

AVRUPA BİRLİĞİ ADALET DİVANI'NIN 8 ARALIK 2016 TARİHLİ SERA GAZI EMİSYON AZALTIM KREDİLERİNİN (KARBON KREDİLERİNİN) NİTELİĞİ ÜZERİNE KARARI

*Çeviren: Arş. Gör. Tuğçe AKDEMİR ALTUNBAŞAK**

DİVAN KARARI (İKİNCİ DAİRE)**

8 Aralık 2016

(Ön Karar Başvurusu – Vergilendirme – KDV – 2006/112/EC sayılı Direktif – Madde 56 – Hizmetlerin Sağlandığı Yer – “Benzer Haklar” Kavramı – Sera Gazı Emisyonu Kredilerinin Transferi)

C- 453/15 sayılı Davada,

ABİHA¹ madde 267 uyarınca Federal Adalet Mahkemesi (Almanya) tarafından 13 Şubat 2013 tarihli karar ile yapılan ve Divan tarafından 24 Ağustos 2015 tarihinde alınan ön karar başvurusu,

A, B ve Müdahil Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof arasındaki cezai uyumsuzluk ile ilgilidir.

DİVAN (ikinci Daire),

Daire Başkanı M. Ilešič, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader ve E. Jarašiūnas (Raportör), hakimlerden oluşmaktadır.

Hukuk Sözcüsü: M. Wathelet,

Kâtip: Yönetici, M. Aleksejev,

Yazılı usul ve 13 Temmuz 2016 tarihindeki duruşmayı göz önüne alarak:

- Avukat M. Wulf and M. Langrock tarafından kişi A,
- Avukat A. Norouzi and O. Sahan tarafından kişi B,
- Şahsen, P. Frank ve vekil sıfatıyla S. Heine tarafından the Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Elemanı, takdemir@ankara.edu.tr

** Karar Dili: İngilizce; Karar URL: http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=EN&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=186065&occ=first&dir=&cid=487838

¹ ABİHA: Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma.

- Vekil sıfatıyla T. Henze ve K. Petersen tarafından Alman Hükümeti,
- Vekil sıfatıyla E. Tsaousi and A. Dimitrakopoulou tarafından Yunan Hükümeti,
- Vekil sıfatıyla M. Wasmeier ve M. Owsiany-Hornung tarafından Avrupa Komisyonu adına sunulan görüşleri değerlendirdikten sonra,

07 Eylül 2016 tarihli oturumda Hukuk Sözcüsünün Görüşünün ardından;
Aşağıdaki kararı vermektedir:

Karar

1. Bu ön karar başvurusu, 2006/112/EC sayılı 28 Kasım 2006 tarihli Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi Konsey Direktifi (OJ 2006 L 347, s.1, "KDV Direktifi")'nin madde 56(1) (a)'nın yorumuna ilişkindir.
2. Bu başvuru, vergi kaçakçılığına yardımcı olmaktan dolayı A ve B kişisinin aleyhine yönelik yapılan cezai kovuşturmaya ilişkin yapılmıştır.

Hukuki Çerçeve

AB Hukuku

3. Hizmetlerin sağlandığı yer hakkında, KDV Direktifinin 1. Bölümünün "Genel Kurallar" başlıklı 3. Kısımının 43. Maddesi şöyledir:
"Hizmetlerin sağlandığı yer, tedarikçinin işini kurduğu veya hizmetin verildiği sabit bir işletmeye sahip olduğu veya böyle bir iş yerinin veya sabit iş yerinin bulunmadığı yerlerde ise tedarikçinin daimi adresinin bulunduğu ya da genellikle ikamet ettiği yerdir."
4. 3. Kısımın belirli hükümlerini içeren 2. Bölümün 5. Alt bölümü "Muhtelif hizmetlerin temini"nin bir parçası olan KDV Direktifinin Madde 56 (1)'i şunları sağlamaktadır:
"Topluluğun dışında kurulan müşterilere veya Toplulukta kurulu ancak tedarikçi ile aynı ülkede bulunmayan vergilendirilen kişilere aşağıdaki hizmetlerin tedarik edildiği yer, müşterinin işini kurduğu veya sabit bir kuruluşu olan yer olacaktır. Hizmetin sağlandığı veya böyle bir yer yokluğunda, daimi adresinin bulunduğu veya genellikle ikamet ettiği yer:
(a) Telif hakları, patentler, lisanslar, ticari markalar ve benzeri haklar ile ilgili transferler ve temlikler;
..."

5. 13 Ekim 2003 tarihinde Topluluk İçinde Sera Gazı Emisyon İzninin Ticareti İçin Bir Plan Oluşturan ve 96/61/EC sayılı Konsey Direktifini değiştiren (OJ 2003 L 275, s. 32) Avrupa Parlamentosu ve Konsey'in 2003/87/EC sayılı Direktifinin 3. Maddesi diğerlerine ilaveten şu tanımı içermektedir:

"Bu Direktifin amaçları doğrultusunda aşağıdaki tanımlar uygulanır:

- (a) "Kredi/İzin", yalnızca bu Direktifin gerekliliklerini yerine getirmek amaçıyla geçerli olacak ve bu Direktif hükümlerine uygun olarak devredilebilecek olan belirli bir süre boyunca bir ton karbondioksit salınımına denk olacaktır.

.."

6. 2003/87 sayılı Direktifin 19. Maddesi şu hususları sağlamaktadır:

1. Üye Devletler, konunun doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlamak, kredilerin tutulması, aktarılması ve iptalini sağlamak için bir kayıt tutacak ve muhafaza edilmesini sağlayacaktır. Üye Devletler kayıtlarını bir veya daha fazla Üye Devletle birlikte konsolide bir sistemde sürdürebilirler.

2. Herhangi bir kişi kredi alabilir. Kayıtlar kamu tarafından ulaşılabilir olacak ve her bir kişi tarafından tutulan kredilerin verilmesi veya transfer edilmesi ayrı ayrı hesapları içeren bu kayıtlar üzerinden yapılacaktır.

..."

Alman Hukuku

7. Esas davalardaki uyuşmazlıklara uygulanabilir versiyonda Umsatzsteuergesetz (harcama vergisiyle ilgili yasa, 'UStG') Paragraf 3a'ya göre 'Diğer malzemelerin bulunduğu yer' başlığı:

"1. Paragraf 3b ve 3f'ye tabi olarak, diğer sarf malzemeleri, tüccarın işini yürüttüğü yerde yapılır. Eğer arz, sabit bir kuruluştan gerçekleştirilirse, kuruluşun bulunduğu yer arz yerini oluşturacaktır.

...

3.4. Alt paragrafta bahsedilen diğer tedariklerden birinin tüccar tarafından müşteriye verildiği bir yerde, 1. Alt paragrafın ihlali yoluyla diğer tedarik, müşterinin işini yürüttüğü yerde yapılır. Bununla birlikte, diğer tedarik sabit bir iş yerinde yapılırsa, sabit iş yerinin konumu belirleyici olacaktır. 4. Alt paragrafta belirtilen diğer malzemelerden birinin tüccar olmayan kişi tarafından müşteriye verildiği hallerde ise üçüncü bir ülke topraklarında ikamet eden veya kurulan diğer tedarik yerinde veya ikamet ettiği yerde yapılır.

4.3. alt paragraf gereğince “diğer hizmetler” terimi:

(1) Patentlerin, telif haklarının, ticari marka haklarının ve benzeri hakların temliki, transferi ve yönetimi;

...”

Esas Davadaki Uyuşmazlık ve Ön Karar İçin Gönderilen Soru

8. Bir vergi danışmanlığı firması için çalışan “A ve B”; başka bir davalı olan G'nin Nisan 2009'dan Mart 2010'a kadar olan süre boyunca sera gazı emisyon ödenekleri ticaretinde Katma Değer Vergisi (KDV) kaçırma planına ilişkin olarak Almanya'nın Hamburg kentindeki Bölge Mahkemesi tarafından mahkum edilmiş ve vergi kaçakçılığına yardımcı olmaktan dolayı para cezasına çarptırılmıştır.
9. Bununla birlikte vergi kaçakçılığı planına birçok şirket daha katılmıştır. Almanya'da ikamet eden ve pratikte G tarafından yürütölen E şirketi, yurt dışında sera gazı emisyonu izinlerini KDV'siz olarak satın almış ve Lüksemburg'da ikamet eden ve aynı zamanda G tarafından kontrol edilen I şirketine yeniden satmıştır. I şirketi, Almanya'da uygulanabilir KDV'yi göstererek kredi dekontu şeklinde E şirketine fatura kesmiş ve izinleri Almanya'daki C şirketine satmıştır.
10. 2009'un ikinci, üçüncü ve dördüncü çeyreğine ilişkin geçici KDV beyannamelerinde E şirketi, hayali yerel tedarikçilerden gelen yanlış fatura bazında bir girdi KDV'si indirimi talep ederek izinlerin I şirketine satışından harcamayı beyan etmiştir. Ocak ve Mart 2010'da geçici beyanname vermemiştir. Böylece toplam 11 484 179.12 Avro tutarında ödemeyi kaçırmıştır. Şirket I, Nisan-Temmuz 2009, Eylül 2009-Ocak 2010 ve Mart 2010 dönemlerinde Şirket C'ye yapılan tedariklerde KDV'ye tabi işlemler için beyanda bulunmuş ve Şirket E'ye verilen kredi dekontlarında gösterilen KDV'yi girdi vergisi olarak hatalı bir şekilde düşmüş ve böylece 10 667 491.10 Avro tutarında ödemeyi kaçırmıştır.
11. Mayıs 2009'un sonundan itibaren A ve B, I şirketine vergi danışmanlığı yapmış ve G tarafından bu şirketin KDV pozisyonu hakkında kısa bir rapor hazırlanması talimatı verilmiştir. Bu raporda, Şirket I'nın Almanya'da geçerli olan KDV'yi fatura edebileceği ve onu, sadece ilgili işlemleri yürüten Almanya'da bir iş yeri olması halinde girdi vergisi olarak indirebileceği ve Almanya'da bir iş yerinin kurulmasından önce verilen faturaların düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.

- 12.** Almanya'da 1 Nisan 2009'dan itibaren ofis alanının kiralanması için yapılmış bir sözleşme temelinde, şirketin vergi kaçakçılığı planında oynadığı rol hakkında bilgi sahibi olmayan A ve B, I şirketinin Nisan ve Mayıs 2009 tarihleri için düzeltilmiş geçici KDV iadelerini tamamlamıştır. Bunlar da 12 Ağustos 2009'da vergi dairelerine gönderilmiştir. Her ne kadar I'nın Almanya'da adresinin olmamasını gayet makul görseler de bu iadelerde, şirket E'ye verilen kredi dekontlarında belirtilen KDV'yi Nisan 2009 için 147 519.80 Avro ve 2009 yılı Mayıs ayında ise 1 146 788.70 Avro tutarını girdi vergisi olarak göstermişlerdir.
- 13.** A ve B ile Devlet Savcılığı, Hamburg Bölge Mahkemesinin kararına karşı Federal Almanya Adalet Divanında, temyiz başvurusu yapmış ve A ve B'nin vergi kaçakçılığına yardım etmekten suçlu olup olmadıklarının, Alman ceza hukuku uyarınca, E şirketi tarafından verilen mallar için alınan kredi dekontlarına dayanılarak girdi vergisinin yanlış biçimde indirilerek vergi dairelerine kasıtlı olarak geçici KDV iadelerini gönderip göndermediklerine bağlı olduğunu ifade etmişlerdir. A ve B, E ve I şirketlerinin G tarafından yürütölen KDV'nin kaçakçılığına dahil edilmesine ilişkin herhangi bir bilgiye sahip olmadıklarından dolayı, diye devam eden mahkeme, yalnızca E'ye kesilen kredi dekontları bazında girdi vergisi düşülemiyorsa, ki söz konusu durum böyledir; çünkü kredi dekontlarında KDV'den bahsedilemez, durumun Lüksemburg'da bulunan şirket I'ya verilen faturalarla ilgili olarak ancak izinlerin transferinde yer alan arzın Almanya'da bulunmaması durumunda olacağını belirtmiştir. Bununla birlikte, şirket E'nin, şirket I'nın faturasındaki KDV'den bahsedebilmesi ancak KDV Direktifinin 56 (1) (a) maddesi uyarınca tedarik yerinin tedarikçinin (şirket E'nin) bulunduğu yerde değil; müşterinin (Lüksemburg'da olan şirket I'nın) bulunduğu yerde olması, yani arzın Almanya'da vergilendirilebilir olmadığı durumlarda yasadışı olacaktır.
- 14.** Söz konusu mahkeme, yalnızca 2009'daki sera gazı emisyon izinlerinin tedarik yerinin, UStG'nin 3a(4) Fıkrası uyarınca, KDV Direktifinin 56 (1) (a) Maddesinin Alman hukukuna aktarılması sonucu, müşterinin işletmesini kurmuş olduğu veya sabit yerleşiminin olduğu yer olursa ikinci durumun karşılandığını gözlemlemiştir. Bu da demek oluyor ki bu hükümlerin anlamı içerisinde bu tür izinlerin ticaretinin "benzer bir hak" olup olmadığının belirlenmesi gerekliliği doğmuştur.

15. Söz konusu mahkeme, KDV Direktifinin 56 (1) (a) maddesi kapsamında yer alan “benzer haklar” kavramının yorumlanması çok belli olmadığından makul derecede bir şüpheye yer olmadığı görüşündedir. Bununla birlikte, bu izinlerin söz konusu hükmün anlamı dahilinde ‘benzer’ olduğu düşünülmektedir; bu sözleşmede belirtilen haklar olarak, ‘belirli özelliklere karşılık gelen’ ‘benzer’ veya ‘karşılaştırılabilir’ anlamları bulunmaktadır. Yasama organının sahibine mutlak bir hak vermesi, ona münhasıran onu kullanma ve yararlanma yetkisi vermesi ve diğerlerinin bunu yapmasını engellemesi gerçeği ile karakterizedir. Emisyon izinleri bu yüzden fikri mülkiyet hakları ile karşılaştırılabilir.
16. Bu şartlar altında, Federal Yüksek Mahkeme (Bundesgerichtshof), davayı durdurarak, Divan’a ön karar için aşağıdaki soruyu gönderme kararı vermiştir:
“KDV Direktifinin madde 56 (1) (a) hükmü dahilindeki **benzer hak kavramı**, 2003/87 sayılı Direktifinin 3 (a) Maddesinde belirtilen hükümlerine uygun olarak devredilebilecek olan belirli bir süre boyunca kullanılacak bir ton karbondioksit salınım hakkı ile eşdeğer olarak yorumlanabilecek midir?”

Gönderilen Sorunun Değerlendirilmesi

17. Başvurucu mahkemenin sorusu esas olarak, KDV Direktifinin 56 (1) (a) Maddesinin, bu maddede adı geçen ‘benzer haklar’ın 2003/87 sayılı Direktifin 3 (a) Maddesinde tanımlanan sera gazı emisyonu kredilerini içermesi gerektiği anlamına gelecek şekilde yorumlanabilip yorumlanamayacağına yöneliktir.
18. İlk olarak belirtmek gerekir ki; KDV Direktifinin 43. maddesi, vergi amaçları doğrultusunda hizmetlerin verildiği yeri belirlemek için genel bir kural içermektedir, Direktifin 44. Maddesi ve devamı ise bu tür yerlerin belirli örneklerini vermektedir. Divanın yerleşik içtihatlarından da anlaşılacağı üzere - Harcamalar üzerinden alınan vergilere ilişkin Üye Devlet kanunlarının uyumlaştırılmasına yönelik 17 Mayıs 1977 tarihli 77/388/EEC sayılı Altıncı Direktifin 9. Maddesinin esasen aynı hükümlerine ilişkin olarak Mahkeme’nin kararlaştırılmış içtihadından yola çıkılarak – Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi: Yeknesak Vergi Matrahına dayanmaktadır (OJ 1977 L 145 s.1). KDV Direktifinin 43. Maddesi, Direktifin 44. Maddesi ve devamına göre herhangi bir öncelik taşımamaktadır. Her durumda, ortaya çıkan soru, bu durumun Direktifin 44. Maddesinin sonrasındaki davalardan birine uygun olup olmadığıdır. Eğer değer ise bu sefer Direktifin 43. Maddesine tabi olacaktır (Bu hususta ayrıca bakınız:

26 Eylül 1996 tarihli, Dudda Kararı, C-327/94, EU:C:1996:355, 20 ve 21. paragraflar ve 6 Kasım 2008 tarihli, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet Kararı, C-291/07, EU:C:2008:609, 24 ve 25. paragraflar).

19. Dolayısıyla, KDV Direktifinin 56 (1) (a) Maddesi, dar anlamıyla yorumlanacak genel bir kuralın istisnası olarak görülmemelidir (Bu hususta ayrıca bakınız: 27 Ekim 2005 tarihli Levob Verzekeringen and OV Bank Kararı, C-41/04, EU:C:2005:649, 34. Paragraf ve 07 Eylül 2006, Heger Kararı, C-166/05, EU:C:2006:533, 17. paragraf).
20. Bu düşünceler ışığında, sera gazı emisyonu izinlerinin, KDV Direktifinin 56 (1) (a) Maddesinde belirtilen durumlardan birine karşılık gelip gelmediğini, yani "telif hakları, patentler, lisanslar, ticari markalar ve benzeri haklar" kapsamında olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.
21. Böyle bir uyuşmanın, KDV Direktifinin 56 (1) (a) Maddesinin ifadesinden açıkça görülemediği belirtilmelidir; çünkü açıkça bahsedilen bu haklar fikri mülkiyet alanı ile ilgiliyken; 2003/87 sayılı Direktifin 3. Maddesinin (a) bendinde tanımlanan krediler Devletin ya da kamu makamlarının belirli bir süre boyunca sera gazı salınımına izin vermesini teşkil eden haklar olarak söz konusu alana ait değildir.
22. Bununla birlikte, öncelikle Hukuk Sözcüsünün 62. kısımda gözlemlediği gibi, sera gazı emisyonu kredileri ile bu haklardan bazıları arasında benzerlikler bulunmaktadır. Dolayısıyla, özellikle, krediler ve haklar fikri haklardır, mülk sahibine münhasır bir hak verirler ve duruma göre bir devir veya temlik yoluyla üçüncü şahıslara devredilebilirler; bu da üçüncü şahısların söz konusu hakları ekonomik faaliyet amaçları doğrultusunda kullanmaları için imkan sağlar. Dahası, 2003/87 sayılı Direktifin 19. Maddesi uyarınca bu haklardan bazılarının kayıt altına alınması gibi, bu yardımların tutulması ve transfer edilmesi yoluna da gidilmiştir.
23. İkinci olarak, KDV Direktifinin 56 (1) (a) Maddesinin amacı, söz konusu hükümden belirtilen durumlar ile sera gazı emisyonu kredileri arasındaki uyumun değerlendirilmesinde dikkate alınmalıdır.
24. Burada, hizmetlerinin vergilendirildiği yeri belirleyen KDV Direktifi hükümlerinin amacı, öncelikle çifte vergilendirmeye neden olabilecek yargı çatışmalarını ve ikinci olarak vergilendirmeden muaf tutulmayı önlemektir (Bu hususta ayrıca bakınız: 6 Kasım 2008 tarihli Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet Kararı, C-291/07, EU:C:2008:609, 24. Paragraf ve 17 Aralık 2015 tarihli WebMindLicenses Kararı, C-419/14, EU:C:2015:832, 41. paragraf).

25. Mahkeme daha önce, 77/388/EEC sayılı Altıncı Direktifin 9. Maddesi uyarınca, bir hizmetin verildiği yere ilişkin hükümlerin altında yatan mantığın malların ve hizmetlerin tüketim yerinde mümkün olduğunca vergilendirilmesi gerektirdiğini belirtmiştir (3 Eylül 2009 tarihli RCI Europe Kararı, C-37/08, EU:C:2009:507, 39. Paragraf).
26. KDV Direktifinin 56 (1) (a) Maddesinde belirtilen 'benzer haklara' sera gazı emisyonu kredilerinin dahil edilmesi, bu amaca ve mantığa uygun düşmektedir.
27. İlk olarak, kredilerin transferi, 2003/87 sayılı Direktifin 19. Maddesine göre kayıt altına alınmalı ve devralanın kimliğine, iş yerini kurduğu ya da devredildiği sabit bir işletmeye sahip bulunduğu yere göre veya daimi adresinin bulunduğu ya da genellikle ikamet ettiği yere göre tespit edilmelidir. Böylece transferin yapıldığı varış ülkesi de kolaylıkla ve kesin olarak belirlenebilecektir.
28. İkincisi, transfer edilen kredilerin prensip olarak devralanın işini yürüttüğu yerde kullanılması gerektiğinden, bu yerin kredi transferinde yer alan hizmetin vergi amacıyla sağlandığı yer olarak belirlenmesi; arzın, kredilerin kullanıldığı Üye Devletin KDV hükümleri gereğince mümkün olacaktır.
29. Buna ek olarak şunu da belirtmek gerekir ki, Hukuk Sözcüsünün 84. kısımda gözlemlediği gibi, Üye Devletlerin büyük çoğunluğu tarafından seçilen çözüm öncelikle, iç hukuka aktarılan ve 1 Ocak 2010 tarihinden itibaren vergilendirilen kişilere hizmet tedarik edilmesi için, arz yerinin alıcının bulunduğu yer olduğu genel kuralını belirleyen, hizmetlerin arz yeri ile ilgili olarak KDV Direktifini değiştiren 2008/8/ EC sayılı ve 12 Şubat 2008 tarihli Konsey Direktifi iken (OJ 2008 L 44 s.11); ikincisi, yine iç hukuka aktarılan ve isteğe bağlı ve geçici bir tersine ödeme/ vergilendirme yöntemi uygulamasının kaçakçılığa yatkın belirli hizmet tedarikiyle ilişkili olarak ortak katma değer vergisi sistemi hakkındaki 2006/112/EC sayılı Direktifi değiştiren (KDV Direktifine eklenen madde 199a ile) 16 Mart 2010 tarih ve 2010/23/AB sayılı Konsey Direktifi (OJ 2010 L 72 s.1) ile Üye Devletlerin KDV ödeme yükümlülüğu, 2003/87/EC sayılı Direktifin 3. Maddesinde tanımlandığı şekilde sera gazı emisyonu izinlerinin devredildiği kişiye geçtiği bir mekanizmanın uygulanmasına izin verilmiştir.

- 30.** Yukarıda belirtilen tüm hususların ışığında, başvuru mahkemenin sorduğu sorunun yanıtı uyarınca; KDV Direktifinin 56 (1) (a) Maddesinin hükmünde adı geçen 'benzer haklar'ın, 2003/87 sayılı Direktifin 3 (a) Maddesinde tanımlanan söz konusu sera gazı emisyonunu kredilerini de içerdii anlamına gelecek şekilde yorumlanmalıdır.

Masraflar

- 31.** Buradaki yargılama, esas davanın tarafları açısından ulusal mahkeme önündeki derdest bir davada aşama olduğundan, masraflar hakkındaki karar başvuru mahkemeyi ilgilendirir. Divana görüş sunarken yapılan masraflar, ilgili tarafların masrafları hariç olmak üzere, geri alınamaz.

Bu gerekçelerle, Divan (İkinci Daire) şu şekilde karar vermektedir:

2006/112/EC sayılı 28 Kasım 2006 tarihli Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi Konsey Direktifi 56 (1) (a) Maddesinde adı geçen, 'benzer haklar'ın, 13 Ekim 2003 tarihinde Topluluk İçinde Sera Gazı Emisyon İzinin Ticareti İçin Bir Plan Oluşturan ve 96/61/EC sayılı Konsey Direktifini değiştiren Avrupa Parlamentosu ve Konsey'in 2003/87/EC sayılı Direktifinin 3 (a) Maddesinde tanımlanan söz konusu sera gazı emisyonunu kredilerini de içerdii anlamına gelecek şekilde yorumlanmalıdır.

[İmzalar]