştir ve bunu "haklı neden öğretisi" olarak adlandırmıştır. Haklı neden öğretisinin ortaya çıkışı, Dassonville¹⁰, Cassis de Dijon¹¹ ile Keck and Mithour¹² kararlarıyla olmuştur. Mahkeme, doğrudan vergilendirme alanında nadir olmakla birlikte, Anlaşma'daki temel serbestilerle ilgili olarak kamu yararına dayalı geniş çaplı haklılaştırma nedenleri kabul etmiştir.

⁶ Anlaşma ile kastedilen, Avrupa Birliğinin İşleyişine Dair Anlaşma'dır.

⁷ "Mahkeme" kavramı ile kastedilen Avrupa Birliği Adalet Divanı'dır.

⁸ ENGLMAIR, Vanessa E., *"The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation"*, Introduction to European Tax Law: Direct Taxation, Second Edition, Editors: LANG, Michael/PISTONE, Pasquale/SCHUCH, Josef/STARINGER, Claus, Spiramus Press, Wien, 2010, s. 64.

⁹ ENGLMAIR, s. 65.

¹⁰ Procureur du Rio v. Benoit and Gustave Dassonville, Case 8/74, ECR 837.

¹¹ Rewe-Zentral ("Cassis de Dijon"), Case 120/78, ECR 649.

¹² Criminal proceedings against Bernhard Keck and Daniel Mithour, Cases C-267/91 and C-268/91, ECR I-6097.

Kural olarak eğer ulusal bir düzenleme doğrudan ayrımcılık yaratıyorsa sadece Anlaşma'da açıkça belirtilen nedenler, haklı neden olarak öne sürülebilecektir. Eğer düzenlemeler dolaylı ayrımcılık veya ayrımcı olmayan sınırlama oluşturuyorsa kamu yararının gerektirdiği haklı nedenler uygulanabilir¹³. Örneğin hizmet sunumu ile ilgili olarak Mahkeme, hizmet sunan kişinin korunmasını, fikri hakkın, işçinin ve tüketicinin korunmasını (sigorta hizmeti davalarında), ulusal, tarihi ve sanatsal hazinenin korunmasını ve toplumsal düzenin devamlılığının korunmasını haklı neden olarak görmüştür¹⁴.

1.1. Öğretinin Koşulları

Haklı neden öğretisinin farklı aşamalarını ortaya koymaya yönelik bazı yöntemler bulunmaktadır. Hinnekens, aşağıda temel bileşenleri içeren “AT-uyum ağacı” ndan “*EC-compatibility tree*” söz eder¹⁵. Söz konusu model aşamalarında bazı değişiklikler yapılarak şöyle bir basamak düzeni öngörülmüştür¹⁶:

i. Vergi düzenlemesi, Topluluk hukuku ve Avrupa Topluluğu Anlaşması'nda öngörülen temel serbestilerin kapsamına giriyor mu? Eğer yanıt “evet” ise aşağıdaki soruya geçilmelidir.

ii. Vergi düzenlemesi, ATAD'ın Topluluk hukuku ilkeleri ile uyumlu olarak kabul ettiği ulusal veya iki taraflı vergi düzenlemeleri kategorisine giriyor mu? Yanıt “evet” ise, düzenleme “*per se*” kabul edilir¹⁷ ve haklı neden testi bakımından fazla ayrıntıya girmeye gerek yoktur. Bununla birlikte cevap “hayır” ise bir sonraki aşamaya geçilir.

¹³ DAHLBERG, Mattias, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, Eucotax Series on European Taxation, The Hague, 2005, s. 114.

¹⁴ DAHLBERG, s. 114.

¹⁵ HINNEKENS, Luc, “*Justifications-EC Perspective for Justifications of Discriminatory and Restrictive Tax Measures of Member States*”, Report to the 2004 EATLP Conference in Paris, unpublished manuscript, s. 7'den aktaran DAHLBERG, s. 114.

¹⁶ DAHLBERG, s. 115, 116; Yukarıda sıralan koşullarda yer alan Avrupa Topluluğu, ATAD, ATA ve Topluluk Hukuku ifadelerine çevirinin orijinalliğinin bozulmaması amacıyla dokunulmamıştır. Daha önce belirtildiği gibi söz konusu ifadeler Lizbon Anlaşması ile bazı değişikliklere uğramıştır.

¹⁷ “Per se” kavramı Türkçe “kendiliğinden” anlamına gelmektedir ve düzenlemenin kendiliğinden geçerli olduğu ifade edilmektedir.

iii. Söz konusu vergi düzenlemesi, Mahkemenin içtihadlarıyla ortaya koyduğu Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın ayrımcılık yasağı ilkesiyle uyumlu mudur? Düzenleme ayrımcı değilse ve ayrımcı olmayan bir sınırlama (kabul edilebilir bir farklılık “*an acceptable disparity*”) da oluşturuyorsa, düzenleme, Topluluk hukuku kapsamında kabul edilebilir sayılır. Cevap “hayır” ise aşağıdaki sorunun yanıtlanması gerekir.

iv. Vergi düzenlemesi, kamu düzeni, kamu güvenliği veya kamu sağlığı gibi esaslara yollamada bulunan ATA'nın 46. maddesi¹⁸ gibi benzer hükümler taşıyan ATA'daki açık sınırlama veya istisna kapsamında görülmekte midir? Dahlberg'e göre bu durumlar ATA'nın temel serbestlerinin maddi kapsamına girdiği hallerde nadiren gerçekleşir. Dahası bu soruya verilebilecek olumsuz bir yanıt bir sonraki aşamanın dikkate alınmasını gerektirir.

v. Düzenleme dolaylı ayrımcılık veya ayrımcı olmayan sınırlama oluşturuyorsa, bu durum kamu yararının zorunlu kıldığı bir nedenle haklı kılınmakta mıdır? Hinnekens, sadece sınırlayıcı düzenlemelerin bu nedenlerle haklılaştırılabileceğini düşünmektedir. Uygulamada bu ayrımın vurgulanması çok da gerekli değildir. Mahkeme doğrudan vergilendirme ile ilgili davalarda kamu yararı ile haklılaştırmaya seyrek olarak başvurmuştur. Eğer bu türden bir haklılaştırma nedeninin uygulanması isteniyorsa altıncı aşamaya geçilmesi gerekir.

vi. Düzenleme gerekli ve orantılı mıdır? Bu düzenleme elverişli ve ulaşılmak istenen amaç ile araç arasında nedensellik bağı varsa gerekli kabul edilir. Keza bir düzenleme daha az sınırlama ile elde edilmek istenen daha az sınırlandırıcı araçlar ile elde edilmesi olanaklı değilse o halde bu düzenleme orantılıdır. Gerekliklik ve orantılılık testi arasında ayırım yapmak her zaman olanaklı değildir, bunlar belirsiz kavramlardır. Eğer yanıt “evet” ise, düzenleme gerekli ve orantılıdır, bir sonraki aşama uygulanır.

vii. Ayrımcı olmayan veya sınırlayıcı olmayan yahut mazur görülebilir bir vergi düzenlemesi ATA'nın ilkeleriyle uyumlu mudur? Eğer yanıt hayır ise, düzenleme AT ile uyumlu değildir.

¹⁸ Söz konusu hüküm, Avrupa Birliğinin İşleyişine Dair Anlaşma'nın 52. maddesinde düzenlenmiştir.

Mahkeme, genellikle söz konusu vergi düzenlemesinin Birlik hukuku kapsamına girip girmediği ve Anlaşmada yer alan temel serbestilere dahil bir hususa değin olup olmadığı meselesini analiz ederek “hakkılaştırma” muhakemesine başlar¹⁹. Eğer yanıt evetse, söz konusu korunan belirli kamu yararının Avrupa Birliği düzeyinde uyumlaştırılıp uyumlaştırılmadığına bakar. Eğer olumlu bir yargıya varılıyorsa kural olarak genelde üye ülkeye tek başına (müstakilen) belirli bir alanda yasama izni verilmemiştir. Bu yaklaşım şekli dolaysız vergilendirme alanında uygulanmaya elverişli değildir; çünkü dolaysız vergilendirme üzerindeki egemenlik, çok az sayıdaki Avrupa Konseyi yönergelerinin tanıdığı istisna dışında, üye ülkelerin yetki alanı içinde kalmaktadır. Çünkü dolaysız vergilendirme hususunda Birlik mevzuatı seviyesinde uyumlulaştırma bulunmamaktadır²⁰.

Üye ülkelerin vergilendirme yetkisi Birlik hukuku ile uyumlu kullanılmak zorunda olduğundan Mahkeme iç vergisel düzenlemenin Anlaşmada yer alan temel serbestilerle (özellikle ayırım yapmama ilkesiyle) uyumlu olup olmadığını belirlemek durumundadır. Şayet Mahkeme söz konusu düzenlemeyi “ayırıcı” veya “sınırlayıcı” bulursa, genel olarak düzenlemenin Anlaşmada açıkça belirtilen istisna veya sınırlama kapsamında bir uygulama olup olmadığını dikkate alır. Bu istisna veya sınırlamalar kamu düzeni, kamu güvenliği veya kamu sağlığı gibi gerekçelere dayanabilir²¹. Şayet düzenleme Anlaşmadaki “objektif” istisnalardan herhangi biri ile haklılaştırılmıyorsa, Mahkeme ulusal vergi düzenlemesinin yöneldiği kamu yararının Anlaşmadaki serbesti sınırlandırmasını haklılaştırıp haklılaştırmadığını inceler. Mahkeme, kamu yararı kapsamında tüketicinin korunması, çevrenin korunması ve haksız rekabet yasağı gibi bir dizi haklılaştırma nedeni kabul ettiği halde, doğrudan vergilendirme alanındaki içtihatlarında gerek kapsam, gerekse etki bakımından bunları pek göz önünde bulundurmamıştır²². Ulusal bir vergi düzenlemesi, zorunlu bir kamu yararı amacını temsil ettiği için haklı görülse bile, Mahkeme yine de düzenlemenin “gerekli” ve “orantılı” olup

¹⁹ ROTH, Elie, “The Rule of Reason Doctrine in European Court of Justice Jurisprudence on Direct Taxation”, Canadian Tax Journal, Volume: 56, No: 1, 2008, s. 72.

²⁰ ROTH, s. 72.

²¹ DAHLBERG, s. 114; ROTH, s. 72.

²² ROTH, s. 72; ENGLMAIR, s. 65.

olmadığına bakmaktadır. Zira bunlar haklı neden öğretisinin temel gereklerindedir. Bir vergi düzenlemesi, ulaşılmak istenen amaç ile araç arasında yeterli bir makul bağlantı kurularak yöneldiği kamu yararını korumaya elverişli ve etkili ise “gerekli”dir. Bir düzenlemenin orantılılık gereklerini test etmek için söz konusu düzenlemenin ulaşılmak istenen amaç bakımından daha az sınırlayıcı araçların bulunmaması yani bunun minimum inilebilir sınırlama olması gerekmektedir²³.

1.2. Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük, hukukun genel bir ilkesi olarak başlangıçta Birliğin hukuk düzeninde ortaya çıkmıştır²⁴. Ölçülülük ilkesi ilk kez Mahkemenin 1955 tarihli Fédéchar kararında ele alınmıştır²⁵. Gebhard kararında ilkenin gerekleri ortaya konmuştur. Temel serbestilerin kullanımını engelleyen veya bunları daha az cazip kılan ulusal düzenlemeler, ilgili serbestiye ulaşma amacını aşmamalıdır²⁶. Söz konusu ilkenin gerçekte ne anlama geldiğini açıklamak için bazı özel kararlara bakmak gerekmektedir. Ölçülülük ilkesi, temel serbestilerle ilgili olarak kötüye kullanılan mevzuatın uyumluluğu, Mahkeme tarafından bazı kararlarda göz önünde bulundurulmuştur. Kötüye kullanma yasağıyla ilgili ulusal düzenlemeler, temel serbestilere aykırı olsa dahi haklı kılınabilir. Bununla birlikte söz konusu düzenleme ölçülü değilse, haklı neden öğretisi kapsamında haklılaştırılmayacaktır²⁷. Bunun ilk örneği, Leur-Bloem kararıdır²⁸. Bu karar, birleşme yoluyla payların değişimini öngören Hollanda mevzuatı ve ulusal mevzuatla birleşme yönergesi arasındaki ilişkiyle ilgilidir. Mahkeme, ulusal hukukta özel bir ölçüt uygulandığı zaman, üye ülkelerin ölçülülük ilkesini dikkate almaları gerektiğini bildirmiştir. Bunun yanında Mahkeme, “vergi avantajlarından belli grup işlemleri hariç tutan genel bir kuralın terk edilmesi (ulusal

²³ ROTH, s. 72.

²⁴ ZALASIŃSKI, Adam, “Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measure in the ECJ’s Direct Tax Case Law”, Intertax, Volume: 35, Issue: 5, 2007, s. 310.

²⁵ Fédération Charbonnière Belgique v. High Authority , Case 8/55, [1954/56] ECR 292, ZALASIŃSKI, s. 311.

²⁶ Gebhard, para. 37.

²⁷ DAHLBERG, s. 119.

²⁸ Leur-Bloem v. Inspecteur der directe Belastingen/Ondernemingen, Case C-28/95, (1997), ECR I-1831.

hukukun özel bir ölçütüne göre) gerçekten bir vergi kaçırma olsun ya da olmasın benzeri vergi kaçırma ya da kaçınmanın önlemesi için gerekli olandan daha öteye gider ve yönergenin amacını zayıflatır”²⁹ değerlendirmesinde bulunmuştur.

Mahkeme, Futura Participations kararında da ölçülülük ilkesini uygulamıştır. Mali denetiminin gerekliliğinin haklı bir neden olup olmadığının tartışıldığı bu kararda ölçülülük ilkesinin ihlal edildiği yönünde hüküm verilmiştir. Ölçülülük testinin önemi, Bosman³⁰ ve Kraus³¹ kararlarında Mahkeme tarafından ortaya konmuştur.

Sonuç olarak, ulusal bir düzenleme mali denetimin etkinliği gibi kamu yararı nedeniyle potansiyel olarak haklılaştırılabilir ancak bu konudaki düzenleme ne olursa olsun sonuçta haklı neden öğretisi gereğince ölçülü olmalıdır³².

1.3. Gebhard Kararı

Avrupa Birliği Adalet Divanı, dört temel serbestiye ilişkin sınırlamalarla ilgili olarak haklı neden öğretisi çerçevesinde kendince haklı nedenler geliştirmiştir. Gebhard kararında, tüm serbestilere uygulanabilen haklı neden öğretisinin temel aşamaları ortaya konmuştur³³.

Mahkemenin ortaya koyduğu haklı nedenlerin çerçevesini çizebilmek için Gebhard kararına³⁴ kısaca değinmek gerekmektedir. Bay Reinhard Gebhard, Alman vatandaşıdır ve 1977’de kendisine “*Rechtsanwalt*” ünvanı altında avukatlık ruhsatı verilmiştir. 1978’den itibaren İtalya’da ikamet

²⁹ Leur-Bloem, para. 44.

³⁰ Union Royale Belge de Soci  t   de Football Association v. Bosman, Case C- 415/93, (1995), ECR I-4921.

³¹ Kraus v. Land Baden-W  rtemberg, Case C- 19/92, (1993), ECR I-1663.

³² Hinnekens   l  l  k konusunda Őu değerlendirmede bulunmuştur: “ l  l  k, vatanadaŐlıęa dayalı ayırım dikkate alınmaksızın yasaklanmış bir sınırlamanın tespitinde, yasaklanmış vergi ayrımcılığının tespitine nazaran daha  nemli bir rol oynamaktadır.”, HINNEKENS, Luc, “*The Search for the Framework Conditions of the Fundamental EC Treaty Principles as Applied by the European Court to Member States’ Direct Taxation*”, EC Tax Review, Volume: 11, Issue: 3, 2002, s. 117.

³³ DAHLBERG, s. 117.

³⁴ Reinhard Gebhard v. Consiglio dell’Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano. Case C-55/94, (30 November 1995), ECR I-4165.

etmeye başlamıştır. Gebhard, mesleğini İtalya’da devam ettirmiştir. Gebhard, İtalya’da “*avvocato*” ünvanını kullanmıştır. Bir dizi şikayetin ardından, Milano Barosu Yönetim Kurulu Gebhard’ın, İtalyanca olan “*avvocato*” ünvanını kullanmasını yasaklamıştır. Mahkeme, Gebhard’ın bu ünvanı kullanma hakkının yasaklanmasının, yerleşme serbestisinin ihlali ve daha da ötesi bu hak üzerinde bir sınırlama oluşturduğunu ileri sürmüştür³⁵. Adalet Divanına göre, Anlaşmada güvence altına alınmış temel serbestilerin kullanımını engelleyen veya onları daha az cazip kılan bir ulusal düzenlemenin dört gereği karşılaması gerekir. Buna göre Mahkeme haklı neden öğretisini aşağıdaki gibi formüle etmiştir: ulusal bir düzenlemenin,

- i. Ayrımcı olmayan durumlarda uygulanması gerekir;
- ii. Genel yararın zorunlu kıldığı bir haklı nedene dayanmalıdır,
- iii. Ulaşılmak istenen amacı elde etmeye uygun olmalıdır.
- iv. Amaç ve araç orantılı olmalıdır yani maksadı aşmamalıdır.

Mahkeme Gebhard formülünü her bir serbesti ve vergi/vergi dışı içtihatlarında görece tutarlılıkta uygulamıştır. Ulusal düzenlemenin ayrımcı olmayan bir yaklaşımla uygulandığı emredici kamu yararı gereklerini temsil ettiği ve gereklilik/orantılılık testinde düzenlemenin kamu yararı nedeniyle haklılığına kanat getirildiği durumda haklı neden öğretisi söz konusu düzenlemenin haklılık vargısını temellendirir³⁶.

Mahkeme tarafından uygulanan haklı neden öğretisinin ön koşulu Gebhard kararında şöyle açıklanmıştır: ayrımcı olan ulusal bir düzenleme, haklı neden öğretisi kapsamında hiçbir şekilde haklılaştırılmaz. Bu yoruma göre, sınırlayıcı ulusal düzenlemeler -temel serbestilerin kullanımını engelleyen veya etkisizleştiren düzenlemeler ki bunları üye ülkeler kendi vatandaşlarına ve yabancılara ayırım gözetmeksizin uygulasa dahi-haklılaştırma ilkesi gereğince korunabilir. Ancak ayrımcı olan düzenlemeler, benzer durumlara farklı veya farklı durumlara aynı kurallar etkili biçimde uygulansa bile korunamaz³⁷. Çünkü Mahkemenin belirttiği ilk şartı bu

³⁵ DAHLBERG, s. 118.

³⁶ ROTH, s. 72.

³⁷ ROTH, s. 73.

koşullar sağlamamaktadır. Mahkemenin Gebhard kararındaki “test” açıklamasına bakılırsa, uygulamada vatandaşlığa dayalı olarak yapılan doğrudan ayrımcılık durumları ile vatandaşlığa dayalı ayrımcılık gibi aynı etkiye sahip dolaylı ayrımcılık arasında ayırım yapılabilir³⁸. Dolaysız vergilendirme alanında, bu ayırımın en yaygın örneği, belirli bir üye ülkenin mukimi olan vergi yükümlüleri ile dar yükümlüler arasında ayırım yapan ulusal /iç vergi düzenlemesinden kaynaklanan ayrımcılık durumudur. Yükümlülerin tam ve dar veya mukim ve mukim olmayan olarak gruplandırılması ve bunlara farklı muamelede bulunulması, genel anlamda ayrımcılık olarak değerlendirilmemektedir. Çünkü vatandaşlık ölçütü üzerine kurulmayan bu grupların benzer veya karşılaştırılabilir koşullar altında olmadıkları kabul olunur³⁹. Ancak pek çok durumda mukimlik ölçütünün esas alınması, vergi yükümlüleri arasında bir ayırım yaratarak vatandaş olanlar ile olmayanları vergilendirme bakımından farklı şekilde etkiler. Bunun nedeni, üye bir ülkenin uyruğuna tabi olanın uyruk olmayanlara nazaran gelir vergisinin orantısız uygulanmasıdır. Ulusal düzenleme böylelikle dolaylı ayrımcılık oluşturur⁴⁰.

Ulusal vergi düzenlemesinin doğrudan ayrımcılık oluşturduğu durumlarda, Mahkemenin Gebhard öğretisindeki formülasyonuna göre, haklı neden öğretisi iç mevzuatın ayrımcılığını haklılaştırmak için uygulanmayacaktır. Royal Bank of Scotland plc. davası⁴¹ belirtilen duruma iyi bir örnek oluşturmaktadır. The Royal Bank of Scotland’ın merkezi İngiltere’dedir ve Yunanistan’daki faaliyetlerini bir şube aracılığıyla devam ettirmektedir. Yunan vergi mevzuatı, bankacılık ve sigortacılıkla iştigal eden yabancı şirketlere Yunan şirketlerine kıyasla daha yüksek oranlı vergi uygulanmasını öngörmektedir. Mahkeme, yabancı bir şirketin Yunanistan’daki şubesi ile Yunan şirketini karşılaştırılabilir durumda olduğu ve bu şartlar altında iç mevzuatın ayrımcı olduğu sonucuna varmıştır. Çünkü

³⁸ PETERS, Cees, “Non-discrimination: The Freedom of Establishment in European Tax Law”, Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation, The Struggle for Equality in European Tax Law, Editor: Hans L.M. GRIBNAU, Kluwer Law International, The Hague, 2003, s. 104.

³⁹ YALTI SOYDAN, s. 81.

⁴⁰ ROTH, s. 74.

⁴¹ Royal Bank of Scotland plc. v. Elliniko Dimosio (Greek State), Case C-311/97, (29 April 1999), ECR I-2651.

Yunan mevzuatı, vergi yükümlüsü şirketin kayıtlı merkezini esas alarak farklı vergi oranı uygulamıştır ve böylelikle Mahkeme, haklı neden öğretisinin ayrımcı düzenlemenin haklılaştırılması için uygulanamayacağı sonucuna varmıştır.

Sonuç itibarıyla, haklı neden öğretisi gereğince, sınırlayıcı ulusal düzenleme yukarıda belirtilen dört koşulu (ayrımcı olmayan durumlarda uygulanması gerektiği, genel yararın zorunlu kıldığı haklı nedene bir dayanması, ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye uygun olması, amaç ve aracın orantılı olması) karşılaması durumunda haklı kılınabilir.

2. Mahkeme Tarafından Kabul Edilen Haklı Nedenler

Temel serbestilerde ayırım yasakları değerlendirilirken, karşılaştırılabilir koşullar altındaki kişilere yönelik farklı muamelenin haklı bir nedene dayalı olup olmadığı göz önünde bulundurulur⁴². Haklı neden, farklı uygulamaları ayırım yasağı kapsamından çıkarır⁴³. Mahkeme, haklı neden öğretisi çerçevesinde başlıca üç argümanı kabul edilebilir görmüştür. Bunlar; mali birliğin korunması, mali denetimin etkinliği ve verginin kötüye kullanımının önlenmesi. Mahkeme ilk kez Marks & Spencer kararında⁴⁴, “*vergilendirme yetkisinin dengeli paylaşımı*” argümanını diğer nedenlerle birlikte ele alınması durumunda “haklı neden” olarak kabul etmiştir⁴⁵. Temel serbestilerle ilgili olarak verilmiş kararlar çerçevesinde söz konusu haklı nedenler açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1. Mali Sistemin Birliği

Mali sistemin birliği, haklı bir neden olarak yıllardır üye ülkeler tarafından ileri sürülmektedir ve dolaysız vergilendirme alanındaki pek çok kararda Mahkeme tarafından tartışılmaktadır. Mali sistemin birliği kavramı,

⁴² YALTI SOYDAN, s. 97.

⁴³ LYONS, Timothy, “*Discrimination Against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality: Direct Taxation and the European Court of Justice*”, British Tax Review, No: 6, 1994, s. 563-569.

⁴⁴ Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty’s Inspector of Taxes), Case C-446/03, 13 December 2005, ECR I-10837.

⁴⁵ ENGLMAIR, s. 71.

haklı bir neden olarak ilk kez aynı gün verilmiş olan Bachmann⁴⁶ ve Commission v. Belgium⁴⁷ kararlarında kabul edilmiştir⁴⁸. İzleyen yıllarda bu argüman sürekli reddedilmiş ancak Mahkeme Wannsee kararında⁴⁹ mali birliği tekrar haklı bir neden olarak yeniden kabul etmiştir.

Kural olarak mali birlik, çifte vergilendirmeyi önlemek veya gelirin vergilendirmesini sağlamak için öngörülen bir kavramdır⁵⁰. Mali birliğin uygulanması için aşağıdaki koşullar gereklidir⁵¹:

i. Düzenlemenin amacı, ulusal sistemin mali birliğini güvence altına almaktır.

ii. Vergilendirilebilir gelirden yapılacak indirim meblağı ile vergiye tabi meblağ arasında doğrudan bir bağlantı olmalıdır.

iii. İndirim ve vergilendirme aynı vergi ile ilgili olmalıdır.

iv. İndirim ve vergilendirme aynı vergi yükümlüsü ile ilgili olmalıdır.

v. İlgili üye ülke, bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ile mali birlikten yararlanmamış olmalıdır.

Mali birlik kavramı ilk kez Bachmann kararında haklı neden olarak kabul görmüştür⁵². Dolaysız vergilendirme alanında verilmiş eski kararlardan biridir. Bachmann kararı, diğer üye ülkelerde kurulu sigorta şirketlerine ödenen primlerin indirimini kabul etmeyen Belçika mevzuatı ile ilgilidir⁵³. Bay Bachmann, Alman vatandaşıdır ve Belçika'da çalışmaktadır. Bay Bachmann'ın Almanya'da ödediği hastalık, maluliyet sigortası ve yaşam sigortası sözleşmesi kapsamında ödediği primlerin vergiden indirilme talebi, Belçika tarafından reddedilmiştir. Sigorta sözleşmeleri, Bachmann Belçika'ya gelmeden önce Almanya'da yapılmıştır. Belçika mevzuatı, sigorta sözleşmeleri için ödenen primlerin indirilmesi hakkını sınırlı

⁴⁶ Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State, Case C- 204/90, (28 January 1992), ECR I-249.

⁴⁷ Commission v. Belgium, Case C-300/90, (28 January 1992), ECR I-305.

⁴⁸ MASON, s. 94; ENGLMAIR, s. 66.

⁴⁹ Finanzamt für Körperschaften III in Berlin v. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, Case C- 157/07, (23 October 2008), ECR I-8061.

⁵⁰ ENGLMAIR, s. 66.

⁵¹ ENGLMAIR, s. 66.

⁵² YALTI SOYDAN, 97.

⁵³ YALTI SOYDAN, 97.

tutmuştur. Sadece istek üzerine yapılan hastalık ve malullük sigortasına ödenen primler Belçika tarafından karşılıklı olmak koşuluyla olanaklıdır ve Belçika’da ödenen emeklilik primleri matrahtan indirilmektedir⁵⁴. Bu mevzuatta, bir yandan ödenen hastalık ve maluliyet sigorta primleri veya emeklilik ve yaşam sigortası primlerinin indirimi ile diğer yanda bu sigorta şirketlerinin sigorta sözleşmeleri altında ödedikleri meblağların vergilendirilmesi arasında bir ilişki söz konusudur⁵⁵.

Avrupa Birliği Adalet Divanı, Belçika vergi mevzuatı ile emeğin serbest dolaşımı arasındaki uyumluluğu araştırmıştır ve emeğin serbest dolaşımı ile bu konudaki ulusal mevzuatın çatıştığını belirtmiştir⁵⁶. Mahkeme, diğer bir üye ülkedeki sigorta şirketinin daha sonra ödeyeceği meblağların vergilendirilmesinin nasıl garanti altına alınacağı sorusuna, iki taraflı bir anlaşmanın veya bir uyumlaştırma kuralının bulunmadığı bir durumda vergi sisteminin birliğinin sağlanamayacağı sonucuna varmış, mali birlik kavramını haklı bir neden olarak kabul etmiştir⁵⁷. Sonuç olarak Mahkeme, emeklilik ve yaşam sigortası konusundaki Belçika mevzuatını, vergi sisteminin birliğini korunması gerekliliği nedeniyle haklı bulmuştur⁵⁸.

Mahkeme Danner kararında⁵⁹, Bachmann ve Commission v. Belgium kararlarından farklı olarak mali birlik argümanını haklı neden olarak kabul etmemiştir. Bu kararlarda, primlerin indirimi ile sigorta ödeneklerinin

⁵⁴ Bachmann, para. 2,3.

⁵⁵ YALTI SOYDAN, s. 97.

⁵⁶ Bachmann, para. 10

⁵⁷ YALTI SOYDAN, s. 97, 98; Bachmann, para. 27.

⁵⁸ Bachmann, para. 28.

⁵⁹ Rolf Dieter Danner, Case C- 136-00, (3 October 2002), ECR I-8147; bu karar Bachmann kararıyla oldukça benzer özellikler taşımaktadır. Çünkü bu karar da, sigorta primleri ve haklı bir neden olarak kabul gören mali sistemin birliği ile ilgilidir. Fakat kararda ele alınan temel serbesti, Bachmann’dan farklı olarak hizmet sunumudur. Bay Danner, Alman ve Fin vatandaşı olup tıp doktorudur. Danner 1977’ye kadar Almanya’da yaşamış ve burada çalışmıştır. 1977’den itibaren Finlandiya’da özel muayenehanesini açmıştır. Almanya’da bulunduğu dönemde zorunlu olan iki sigorta primini ödemiştir ve Finlandiya’ya taşındıktan sonra da bu primleri gönüllü olarak ödemeye devam etmiştir (para.17). 1996 yılında gelir vergisi beyannamesinde ödediği sigorta primlerinin matrahtan indirimini talep etmiştir. Ancak Fin vergi idaresi, sadece vergilendirilebilir gelirin %10 oranında (22,562 FIM) sınırlı bir indirim yapmıştır. Danner vergi idaresinin kararına karşı yargı yoluna başvurmuştur ve söz konusu primlerin zorunlu olduğunu, şayet istek üzerine yatırılan primler olsaydı Fin prim planına göre yıllık % 60 oranında 30,000 FIM’e kadar bir indirim yapılması gerektiğini belirtmiştir; MASON, s. 97.

vergiye tabi olması arasında doğrudan bir ilişki olduğu belirtilmiştir. Aksine Danner kararında Fin vergi sisteminde, sigorta primlerinin indirilebilirliği ile sigorta ödeneğinin vergilendirilebilirliği arasında doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır⁶⁰. Mahkeme tartışmasız olarak Fin mevzuatının bu konuda bir sınırlama oluşturduğunu ve daha da ötesi ilgili mevzuatın kişileri istek üzerine ödenen sigorta primlerinin Finlandiya dışındaki üye devletlerdeki sigorta şirketlerine ödenmesinden caydırdığını belirtmiştir. Benzer şekilde bu mevzuat, yabancı sigorta şirketlerinin Finlandiya’da kurulmasını ve hizmet vermesini de etkisizleştirmektedir⁶¹. Wannsee kararında⁶² Mahkeme mali birlik argümanını uzun bir süreden sonra haklılaştırma nedeni olarak yeniden kabul etmiştir.

2.2. Mali Denetimin Etkinliği

Mali denetimin etkinliği, üye devletler ve bunların vergi idareleri bakımından yaşamasal öneme sahiptir. Mali denetim, temelde sınır ötesi işlemlerde vergi toplanmasını konu alır. Mali denetim, üye ülkelerin oybirliği ile karar almasını gerektiren alanlardan biridir. 1977’de Konsey dolaysız vergilendirme alanında, üye ülkelerin yetkili otoriteleri tarafından karşılıklı yardımlaşma ile ilgili yönergeyi kabul etmiştir⁶³. Yönerge, üye ülkelerin yardımlaşmasını amaçlar, vergilerin tahsili ile ilgili bir amaç içermemektedir.

Mali denetimin etkinliği, Futura Participation kararında⁶⁴ Mahkeme tarafından tanınmıştır. Mukim olmayan şirketlerin şubelerinin zarar

⁶⁰ MASON, s. 98; Danner, para. 38.

⁶¹ Danner, para. 30, 31.

⁶² Finanzamt für Koerperschaften III in Berlin v. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, Case C- 157/07, (23 October 2008), ECR I-8061.

⁶³ Council Directive 77/99/EEC of 19 December 1977. Bu yönerge, sadece gelir ve sermayeyi değil, KDV’yi de kapsamına alarak 1979’da değiştirilmiştir, Council Directive 79/1070/EEC of 6 December 1979, OJ L 331 of 27 December 1979, p. 8; Herhangi bir bilgiye ulaşıldığında verginin doğru tarh edilebilmesi için ulusal vergi otoritelerince bilgi değişiminde bulunulmalıdır. Üstelik vergi otoriteleri tarafından yapılan özel incelemelerde eğer gerekli ise, bilgi verilmesi gereklidir. “Yetkili otorite” bilgi değişimini yapar. Bilgi değişimi istendiğinde (*request*) m. 2, otomatik olarak (*automatic*) m. 3, kendiliğinden (*spontaneous*) m. 4 yapılır.

⁶⁴ Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions, Case C- 250/95, (15 May 1997), ECR. I-2471.

mahsubunu ülkedeki muhasebe kurallarına göre kayıt tutma koşuluna bağlayan Lüksemburg vergi mevzuatı, mali denetimin etkinliğini koruma gereksinimi nedeniyle haklılaştırılmıştır. Ancak, üye ülkelerin vergi idareleri arasında karşılıklı yardımlaşmayı öngören 19 Aralık 1977 tarihli 77/799 EEC yönergesinin varlığı nedeniyle bu koşul yani uygun muhasebe koşulu ölçülülük testinin gereklerini karşılamamıştır. Lüksemburg'un istediği bilgiler, söz konusu yönergeye göre karşılıklı bilgi değişimi yoluyla edinilebileceği belirtilmiştir. Mahkeme böyle bir koşulu gerekli görmemiştir. Vestergaard (1999) kararında da mali denetimin etkinliği Danimarka tarafından haklı bir neden olarak öne sürülmüş fakat Mahkeme yine ilgili yönergeyi işaret ederek ilgili argümanı kabul etmemiştir.

2.3. Verginin Kötüye Kullanımının Önlenmesi

Avrupa Birliği'nde dolaysız vergilerin uyumlaştırılmış olmamasının sonucu olarak üye devletler, ulusal vergi matrahını ve vergi oranını serbestçe belirlemektedirler. Bazı üye devletler özellikle yabancı yatırımcıyı çekmek için düşük oranlı vergiler öngörmektedirler. Vergi yükünü azaltmak amacıyla yükümlüler uluslararası yapıları kullanarak düşük vergili ülkelerden yararlanmaya çalışmaktadırlar. Bu türden yapılar öteki ülkelerin vergi yükünü yükseltebilmektedirler. Üye ülkelerin pek çoğunun bu türden uluslararası yapıları kullanarak aynı yararı sağladıkları gözardı eden düzenlemeleri bulunmaktadır⁶⁵.

Kötüye kullanmayı yasaklayan ulusal düzenlemelerin hepsi Mahkemenin içtihadlarında geliştirdiği ayrımcılık yasağı kavramı ile birebir örtüşmemektedir. Mahkeme verdiği kararlarla kötüye kullanma yasağı ilkelerine (bu ilkeler üye devletler tarafından sık sık ayrımcı ulusal düzenlemeleri haklılaştırmak için kullanılmaktadır) şekil vermiştir⁶⁶.

Ayrımcı ulusal düzenlemeleri kötüye kullanma yasağı argümanı ile haklılaştırmak için aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir⁶⁷:

⁶⁵ ENGLMAIR, s. 69.

⁶⁶ ENGLMAIR, s. 69.

⁶⁷ ENGLMAIR, s. 69.

i. Birinci koşul, uluslararası yapılar aracılığıyla (salt iç hukuktaki bir durumdan yararlanmayıp) bir vergisel avantajdan yararlanabilecek olan bir kişi olmasıdır.

ii. İkinci koşul, ulusal düzenleme kötüye kullanmaya veya hileli işlere karşı koyan bir amaca yönelik olmalıdır. Bunun sonucu, ayrımcı bir ulusal düzenleme, kişiyi böylesi zararlı işlerden beri kılmaya yönelik olursa ancak bu argümanla haklılaştırılabilir.

iii. Üçüncü koşul, ulusal ayrımcı bir düzenleme sadece kötüye kullanmaya yönelik ayrımcı davranışlara karşı oluşturulmuş olmalıdır. Ayrımcı düzenleme (kategorik ve genel anlamda sınır aşan durumları gözardı eden ulusal düzenleme) kötüye kullanma yasağı kavramı ile haklılaştırılmaz. Bunun yerine vergi yükümlüsü tarafından bütünüyle yapay kuruluşlar kullanılmış olsun veya olmasın, mevzuatı dolanmak veya Anlaşma'nın düzenlemelerinden hileli biçimde yararlanmak için ulusal düzenlemelerin vaka esasına dayalı bir belirlemeye izin vermesi gerekir⁶⁸.

iv. Son olarak ulusal bir ayrımcı düzenleme (sadece kötüye kullanım amaçlı kuruluşları değil aynı zamanda yapay ekonomik girişimleri de engelleyen) kötüye kullanma yasağı anlaşmaları ile haklılaştırılmaz.

Bu argüman da haklılaştırma nedeni olarak öne sürülmüştür. Mahkeme, verginin kötüye kullanımını önlemeyi amaçlayan mevzuatın gerekleri konusunda dar bir yaklaşım sergilemiştir. Söz konusu mevzuat, vergiyi dolanmak amacıyla tasarlanmış olan yapay düzenlemeleri özel olarak önlemeye yönelik olmalıdır. Genel olarak kaçınma karşıtı bir amaç taşıyan mevzuat, Mahkemenin tanımlamasına göre, kötüye kullanma karşıtı mevzuatın gereklerini karşılamamaktadır. Lankhorst-Hohorst⁶⁹ kararında mahkeme zayıf sermayeye ilişkin Alman mevzuatının, kötüye kullanma karşıtı mevzuatın gereklerini karşılamadığı ve mevzuatın amaca ulaşmada ölçülü olmadığı sonucuna varmıştır. Örneğin ICI⁷⁰ ve X&Y⁷¹ kararlarında,

⁶⁸ Mahkeme, "tamamen yapay düzenlemeler" kavramını kararlarında belirginleştirmeye çalışmıştır.

⁶⁹ Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt, Case C-324/00, (12 December 2002), ECR I-11779.

⁷⁰ Imperial Chemical Industries plc. (ICI) v. H.M. Inspector of Taxes, Case C- 264/96, (16 July 1998), ECR I-4695.

bir ülkenin vergi matrahını öncelikli olarak korunması amacına yönelik mevzuat, kötüye kullanma karşıtı mevzuatın gereklerini tam olarak karşılayamamaktadır denmiştir. Mahkemeye göre bir düzenleme, kötüye kullanma karşıtı mevzuatın gereklerini karşılasa bile ayrıca ölçülülük testinin gereklerini de karşılaması gerekir. Böylesi bir düzenlemenin mahkemenin filtresinden geçmesi de çok kolay olmamıştır.

3. Avrupa Birliği Adalet Divanı Tarafından Kabul Edilmeyen Haklı Nedenler

Üye ülkeler tarafından öne sürülen fakat Mahkeme tarafından reddedilen geniş kapsamlı haklılaştırma nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenler mahkemenin daha ilk kararlarında reddedilmesine karşın üye ülkeler tarafından sürekli yinelenmektedir. Bunlar, Avrupa Birliği hukukunda uyum eksikliği, vergi gelirinde azalma, karşı dengeleyici avantajların varlığı, vergi anlaşmaları alanında birliğin yetki eksikliği ve biçimde değişim gibi nedenleri kapsamaktadır.

3.1. Birlik Hukukunda Uyumlaştırmanın Eksikliği

Avrupa Birliği Adalet Divanı, Birlik hukukunda uyumlaştırmanın bulunmadığı argümanını yerleşik içtihadlarında reddetmektedir. Dolaysız vergilendirme ile ilgili bir dizi davada, üye ülkeler söz konusu düzenlemelerin iç hukukta henüz uyumlaştırma sürecinin tamamlanmadığını, ulusal vergi sistemleri arasında varolan fark ya da eşitsizliklerin dikkate alınarak yasama organlarınca çıkarılan vergi mevzuatının bir sonucu olduğunu ileri sürmüşlerdir⁷².

Bu argüman mahkemenin daha ilk kararlarında (Avoir Fiscal, Daily Mail) ileri sürülmüştür. Dolaysız vergilendirme alanındaki ilk dava Avoir Fiscal⁷³ davasıdır. Bu davada, kayıtlı merkezi Fransa olan sigorta şirketleri ile yabancı sigorta şirketlerinin Fransa’da kurduğu yavru şirketleri, Fransız şirketlerindeki hisseleri karşılığında elde ettikleri kar payları için (ekonomik

⁷¹ X and Y v. Riksskatteverket Case C- 436/00, (21 November 2002), ECR I-10829.

⁷² ROTH, s. 94.

⁷³ Commission of the European Communities v. France (Avoir Fiscal), Case C-270/83, (28 January 1986) ECR 273.

çifte vergilendirmenin etkilerini azaltmak) “avoir fiscal” olarak adlandırılan vergi alacağından yararlandıkları halde, kayıtlı merkezi yurt dışında olan sigorta şirketlerinin Fransa’daki şubeleri bu olanaktan yararlanamamaktadırlar. Fransa hükümeti, muameledeki farklılığın, üye ülkelerin vergi sistemlerinin farklı olmasından yani bu alanda bir uyumlaştırmanın olamamasından kaynaklandığını ileri sürmüştür⁷⁴.

Mahkeme, üye ülkelerin vergi mevzuatının belli bölümünün harmonize edilmemesinin “bu davadaki farklı muameleyi haklılaştıramayacağını” belirtmiştir. Üstelik dolaysız vergilendirme alanında uyumlaştırmanın yokluğu, bu sistemlerin yerleşme serbestisi hükümlerine aykırı düzenlemeler yapılmasını öngörmeyeceğini de eklemiştir. Bununla birlikte mahkeme, dolaysız vergilendirme mevzuatının Anlaşmada belirtilen temel serbestileri ihlal ettiğini bildirmekten kaçınmamıştır. Yine Daily Mail⁷⁵ kararında da söz konusu argüman haklı neden olarak kabul edilmemiştir⁷⁶.

3.2. Vergi Gelirinde Azalma

Vergi gelirin kaybı veya azalması, dolaysız vergilendirmeye ilgili pek çok kararda üye ülkeler tarafından haklı neden olarak öne sürülmüştür. Üye devletlere göre, vergi matrahını korumak ve gelir kaybını azaltma amacını da içeren ulusal mevzuat, vergiden kaçınmayı ve kötüye kullanmaya karşı oluşturulmuştur⁷⁷. Vergi gelirin kaybı; vergi erozyonunu ve vergiden kaçınmayı önlemek amacıyla üye ülkeler tarafından öne sürülmüştür. Mahkeme bu konuda kararlı ve istikrarlı olarak vergi gelirin kaybının kabul edilebilir bir haklı neden olmadığını altını çizmiştir. Mahkeme pek çok üye ülkenin, vergi matrahını koruma ve gelir kaybını azaltma amacını içeren “genel amaçlı” mevzuatını haklı neden olarak kabul etmemiştir. ICI kararı⁷⁸ İngiltere mevzuatının şirket içi kayıplarının mahsubu ile ilgilidir. İngiltere’de yabancı yavru şirketleri olan ICI’nın zarar mahsubu talebi

⁷⁴ Avoir Fiscal, para. 23.

⁷⁵ The Queen v. H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue ex parte Daily Mail and General Trust plc., Case 81/87 (27 September 1988), ECR 5483.

⁷⁶ The Queen v. H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue ex parte Daily Mail and General Trust plc., Case 81/87 (27 September 1988), ECR 5483.

⁷⁷ ENGLMAIR, s. 73; DAHLBERG, s. 271.

⁷⁸ Imperial Chemical Industries plc. (ICI) v. H.M. Inspector of Taxes, Case C- 264/96, (16 July 1998), ECR I-4695.

reddedilmiştir. İngiltere hükümeti zarar mahsubu talebinin reddinin sadece dar yükümlü yavru şirketler tarafından vergi gelirinin azaltılmasının önlenmesi için gerekli olduğunu ileri sürmüştür⁷⁹. Mahkeme bu argümanı kabul etmeyerek öncelikle vergi gelirinin kaybının, Anlaşmanın 52. maddesinde (eski m. 46, ATA) listelenen istisnalar arasında olmadığını belirtmiştir. İkinci olarak vergi geliri kaybı, eşitsiz bir muameleyi haklılaştırmak üzere dayanak alınabilecek genel yarara baskın bir konu olarak dikkate alınamaz⁸⁰.

Vergi gelirinin kaybı argümanı ICI kararında olduğu gibi Saint-Gobain⁸¹ Metallgesellschaft and other⁸² ve Lankhorst-Hohorst⁸³ ve Laysteyrie du Saillant⁸⁴ kararlarında haklı neden olarak öne sürülmüştür, ancak Mahkeme tarafından yine reddedilmiştir.

Verginin kötüye kullanımını önlemeye yönelik düzenlemeler, haklı neden olarak kabul edilmesine karşın, gelirin azalması argümanı Mahkeme tarafından kabul edilmemiştir. Mahkeme, vergi gelirinin kaybı ve verginin kötüye kullanımının önlenmesi konusunda farklı değerlendirmelerde bulunmuştur. Oysa bunlar bir paranın iki yüzü gibidir. Dahlberg'e göre, vergi gelirinin kaybı da "vergi matrahının aşınması" gibi benzer bir nedendir. Gelir kaybı veya gelirin azalması, vergi matrahının aşınması argümanı ile eşdeğer etkiye sahiptir. Kaldı ki vergi matrahı aşınırsa, vergi geliri de azalacaktır⁸⁵.

⁷⁹ ICI, para. 25.

⁸⁰ DAHLBERG, s. 272.

⁸¹ Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt, Case C-307/97, (21 September 1999), ECR I-6161.

⁸² Metallgesellschaft Ltd and Others, Hoechst AG, HoechstUK Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, H.M. Attorney General, Joined Cases C-397/98 and C-410/98, (8 March 2001), ECR I-1727.

⁸³ Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt, Case C-324/00, (12 December 2002), ECR I-11779.

⁸⁴ Hughes de Laysteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Case C-9/02, (11 March 2004), ECR_

⁸⁵ DAHLBERG, s. 271.

3.3. Karşı Dengeleyici Avantajların Varlığı

Mahkeme, ulusal bir düzenlemenin sınırlama oluşturup oluşturmadığını göz önünde bulundururken, farklı muamele yaratan durumlar arasında bir karşılaştırma yapar. İlk olarak, durumların “objektif olarak kıyaslanabilir” olup olmadığını araştırır. Söz konusu durumlar objektif olarak kıyaslanabilir ise, karşı dengeleyici olanakların bulunması, ayrımcı dezavantajları haklı kılabilir mi?⁸⁶ Avoir Fiscal, Commerzbank⁸⁷ ve Saint-Gobain⁸⁸ kararlarında bu argüman tartışılmıştır.

Avoir Fiscal davasında Fransa hükümeti, yabancı şirketlerin şubelerine yönelik farklı muamelenin, Fransız şirketlerine uygulanan dezavantajlarla dengelenerek ayrımcılığın telafi edildiğini ileri sürmüştür. Fransız hükümeti vergi alacağına reddinin haklı olduğunu, çünkü Fransız şubelerinin vergi avantajlarına sahip olduklarını ama Fransız şirketlerinin buna sahip olmadığını ileri sürmüştür. Çünkü söz konusu şubeler, birleşme ve bölünme durumunda vergiden muaf tutulmuşlardır. Mahkeme söz konusu argümanı, benzeri karşı-dengeleyici avantajlar bulunsa dahi, yabancı şirket şubeleri “vergi alacağı”dan yararlandırılmadığında, bu avantajlar yerleşme serbestisi ve 49. maddede öngörülen yükümlülüklerin ihlalini haklılaştırmayacağı gerekçesiyle kabul etmemiştir. Vergi hukukunun bir alanında karşı dengeleyici bir avantaj, başka alandaki bir dezavantaja baskın gelemez ve bunu haklılaştıramaz.

⁸⁶ DAHLBERG, s. 266; MASON, s. 111.

⁸⁷ İngiltere’de, mukim şirketlere tanınan bazı özel vergi avantajları, yabancı bankaların şubelerine tanınmamaktadır. Commerzbank Alman hukukuna göre kurulmuş bir finans şirketi olup vergi yükümlülüğü bakımından Almanya’da mukimdir. İngiltere’deki şubesi, ABD şirketlerine vergisi İngiltere’de ödenmek üzere bir dizi borç para (kredi) vermiş, fakat ABD ile İngiltere arasındaki vergi anlaşması gereğince vergi iadesine hak kazanmıştır. İngiltere hükümeti, söz konusu ulusal mevzuatın ayrımcılık oluşturduğu savından çok Commerzbank gibi mukim olmayan şirketlerin bölgesel muameleye tabi tutulduklarını ileri sürmüştür. İngiliz hükümeti ayrımcılık şöyle dursun, Commerzbank durumundaki mukim olmayan şirketlere ayrıcalıklı davranıldığını iddia etmiştir, çünkü bunlar mukimlerin ödediği vergiden muaftır.

⁸⁸ Saint-Gobain kararında Mahkeme, tam yükümlü şirketler ile dar yükümlü şirketlerin şubeleri arasındaki farklı vergi muamelesi, (tam yükümlü şirketlerle karşılaştırıldığında) şubelerin yararlandığı diğer vergi avantajlarıyla haklı kılınmayacağını ortaya konmuştur.

Avrupa Adalet Divanı, izleyen içtihadlarda da bu esastan hareketle aynı yönde istikrarlı kararlar vermiştir. Benzer şekilde Eurowings kararında⁸⁹ da Mahkeme karşı dengeleyici vergi avantajı argümanını reddetmiştir.

3.4. Vergi Anlaşmaları Alanında Birliğin Yetki Eksikliği

Vergi anlaşmalarının varlığı, Mahkemeyi mali birlik argümanı konusunda nasıl karar vereceği yönünde güçlü bir şekilde etkilemektedir⁹⁰. Birlik hukukunun üye ülkelerin vergi anlaşmaları konusunda herhangi bir etkiye sahip olup olmadığı önemlidir. Üye ülkeler vergilendirme alanında hala karar verme yetkisine sahiptirler. Böylelikle Birlik hukuku, üye ülkeler arasındaki vergi anlaşmaları ve özellikle üçüncü ülkeler arasında yapılan anlaşmalar üzerinde bir etkiye sahip değildir⁹¹.

Avoir Fiscal kararı dolaysız vergilendirme alanında, Birlik hukukunun ve Mahkemenin yetkisinin de tartışıldığı bir karardır. Bu davada, kayıtlı merkezi Fransa olan sigorta şirketleri ile yabancı sigorta şirketlerinin Fransa’da kurduğu yavru şirketleri, Fransız şirketlerindeki hisseleri karşılığında elde ettikleri kar payları için (ekonomik çifte vergilendirmenin etkilerini azaltmak) “avoir fiscal” olarak adlandırılan vergi alacağından yararlandıkları halde, kayıtlı merkezi yurt dışında olan sigorta şirketlerinin Fransa’daki şubeleri bu olanaktan yararlanamamaktadırlar. Fransa hükümeti, muameledeki farklılığın, üye ülkelerin vergi sistemlerinin farklı olmasından yani bu alanda bir uyumlaştırmanın olmamasından ve vergi anlaşmalarının sonuçlarından kaynaklandığını ileri sürmüştür⁹².

Mahkeme, söz konusu farklı muamelenin vergi anlaşmalarından kaynaklanmadığını belirtmiştir. Ekonomik çifte vergilendirme meselesi, normalde OECD Anlaşma Modeli üzerine kurulu vergi anlaşmalarında bir

⁸⁹ Eurowings LuftverkehrsAG v.Finanzamt Dortmund-Unna Case C- 294/97, (1999), ECR I-7447.

⁹⁰ DAHLBERG, s. 269.

⁹¹ DAHLBERG, s. 269.

⁹² Avoir Fiscal, para. 23.

çerçevesidir⁹³. Bununla birlikte Mahkeme, Anlaşmanın 49. maddesinde belirtilen hakların koşulsuz olduğunu belirterek ilgili argümanı reddetmiştir.

Saint Gobain kararında, üçüncü ülkelerle ilgili olarak, üye ülkeler arasındaki vergi anlaşmalarının ilginç bir sorununa değinilmiştir. Bu kararda Alman hükümeti, üye olmayan ülkelerle yapılan ikili vergi anlaşmalarına göre tanınan ayrıcalıkların birliğin yetki alanına girmediğini öne sürmüştür⁹⁴. Bu görüşü desteklemek üzere İsveç hükümeti, vergi anlaşmalarının karşılıklı ilkeler üzerine kurulduğunu ve ayrıcalıklar üye ülkelerde yerleşik şirketler için genişletilirse dengenin bozulacağını söylemiştir⁹⁵.

Mahkeme, üye ülkelerin uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için ölçütler belirleme yetkisine sahip olduğunu kabul etmekle beraber “vergilendirme yetkisinin üye ülkelere ait olması hiçbir zaman Birlik kurallarını göz önünde bulundurmalarına engel değildir” şeklinde değerlendirmede bulunmuştur⁹⁶.

3.5. Biçimde Değişim

Üye ülkeler, vergi yükümlüsünün basitçe alternatif hukuki veya ticari bir şekli tercih edilmesi durumunda, sınırlayıcı düzenlemenin haklılaştırılabileceğini savunmuşlardır⁹⁷. Bu argümanın kabul edilmesi, Anlaşma tarafından sağlanan korumanın önemli bir bölümünün yadsınması anlamına gelir. Böyle bir sonuç haklı neden öğretisine aykırılık taşır. Avoir Fiscal davasında, Fransa hükümeti de, bu nedeni ileri sürmüştür. Buna göre mukim olmayan sigorta şirketlerinin şubeleri, vergi alacağından yararlanmak için yavru şirketi aracılığıyla faaliyetlerini sürdürebilirler. Anlaşmanın 49. maddesinde (eski m. 43) tanımlanmış olan yerleşme serbestisinin özellikle vergi yükümlülerinin tercih edecekleri bir hukuki yapı altında öteki bir üye ülkede ticari faaliyetlerini sürdürmeye hakkı olduğu belirtilmiştir. Bu ilke, Anlaşmada düzenlenmiş olan temel serbestilerin esasını biçimlendirmekte

⁹³ Avoir Fiscal, para. 26.

⁹⁴ Saint Gobain, para. 54.

⁹⁵ Saint Gobain, para. 55.

⁹⁶ Saint Gobain, para. 57.

⁹⁷ MASON, s. 112.

olup, dezavantajlı muamelenin alternatif ticari veya hukuki yapı tercih edilmesi ile giderilmesi, ayrımcı veya sınırlayıcı düzenlemeyi haklılaştırılmaz.

Bitirirken

Avrupa Birliği Adalet Divanı, ulusal bir vergi düzenlemesinin, temel serbestiler üzerinde ayrımcılık veya sınırlama yaratması halinde, söz konusu düzenlemenin haklılık değerlendirmesini kendisinin geliştirdiği haklı neden öğretisi ekseninde yapmaktadır. Gebhard kararında, tüm serbestilere uygulanabilen haklı neden öğretisinin temel aşamaları ortaya konmuştur. Mahkeme Gebhard formülünü her bir serbesti ve vergi/vergi dışı içtihatlarında görece tutarlılıkta uygulamıştır. Marks & Spencer kararı haklı neden öğretisinin kırılma noktası olarak görülmüştür⁹⁸.

Mahkeme tarafından kabul edilen haklı nedenlerden sadece mali birlik argümanı Bachmann, Commission v. Belgium ve uzun bir süreden sonra Wannsee kararında kesin olarak uygulanmıştır. Mahkeme tarafından reddedilen geniş kapsamlı haklılaştırma nedenlerine gelince, bunlar

⁹⁸ ROTH, s. 100; bu karar, mahkemenin karar hukukunda bir dönüm noktası olarak yorumlanmıştır. Bunun nedenlerinden birisi, mali birlik kavramı, taraflar ve savcı tarafından ileri sürülmesine karşın, Mahkeme bu kavramı dikkate almamıştır. Özellikle Mahkeme tarafından kabul edilen haklılaştırmanın bulunduğu bir içtihatla, mali birlik mahkemenin muhakemesinin odağı olarak kullanılacağı umuluyordu. Sonuç olarak burada verilen izlenim, Mahkemenin kasten/bilerek yollamada bulunmadığı yönündedir. Bunun bir nedeni oldukça belirsiz olan bu kavramın, daha nasıl geliştirileceği konusunda bir anlaşmaya varılmamış olmasıdır. İkinci olarak, bu davada mahkeme tek bir haklılaştırma nedenine yollama yapmayıp, üç farklı haklılaştırma nedenini birlikte uygulaması oldukça şaşırtıcıdır. Bunlar, değişik üye ülkeler arasında vergilendirme yetkisinin dengeli bir şekilde korunması, Zararların çifte kullanılması riski ve vergiden kaçınma riski. Üye ülkeler arasındaki vergilendirme riskinin dengeli olarak dağılımına dayalı olan kar ve zararın simetrik muamelesini bir haklılaştırma nedeni olarak kabul etmeye devam etmiştir; bkz. LANG, Michael, “*The Marks & Spencer Case—The Open Issues Following the ECJ’s Final Word*” European Taxation, Volume: 46, No: 2, 2006 s. 54-67; LANG, Michael, “*Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?*” European Taxation, Volume: 46, No: 9, 2006, s. 421-430; DOUMA, Sjoerd/ NAUMBURG, Caroline, “*Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé?*” European Taxation, Volume: 46, No: 9, 2006, s. 431-42; VANISTENDAEL, Frans, “*The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty Against the Imperatives of the Single Market*”, European Taxation, Volume: 46, No: 9, 2006, s. 413-420; MEUSSEN, Gerard T.K., “*The Marks & Spencer Case: The Final Countdown Has Begun*” European Taxation, Volume: 45, No: 4, 2005, s. 159-163.

mahkemenin daha ilk kararlarında reddedilmesine karşın üye ülkeler tarafından sürekli yinelenmektedir. Ancak Mahkeme, istikrarlı bir şekilde söz konusu argümanları reddetmektedir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üye olması halinde, Avrupa Birliği Adalet Divanı kararlarının vergilendirme alanında ne kadar önemli ve belirleyici olacağı yadsınamaz. Bu bağlamda dolaysız vergilerle ilgili mevzuatın, Birlik müktesebatına uyumlaştırılması bakımından Mahkeme kararlarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.