

Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması:

Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri

*Prof. Dr. Dennis Weber**

Çevirenler:

*Yrd. Doç. Dr. Gülşen Gedik (1 ila 5.1 arası bölümler)***

*Yrd. Doç. Dr. Nuray Aşçı Akıncı (5.2. ila 8 arası bölümler)****

1. Genel
 - 1.1. Giriş – varsayım noktaları
2. Objektif ve subjektif testler
 - 2.1. Genel
 - 2.1.1. Objektif test
 - 2.1.2. Subjektif test
 - 2.1.3. Sadece vergi avantajı olduğu zaman vergiden kaçınma
 - 2.1.4. Objektif test ve subjektif test arasında örtüşme
 - 2.1.5. 'Tamamen' ile 'asıl amaç' ve 'en lehte mali yol ilkesi'nin çatışması
 - 2.1.6. Subjektif teste ihtiyacımız var mı?
 - 2.1.7. Ekonomik gerçekliğin tamamen yapay düzeneklerle çatışması
 - 2.1.7.1. Dolaysız vergilendirmede ekonomik gerçeklik
 - 2.1.7.2. KDV davalarında ekonomik gerçeklik
 - 2.1.7.3. Diğer (daha önceki) içtihatlar: U-dönüşleri – Sınırlı süre – geçici düzenlemeler
3. Topluluk hukukunun genel ilkesi ya da başka ilkeler
4. Kötüye kullanmanın farklı düzeyleri – Avrupa Adalet Divanı'nın farklı ifadeleri
5. Nasıl bir özel kötüye kullanmayı önleme kuralı olmalı?

* Amsterdam Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Avrupa Kurumlar Vergisi Profesörü, Amsterdam Vergi Hukuku Merkezi Başkanı, Loyens & Loeff danışmanı.

** Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

*** Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

- 5.1. Sadece kötüye kullanma durumları ile mücadele etmek için yeterli düzeyde özel
- 5.2. Cadbury Schweppes ve Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation Davalarından Çıkarılacak Dersler
 - 5.2.1. Her iki davada kötüye kullanma karinesi
 - 5.2.2. Bu kararlardan çıkarılan diğer dersler
- 5.3. SIAT-Kararı: daha avantajlı vergi rejimi testi: dava özelinde yaklaşımın reddi; Kara listeye izin
- 5.4. İspat Yükü
- 5.5. KDV-Direktifi çerçevesinde Üye Devlete kötüye kullanımla mücadele için daha fazla alan açılması
- 5.6. Üye Devlete üçüncü devletlerle ilişkilerdeki kötüye kullanımla mücadele için daha fazla alan
- 5.7. Sınır aşırı kar ve zararların mahsubunu hariç tutma konusunda Üye Devletler için daha fazla alan
6. Vergilendirme yetkisi alışverişi
 - 6.1. Giriş
 - 6.2. AB serbest dolaşım içtihadı- daha lehe bir hukuk sisteminin kullanılması
 - 6.2.1. Sonuç
 - 6.3. KDV Direktifinin Uygulanmasındaki Farklılık
7. Kötüye kullanımın Sonucu
8. Özet

1. Genel

1.1. Giriş – varsayım noktaları

Divan'ın içtihadına göre, ayrıca Topluluk hukuku çerçevesinde de, Üye Devletlerin kötüye kullanmaya karşı mücadele etme imkânları vardır. Kötüye kullanıma karşı mücadelede, hukukun çeşitli dallarında öngörülen ve uyulacak özel koşullara ek olarak, kötüye kullanma ile mücadele etmek için bazı genel ön koşullar da bulunmaktadır. İlk olarak, *AAD 12 Mayıs 1998 tarih, case C-367/96 (Kefalas), ECR I-2843* kararına atıfta bulunmak isterim; bu davada Divan şu hatırlatmayı yapmıştır:

'söz konusu ulusal kuralın uygulanması, Topluluk hukukunun *Üye Devletlerde* aynı biçimde uygulanması ve tam etki etmesine zarar vermemelidir (...). Özellikle, yerel mahkemeler, Topluluk hukuku hükmünden kaynaklanan bir hakkın kullanımını değerlendirirken, söz konusu hükmün kapsamını değiştiremez veya hükmün *öngördüğü amaçları tehlikeye atamaz*'.

Buna ek olarak, hukukun uygulanmasında hukuki belirlilik ilkesinin ana hareket noktası olduğu vurgulanmalıdır. Bu ilke, hukuk kurallarının bilinebilir olması gerekliliğini ve Topluluk hukukunun kapsadığı hukuki durumların öngörülebilir olması gerekliliğini içerir. Bunun bir sonucu şudur; vergi mükellefi, Topluluk hukukuna dayanarak kendisi için en lehte mali araçları seçme imkânına sahip olmalıdır. KDV hakkındaki içtihadında, Divan, birkaç kez en uygun mali araçların ('en lehte mali yol ilkesi') seçilmesini kabul etmiştir. *AAD 21 Şubat 2006 tarih, case C-255/02 sayılı (Halifax)* kararında bu husus şöyle değerlendirilmiştir (para.73):

'Ayrıca, içtihat hukukunda, bir tacirin istisna işlemler ile vergiye tabi işlemler arasındaki seçiminin, KDV sistemi ile ilgili vergi mülahazaları da dâhil, çeşitli faktörlere dayanabileceği açıkça ortaya konulmuştur (bakınız özellikle, *BLP Group*, paragraf 26 ve *Case C-108/99 Cantor Fitzgerald International* [2001] ECR I-7257, paragraf 33). Vergiye tabi bir kişinin iki işlemten birini seçtiği hallerde, Altıncı Direktif, mükellefin en yüksek KDV ödemesini içeren işlemi seçmesini talep etmez. Tam tersine, Başsavcının mütalaasının 85.

paragrafında da ifade edildiği gibi, vergi mükellefleri, ticari faaliyetlerinde vergi yükümlülüklerini aza indirgeyecek şekilde seçim yapabilirler’.

Eğer bir mükellef belirli vergi avantajlarını kullanabileceğine dayanabiliyor (öngörebiliyor) ise, hukuki belirlilik ilkesi, bu mükellefin bu hakkını kullanabilmesini de gerektirir. Hukuki belirlilik ilkesinin bir kenara bırakılabileceği tek hal kötüye kullanma halinin varolması halidir. Yani, hukuku kötüye kullanan kişi artık hukukun öngörülebilirliğine dayanamaz.

Her durumda, hukuki belirlilik ilkesi ve en lehte mali yolun seçilmesi hakkı ile vergiden kaçınmayla mücadele arasında dengenin tesis edilmesi gerekecektir. Ancak bu dengenin kurulması kolay bir iş değildir.

2. Objektif ve subjektif testler

2.1. Genel

AAD 14 Aralık 2000, *case C-110/99 (Emsland-Stärke)* kararından çıkan sonuca göre, Topluluk hukukunun kötüye kullanıldığı şu koşullara dayanılarak ortaya konulmalıdır: i) Topluluk hukukunun öngörülen amacının gerçekleştirilemeyeceğini ortaya koyan objektif koşullar (objektif test); ve ii) subjektif kötüye kullanma iradesi (subjektif test).

Divan, bu testi vergi hukukunda da uygulamıştır. KDV alanında, bakınız AAD 21 Şubat 2006, *case C-255/02, (Halifax)* kararı. Sermaye Artırımında Dolaylı Vergiler Direktifi¹ ile ilgili olarak bakınız AAD 7 Haziran 2007, *case C-178/05 (Commission v Greece)* ECR I-4185 ve dolaysız vergilendirme için bakınız AAD 12 Eylül 2006, *case C-196/04 (Cadbury Schweppes)*.

2.1.1. Objektif test

Kötüye kullanma ile ilgili olarak *objektif testin* uygulanması bakımından, *Emsland-Stärke* davasında Divan, “Topluluk kurallarında belirlenmiş koşulların şekli olarak yerine getirilmesine rağmen, söz konusu kuralların amacının gerçekleşmediği objektif şartların bira-

¹ Directive 69/335/EEC of the Council of 17 July 1969 concerning the indirect taxes on the raising of capital, *OJ L* 249/25.

rada olmasını' gerekli bulmuştur. Objektif teste göre, kural olarak-kanunun lafzına dayanılarak – mükellefin avantajlı işlemler yapma hakkının olduğu bilinebilir olmalıdır. Bununla birlikte, eğer objektif durumlar uygulanacak Topluluk hukukunun amacı ışığında değerlendiriliyorsa, bunu takiben öngörülen amaca yasadán dolayı ulaşılammış olduğu sonucu çıkarılabilir. Söz konusu durumda, kötüye kullanma oluşabilir ve Divan bu türden objektif durumların, 'iyi niyetli ticari işlemler' veya 'normal ticari faaliyetler' olarak değil; 'yapay form oluşturma' ya da 'tamamen yapay tertip' anlamına geleceğini ifade etmektedir. KDV davalarında, Divan 'normal ticari faaliyetlerin' mevcudiyeti halinde kötüye kullanmanın ileri sürülmeyeceğini kabul etmektedir. *Weald leasing adlı* KDV davasında² Divan, normal ticari işlemlerin ne olduğu sorusunu, mükellefin sıklıkla yaptığı ticari işlemlerin niteliğinin önemli olmadığı, önemli olanın söz konusu özel işlemlerin amacı, konusu ve etkisi olduğu şeklinde yanıtlamıştır (bakınız para. 43 ve 44, *Weald leasing*). *Weald Leasing* davasında, Başsavcı 'normal ticari işlemlerin ne olduğu şeklindeki soruyu subjektif kötüye kullanma testi altında ele alır-ken' (test için aşağıdaki bölüme bakınız), AAD bu sorunu objektif kötüye kullanma testi altında değerlendirmiştir.

Objektif koşulların Topluluk hukukunun amacı ışığında nitelendirilmesi gerektiğini ifade eden objektif test esasında temel olarak Topluluk hukukunun yorumlanması ile ilgili bir konudur ve öncelikle Divan'ın yetki alanına girer. Bu kapsamda, eğer gerekiyorsa, yerel mahkeme ilgili Topluluk hukukunun amacı hakkında Divan'a ön sorun başvurusunda bulunmalıdır.³

2.1.2. Subjektif test

Divan, *Emsland-Stärke* davasında subjektif testi, 'avantaj elde etmek için yapay durumlar oluşturularak Topluluk hukukundan avantaj sağlama niyeti' olarak tanımlamıştır.

² CJ 22 December 2010, case C-103/09, H&I 2011/3.10 (de la Feira'nın yorumu).

³ Ayrıca bkz.: A. Kjellgren, On the border of abuse: The European Court of Justice on circumvention, fraud and other misuses of Community law, EBLR 2000, s.190; D.M. Weber, Tax avoidance and the EC treaty freedoms, EUCOTAX Series on European Taxation, Vol. 11, Kluwer Law International, The Hague, 2005, s. 186 ve L. De Broe, International Tax Planning and Prevention of Abuse, Vol.14, Doctoral Series, IBFD, Amsterdam, 2008, s. 756.

Kötüye kullanmanın önlenmesi amacının, serbest dolaşım üzerindeki sınırlandırmalara haklı bir neden teşkil edip etmeyeceği sorusunu, AAD dolaysız vergi davalarında değerlendirmiştir: 'söz konusu sınırlandırmanın özel amacı, normalde ülke sınırı içerisinde gerçekleşen faaliyetlerden elde edilen kazançtan dolayı tabi olunan vergiden kaçınmak amacıyla yapılan, ekonomik gerçekliği yansıtmayan, tamamen yapay tertipleri içeren davranışın önlenmesi olmalıdır (*Cadbury Schweppes*, para. 55). AAD, bundan dolayı, bir ekonomik gerçekliğin halen mevcut olabileceğini gözönüne alarak, vergisel motiflerin mevcudiyetinin kötüye kullanmanın varlığını ortaya koymayacağını vurgulamıştır (*Cadbury Schweppes*, para. 65).

KDV davalarında, subjektif unsurun tanımı farklıdır. Örneğin *Weald leasing* davasında AAD şu değerlendirmeyi yapmıştır (para. 30): 'bir dizi objektif unsur, yapılan işlemlerin ana amacının bir vergi avantajı elde etmek olduğunu açıkça ortaya koymalıdır. Yapılan ekonomik faaliyetin, salt vergisel avantaj elde etme dışında başkaca sebeplerle açıklanabildiği hallerde, ortada kötüye kullanmanın yasaklanması ile alakalı bir durum yoktur', Divan burada *Part. Services* and *Halifax* gibi davalara atıf yapmaktadır.

Eğer bir kişi Topluluk hukuku vasıtasıyla açık bir biçimde ulusal yasalardan kaçınma çabası göstermiyorsa, bu kişinin gerçek niyeti objektif durumlardan anlaşılacaktır (nesnelleştirilmiş niyet).⁴ Yani, bir işlemin yapaylığı ile kişinin subjektif kötüye kullanma niyeti arasında ilişki kurulabilmelidir.

Bu nedenle, hem objektif hem de subjektif test uygulanırken, objektif koşullar sıklıkla değerlendirilmek durumundadır. Sonuç her iki testin bir miktar birbirine bağlanmış olması şeklinde olabileceği gibi, bazen de birini diğerinden ayırmak zor olabilecektir (ayrıca bakınız paragraf 2.1.4).⁵

Benim görüşüme göre, Divan'ın içtihatı bir kişinin subjektif niyeti ile ilgilidir. *Halifax davasında*, Başsavcı Maduro görüşünü, 'yapaylığın bulunması Topluluk haklarından yararlanmayı talep eden [kişilerin] (....) subjektif niyetlerinin değerlendirilmesine da-

⁴ Ayrıca karşılaştırma yapmak için Başsavcı Maduro'nun C-255/02, C-419/02 and C-223/03 birleşik davalarındaki Mütalaasına bkz., (*Halifax*), pt. 70.

⁵ Sonuç olarak her iki test altında da Divan çoğunlukla düzeniğin 'yapaylıktan' söz eder.

yandırılmamalıdır. Belirli olaylar ve işlemlerin yapay niteliği mutlak bir biçimde her bir bireysel davada incelenen bir takım objektif koşullar çerçevesinde belirlenmelidir' şeklinde ifade etmiştir. Başsavcı Maduro'ya göre, bir *faaliyetin* amacı incelenmelidir, (faaliyeti gerçekleştiren) *kişilerin* amacı değil. 'Önemli olan [bir kişinin] halleti ruhiyesi değildir; önemli olan faaliyetin, objektif olarak, vergi avantajını güvenceye almaktan başka bir açıklamasının olmamasıdır'. Çoğunluk Başsavcı Maduro ile bu noktada aynı görüşü paylaşmaktadır⁶ ve *Halifax* davasında, subjektif niyet ile ilgili testte, Divan '*işlemlerin* asli amacından' bahsetmiştir (para.75 *Halifax*). Bununla birlikte, benim görüşüme göre, *sadece* bir faaliyetin amacının değerlendirilmesi gerektiği ve *böylece* (faaliyeti yapan ya da yol gösteren) kişilerin niyetinin konu ile bağlantısız olduğu anlamına gelmez. Bana göre, burada tam tersi durum olmalıdır: öncelikle, kişilerin subjektif niyetini değerlendirmek zorundasınız, bununla birlikte, çoğunlukla belirli bir kişinin subjektif amacının ne olduğunun bilinmediği ya da belki şüphemiz olabildiği göz önüne alındığında (bir kişi kötüye kullanma niyeti olduğunu inkâr edebilir), bu gibi durumlarda, objektif durumlar (faaliyet) incelenmelidir. Bir kişinin subjektif niyeti bu objektif durumlardan çıkarılabilmelidir ki benim 'nesnelleştirilmiş niyet' olarak adlandırdığım şey budur. Bu yorumun önemi şudur: Bazen bir kişi niyeti konusunda açıktır. Örneğin *Centros* davasını alalım. Birleşik Krallık yasalarına göre kurulmuş şirketteki kişiler (hissedarlar) niyetleri konusunda açık davranmışlardı. Divan, Birleşik Krallık'taki şirketin, limited şirket kuruluşu hakkındaki Danimarka mevzuatından kaçınmak amacıyla kurulduğu yönündeki ifadenin, hissedarlar tarafından yazılı olarak ya da duruşmada inkâr edilmediğini tespit etmişti (bakınız para. 16-18 *Centros*). Bir başka deyişle: ulusal yasalardan kaçınmaya yönelik subjektif niyet belirlenmişti. Böylesi bir durumda, subjektif niyetin objektif durumlardan yola çıkarak incelenmesi gerekmez.

Ancak uygulamada benim görüşüm ve Başsavcı Maduro'nun görüşünün çok farklı olmadığını sanıyorum. Her ikimiz de subjektif niyete bakıyoruz. Her ikimiz de çoğunlukla objektif durumları araştırıyoruz; fakat sadece ben objektif durumlardan çıkarılabilecek niyetin faaliyeti yapan kişilere (nihai yetkili taraflar) izafe edi-

⁶ Örneğin bkz.: L. De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Vol. 14, Doctoral Series, IBFD, Amsterdam, 2008, s. 765.

lebileceğini ileri sürüyorum. Vergi avantajından faydalanacak olanlar sadece kişilerdir (vergi mükellefleri), faaliyetler kendi başlarına vergi avantajından faydalanmazlar.⁷

*Emsland-Stärke*⁸ dışındaki KDV davalarında (*Halifax*) (daha sonraki *Part services*, *RBS Deutschland* ve *Weald Leasing* gibi davalarda da tekrarlanmıştır) subjektif test altında AAD yapaylık durumunun bulunması gerekliliğini açıkça talep etmemiştir. Divan, diğerlerinin yanısıra, *Halifax* davasında subjektif niyetin ne olduğunu bulmak için, 'söz konusu işlemlerin katışıksız yapay yapısını ve vergi yükünü azaltmak için bu düzenek içinde işlem yapanlar arasındaki hukuki, ekonomik ve/veya kişisel bağlantıları değerlendirilebileceğini' ifade etmiştir. Subjektif amaç yapaylıktan çıkarılabilir ancak yapaylık her zaman bir koşul olarak değerlendirilmez. Kötüye kullanma hali mevcut bir yapay unsur olmadan da olabilir.⁹

⁷ Hollanda Yüksek Mahkemesi, örneğin, açıkça HR 10 February 2012, no. 08/05317 (*Ziekenhuisconstructie*), V-N 2012/12.23'da *tarafların* subjektif niyetlerini bulmak için objektif durumlara dayanmıştır (Bkz., kararın 3.5.2 inci paragrafı). Ayrıca bkz.: HR 10 February 2012, no. 09/03203 (*Ziekenhuisconstructie*), V-N 2012/13.20, para. 3.5.2. Bana göre bu doğru bir yaklaşım olarak gözükmektedir.

⁸ *Emsland-Stärke* davasında, Divan, subjektif unsurun özellikle 'iadeyi alan Topluluk ihracatçıları ile üye olmayan ülkelerdeki malların ihracatçısı arasındaki gizli anlaşmanın kanıtlanması ile ortaya konulabileceğini belirtmiştir. *Emsland-Stärke* davasında, AB'den ihraç edilen ve hemen arkasından yeniden ithal edilen ürünler (gümrük işlemlerinden hemen sonra, mallar üzerinde değişiklik yapılmaksızın, aynı taşıma araçlarıyla) ithalat vergisinden daha yüksek ihracatta vergi iadesinin kazanılması amacını taşıyordu. Açıkça, U-dönüşlerinin çok bariz görülmemesi için, AB'de tekrar ithal edilmeden önce, malların bir kısmı sonradan bunları AB'ye ithal edecek olan (kağıt üzerinde) başka şirkete satılmıştı. Satma ve satın alma işlemini üye olmayan bir ülkede yaparak, malların gerçekte ticaretinin yapıldığı ve kötüye kullanma ile ilgili bir sorun olmadığı görüntüsü verilmişti. Bununla birlikte, malları satan ve satın alan şirketlerin üye olmayan ülkede aynı adreste kurulduğuna ve aynı kişiler tarafından yönetilip temsil edildiklerine dikkat çekilmelidir. *Emsland-Stärke* kararının 58. paragrafında, Divan, 'ürünlerin Topluluk'a yeniden ihraç edilmesinden önce, üye olmayan bir ülkede yerleşik satın alan kişi tarafından yine aralarında kişisel ve ticari bağlar bulunan o ülkede yerleşik bir kişiye satılmasının (...) (...) ulusal mahkeme tarafından operasyonun *yapay niteliğini* ortaya koymak üzere dikkate alınabilecek olgusal unsurlardan birisi olduğunu hükme bağlamıştır. Esasında açıkça ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin mevcudiyeti, yapay nitelikli bir faaliyetin gerçekleşip gerçekleşmediği sorusu ile ilgilidir.

⁹ Bkz.: A. Peeters, De vrije keuze van de minst belaste weg bekeken vanuit een Europeesrechtelijk perspectief, *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, 2011/10, s. 17 ve B. Kiegebeld, Anti-abuse in the field of taxation: is there an overall concept, *EC Tax Review* 2009/4, s. 144-145.

Örneğin yapaylık söz konusu olmamakla birlikte, ilişkili kurumlar arasında bir faaliyetin olduğu durumlarda da kötüye kullanma mevcut olabilir. Daha önceki KDV içtihadında AAD yapaylık durumunun gerekmediğini belirtmesine rağmen, daha yakın tarihli içtihadında, AAD'nin, subjektif testin karşılanıp karşılanmadığı meselesinde yapaylığı belirleyici bir unsur olarak değerlendirdiği tespit edilebilmektedir. Biz bunu, örneğin *RBS Deutschland*¹⁰ davasında görmekteyiz. Söz konusu davada Divan şu değerlendirmeyi yapmıştır (para. 50 ve 51): 'Mevcut davadaki ihtilaf konusu olaylar bakımından, hukuken birbirine bağlı olmayan iki kişi arasında meydana gelmiş çeşitli işlemler olduğu dikkate alınmalıdır. Bu işlemlerin yapısal olarak yapay olmadığı ve normal ticari faaliyetler çerçevesinde yapılan işlemler olduğu konusunda fikir birliği de vardır. Yerel mahkemenin tespitlerine göre, ihtilaf konusu işlemlerin özellikleri ve bu işlemleri yapan şirketler arasındaki ilişkilerin niteliği, ekonomik gerçekliği yansıtmayan ve temel amacı vergi avantajı elde etmek olan yapay bir tertip olduğu sonucuna varmayı gerektirecek hiçbir unsur taşımamaktadır (benzer yönleriyle bakınız Case C-162/07 *Ampliscientifica and Amplifin* [2008] ECR I-4019, paragraf 28), çünkü Almanya'da kurulan RBSD şirketi işlemlerini bankacılık ve finans hizmetleri olarak sürdürmektedir' (italikler yazara aittir). Bu nedenle, *RBS Deutschland* davasından çıkan sonuç şudur ki uygulamada, Divan, subjektif koşul altında yapaylığı arar ve bu olmadığında da kötüye kullanma söz konusu değildir. Aynı yaklaşımı Başsavcı Mazak'ın *Weald leasing* davasındaki mütalaasında da görmekteyiz; her ne kadar işlem şube ile gerçekleştirilmiş olsa da, birbirinden bağımsız üçüncü kişiler ile normal ticari koşullar altındaki bir anlaşma göz önüne alındığında, aynı vergi avantajının kazanılabileceği hallerde kötüye kullanmanın söz konusu olmadığını tespit etmiştir. İlişkili kurumlar arasında yapılan bir işlem sadece eğer belirli bir yapaylık mevcut ise kötüye kullanma oluşturur. *Foggia*¹¹ davasında (şirket birleşmeleri vergi direktifi ile ilgili) Divan'ın işlemin yapaylığına vurgu yapmadığı belirtilmelidir¹².

¹⁰ CJ 22 December 2010, C-277/09 (*RBS Deutschland*), H&I 2011/3.9 (Lambion'un yorumu).

¹¹ CJ 10 November 2011, C-126/10, (*Foggia*), H&I 2012/6.1 (da Silva'nın yorumu).

¹² Bu konuda bkz.: A.M. Jiménez, Towards a homogeneous theory of abuse in EU (direct) tax law, Bulletin 2012, s. 284. Bu konu, Birleşme Direktifindeki kötüye kullanma karşıtı düzenlemenin 'geçerli ticari sebepler'e vurgu yaptığı gerçeği ile de bağlantılandırılabilir.

Son olarak, subjektif niyetin ortaya çıkarılmasının öncelikle ulusal mahkemeye bırakılan bir sorun olduğunu belirtiyorum. Ulusal mahkeme subjektif niyetin ne olduğunu belirtecektir¹³. Bu, sonuç olarak objektif test uygulamasından farklıdır, çünkü AAD öncelikle ilgili Topluluk hukukunun amacı ve kapsamını belirlemede yetkili yargı organıdır.

2.1.3. Sadece vergi avantajı olduğu zaman vergiden kaçınma

Halifax davasında Divan, 'yasal hükümlerin amacının aksine olacak biçimde bir vergi avantajı sonucunu doğurduğu zaman' (para.74) kötüye kullanmanın mevcut olduğunu kabul etmektedir ve ayrıca "ilgili işlemlerin asli amacı vergi avantajının kazanılması olmalıdır" (para.75). *Cadbury Schweppes* davasında, Divan, 'ülke sınırları içinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirlerden normalde alınacak vergiden kaçınma amacı' altında kötüye kullanmaya değinir (para.55). Bu dava çerçevesinde, kötüye kullanma, sadece verginin daha az (veya hiç) ödenmesi durumunda (bundan sonra, kısaca, 'vergi avantajı') ortaya çıkabilir. Mükellef için sadece finansal avantaj içeren ama vergi avantajı içermeyen bir durumun kötüye kullanma olarak tanımlanıp tanımlanamayacağı sorusunun cevaplanması gerekir. KDV alanındaki bir örnek, bir girişimcinin bir malı satın almaya değil kiralamaya karar vermesi halidir. Bu kişinin KDV'yi indirme yetkisi olmayan bir vergi mükellefi olduğunu farz edelim; bu mükellef malı satın aldığı zaman, KDV'nin tamamı hemen indirilmeyecektir, eğer mükellef malı kiralamaya karar verirse, KDV kira bedeline karşılık düşecek şekilde indirilmeyecektir. Sonuçta, aynı KDV miktarı ödenecektir; fakat vergi mükellefinin sadece finansal bir avantajı vardır. *Weald leasing* davasında¹⁴ uyumsuzluk vergi avantajı ile finansal avantaj arasındaki farklılıktı.¹⁵

¹³ *Emsland-Stärke* davasında, refere eden mahkeme (Finanzgericht Hamburg) olaylara dayalı olarak subjektif testin sağlanmamış olduğuna ve kötüye kullanma ile ilgili bir sorunun olmadığına kanaat getirmiştir. Bkz., P. Koutrakos, Movement of goods, *Emsland-Stärke* and the abuse of law test, in 'Prohibition of abuse of law – a new general principle of EU law, ed. R. de la Feria and S. Vogenauer, Hart publishing, Oxford, 2009.

¹⁴ CJ 22 December 2010, case C-103/09, H&I 2011/3.10 (de la Feira'nın yorumu).

¹⁵ Ayrıca bu kapsamda bkz. Başsavcı Van Hilten'in Mütalaası, HR 10 February 2012, no. 08/05317 (Ziekenhuisconstructie), V-N 2012/12.23 ve Weald Leasing: Van Hilten'in Mütalaası, HR 30 March 2012, no. 09/03079 (Gemeente Middelharnis), FED 2012/69 para. 7.4.2. ve ayrıca Van Hilten'in bir Mütalaası için bkz., HR 10 February 2012, no. 09/03203 (Ziekenhuisconstructie), V-N 2012/13.20, para. 6.4.3.

Başsavcı Mazák mütaalasında, KDV ödemesinin ertelenmesinin (sonuç itibarıyla finansal avantajın) kendi başına kötüye kullanma olmadığını söylemiştir (Mütaalanın 20. paragrafına bkz.), ancak bu şekildeki bir finansal avantajın bir vergi avantajı teşkil etmediği sonucuna açıkça ulaşmamıştır. Aynı durum Divan için de geçerlidir. Hatta Divan, finansal avantaj halinde de aynı biçimde bir vergi avantajı olduğunu kabul eder; 31 inci paragrafta Divan'ın değerlendirmesi şöyledir: 'Temel uyuşmazlık ile ilgili olarak, davayı refere eden mahkemenin kararında, uyuşmazlık konusu olayda kiralama işlemlerinin temel amacının vergi avantajı elde etmek olduğu, yani Churchill Group'un KDV yükümlülüğünü erteleyecek şekilde, satın almadaki KDV ödemelerinin dağıtılmasının sağlandığı belirtilmiştir'. Sonrasında, Divan bu vergi avantajının KDV Direktifinin *amacına* aykırı olmadığı sonucuna ulaşmıştır (para. 34): 'Davayı refere eden kararda da açıkça görüldüğü gibi, söz konusu finansal kiralama işlemindeki KDV'nin zamanında ve tam olarak ödenmesi şartıyla, vergiye tabi bir kişinin, herhangi bir vergi avantajı sağlama amaçla satın alma işlemi yerine vergi avantajı elde etmesini sağlayan kiralama işlemi seçmesi eleştiri konusu edilemez'. Bu kararı doğrulayan biçimde Divan şunu tespit etmiştir (para. 38): 'Buna ilaveten, bir sabit kıymetle ilgili olarak finansal kiralama işlemine başvurmak otomatik olarak, söz konusu işlemdeki KDV miktarının, satın alma halinde ödenmesi gerekenden daha az olacağı anlamına gelmez'. Bu nedenle, AAD, satın alma değil de finansal kiralamanın seçilmesinde *vergi* avantajının söz konusu olmadığını dolaylı olarak belirtmiştir. Divan daha sonra para. 39'da yerel mahkemenin 'uyuşmazlık konusu olayda finansal kiralama işlemlerine ilişkin sözleşme hükümlerinin Altıncı Direktife ve bu direktifi [iç hukuka] aktaran ulusal mevzuata aykırı olup olmadığını araştırmak zorunda olduğunu' belirtmiştir. 'Bu özellikle kiralaların olağandışı biçimde düşük seviyede ayarlandığı veya ekonomik gerçekliği yansıtmadığı durumlarda olacaktır'. Eğer finansal kiralama ya da kiralamalar olağandışı biçimde düşük ise, finansal kiralama durumunda ödenmesi gereken KDV miktarı ile satın alma halinde ödenecek KDV miktarı arasında bir fark vardır. AAD kararı, ancak bu halde KDV Direktifinin amacına aykırı bir vergi avantajı halinin oluştuğunu ortaya koymaktadır. Başka bir deyişle: KDV finansmanı avantajı, açıkça bir vergi avantajı kazanılmış olmadıkça, KDV Direktifinin amacına aykırı değildir.

Yukarıda belirtilen esas itibariyle doğru bile olsa, kural olarak KDV'nin sonradan ödenmesi, aynı zamanda AAD'nın bakış açısıyla da, kötüye kullanma değildir. Bu problemlerin aynı zamanda dolaysız vergilerden de kaynaklanabileceğini anlamak önemlidir. Hollanda'da, örneğin, belirli durumlarda (örneğin şirket birleşmesi) vergi ödemesinin ertelenmesi yasa koyucu tarafından vergiden kaçınma olarak kabul edilmektedir. Söz konusu yasada şimdi bazı değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

Hollanda içtihat hukukunda ortaya çıkan bir tartışma, vergi avantajının aynı zamanda gelecekte meydana gelen işlemler açısından ele alınıp alınmayacağına ilişkindir. Bazı durumlarda, vergi avantajı sadece daha sonraki bir zamanda elde edilecektir ve sonuç olarak hâlihazırda belirsizdir. Biz kötüye kullanmanın sadece vergi avantajının gerçekten sağlandığı anda mevcut olması gerektiği sonucuna ulaşıyoruz. Hollanda'da Başsavcı Van Hilten bu son yoruma bağlı kalmıştır; ancak Yüksek Mahkeme (Hoge Raad) gelecekteki işlemlerin de hesaba katılması gerektiğine karar vermiştir.¹⁶ Söz konusu davada, işlemlerle (gelecekteki) kazanılacak vergi avantajının farkında olan kişileri kapsayan hüküm kurulmuştur (avantaj, kısaca, sonraki bir tarihte gerçekleşecek mali birleşme dolayısıyla herhangi bir KDV'nin oluşmayacak olmasıdır). Yüksek Mahkemeye göre, malların satın alındığı anda işlemin bir parçası (yani, KDV için mali birleşme) ancak gelecekte ortaya çıkacaktır; dolayısıyla kesin değildir, ancak bu nokta önemli değildir.

2.1.4. Objektif test ve subjektif test arasında örtüşme

Yukarıda ortaya konulduğu gibi, kötüye kullanmanın mevcut olup olmadığı sorusu için, fiillerin AB hukukuna aykırı olup olmadığı test edilmelidir (objektif kötüye kullanma testi) ve bir avantajın 'elde edilmesi için yapay durumlar oluşturularak' kazanılmış olup olmadığı sorusu yanıtlanmalıdır (subjektif kötüye kullanma testi). [Temel serbestileri] sınırlayıcı ulusal düzenlemelerin haklı bir nedene dayanıp dayanmadığına ilişkin dolaysız vergilendirme içtihadında, Divan, objektif kötüye kullanma testini uygulayarak, eğer 'ekonomik gerçeklik' yansıtıyorsa sözleşmedeki serbestilerin amacına aykırı bir durumun olmadığını (para. 65 *Cadbury Schwepp-*

¹⁶ Bkz.: HR 10 February 2012, no. 08/05317 (Ziekenhuisconstructie).

pes), ‘tamamen yapay düzenek’ hallerinin ise bu kapsamda bulunmadığını belirtmiştir (para. 55 *Cadbury Schweppes*).¹⁷ Subjektif test çerçevesinde, Divan, ‘normalde ülke içindeki faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden ödenecek vergiden kaçınmak için yapılan, ekonomik gerçekliği yansıtmayan’ ‘tamamen yapay düzenek’ olduğunda kötüye kullanmanın varlığını kabul eder (para. 55 *Cadbury Schweppes*). Burada çok göze çarpmamasına rağmen ki esasında önemlidir, iki test arasındaki fark, şöyledir: objektif test altında yapaylık sorunu sözleşmedeki serbestilerin amacına aykırıdır ve subjektif test altında bu yapaylık *aynı zamanda* vergiden kaçınmaya neden olmalıdır, objektif test ve subjektif testin sözleşme serbestilerinde büyük ölçüde örtüştüğü görülecektir, her iki test altında da ‘ekonomik gerçeklik’ sorusu değil ‘tamamen yapay düzenekler’ bulunup bulunmadığı sorusu çözülmelidir.¹⁸ *Cadbury Schweppes* gibi bir kararı dikkatlice incelediğimde, objektif kötüye kullanma testini subjektif kötüye kullanma testinden kolayca ayırmada büyük bir güçlükle karşılaşıyorum. Sözleşme serbestileri söz konusu olduğunda bu testlerin büyük oranda birbiri ile örtüştüğünü anladığımız takdirde, bunun anlaşılabilir olduğu sonucuna varabiliriz. Objektif kötüye kullanma testi bakımından, Birliğin *amacının* gerçekleştirilmesine hizmet edecek yollardan birisinin iç pazar kurmak olduğunun bilinmesi önemlidir (m. 3, para. 3 AB Sözleşmesi). ABKS, m.26, f.2, iç pazarın kapsamını ‘ulusal sınırlar olmaksızın, malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının sağlanması’ olarak tanımlar. Bu sözleşme serbestileri aracılığıyla, Birlik içinde ‘ekonomik ve sosyal bütünleşme’ sağlanır ve bir kişi için bunun anlamı, Birlik içinde ‘kendi anavatanının haricinde başka Üye Devletlerdeki ekonomik hayata istikrarlı ve sürekli bir şekilde katılabileceği ve orada kar elde edebileceğidir.’¹⁹ Ekonomik gerçekliğin

¹⁷ Burada, dolaysız vergilendirme alanındaki içtihat hukukunun özellikle yerleşme hakkının amacı ile ilgili olduğundan haberdar olmama rağmen, ‘sözleşme özgürlükleri’nin amacını genel olarak tanımlıyorum. Bununla birlikte, diğer (ekonomik) sözleşme özgürlükleri altında Divan’ın ekonomik gerçekliğin yansımalarının olması gerekliliğini ifade edeceğini düşünüyorum. Ayrıca bu kapsamda bkz.: M. Lang, *Cadbury Schweppes line of case law from the Member States’ perspective*, in ‘Prohibition of abuse of law – a new general principle of EU law, ed. R. de la Feria and S. Vogenauer, Hart publishing, Oxford, 2009, s.445 ve 446.

¹⁸ Ayrıca bkz., A. Peeters, *De vrije keuze van de minst belaste weg bekeken vanuit een Europeesrechtelijk perspectief*, *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, 2011/10, s. 20.

¹⁹ Bkz.: Case C-55/94 *Gebhard* [1995] ECR I-4165, paragraf 25.

mevcut olup olmadığı (subjektif kötüye kullanma testi için önemlidir) ve bir Üye Devletin ekonomik hayatına katılım olup olmadığı (objektif test için önemlidir; şöyle ki, sözleşmedeki serbestilerin amacıdır), birbirine çok sıkı bağlıdır ve sonuçta objektif ve subjektif kötüye kullanma testleri Sözleşme Serbestileri altında örtüşürler. Bununla birlikte, subjektif test aynı zamanda sözleşme serbestilerine göre bir artı değere sahiptir; çünkü ortada vergiden kaçınma meselesi olmalıdır. Eğer vergi yükü yapay fiillerden dolayı daha düşük değilse, o halde kötüye kullanma sorunu yoktur (bu bakımdan gerçekte vergiden kaçınmanın ne olduğu sorusu için aynı zamanda bakınız paragraf 2.1.3). Buna ek olarak İkincil AB hukuku altında objektif ve subjektif testin örtüşmesi her zaman gerekli olmayabilir. KDV Direktifine göre, bir işlem bir hükmün amacına, örneğin mali tarafsızlık ilkesi, aykırı olabilir.²⁰ Bir işlemin mali tarafsızlık ilkesine aykırı olup olmadığı sorununun (objektif kötüye kullanma testinin parçası) belirli bir işlemin yapay olup olmadığı ya da ekonomik gerçekliği yansıtıp yansıtmadığı (subjektif kötüye kullanma testinin parçası) sorunu ile örtüşmesine gerek yoktur. Buna bağlı olarak objektif ve subjektif kötüye kullanma testleri KDV alanında sözleşme serbestilerinde olduğu gibi kolayca örtüşmeyecektir.

2.1.5. ‘Tamamen’ ile ‘asıl amaç’ ve ‘en lehte mali yol ilkesi’nin çatışması

Dolaysız vergilendirme alanındaki ‘vergi’ davalarında, -burada *ICI*, *Hoechst*, *Lankhorst-Hohorst*, *X en Y*, *De Lasteyrie*, *Cadbury Schweppes* ve *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* davalarını gözönüne alalım- Divan ‘tamamen yapay düzeneklerle ‘mücadele edilmesine *in abstracto* izin vermiştir.²¹ AAD 12 September 2006, case C-196/04 (*Cadbury Schweppes*) davasında *Emsland-Stärke* ve *Halifax* kararları ile bu anlamda bir bağlantı kurulmuştur. Bununla birlikte, söylenmesi gereken, özellikle KDV için *Halifax* gibi davalarda ve daha açık olarak AAD 21 February 2008,

²⁰ Örneğin, karşı vergilendirmenin olmaması sebebiyle mali tarafsızlık ilkesine aykırı bir indirim hakkı.

²¹ ECJ 16 July 1998, case C-264/96 (*ICI*), ECJ 8 March 2001, cases C-397/98 and C-410/98 (*Metallgesellschaft and Hoechst*), ECR I-1727, ECJ 21 November 2002, case C-436/00 (*X and Y II*), ECJ 12 December 2002, case C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst*), ECJ 11 March 2004, case C-9/02 (*Lasteyrie*), ECJ 12 September 2006, case C-196/04 (*Cadbury Schweppes*) and ECJ 13 March 2007, case C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*).

case C-425/06 (Part Service), ECR I-897 davasında, Divan sadece tamamen yapay düzenek hallerinde değil, aynı zamanda 'bir dizi belirleyici objektif faktör çerçevesinde işlemlerin *asıl amacının* vergi avantajı sağlamak olduğu açıkça kabul edilebildiği hallerde de mevcut olan kötüye kullanmalarda', subjektif testi daha geniş yorumlamıştır (italikler yazarın).²² *Part Service* davasından şu sonuç çıkarılabilir: Eğer bir vergisel menfaat işlemin asli amacı ise, aynı zamanda mali olmayan ekonomik amaçların da bir rolü var ise bu subjektif ölçütün sağlandığı kabul edilir. (*Part Service davasında*, Divan şunlardan bahsetmiştir: pazarlama, organizasyon ve teminat). Sonuç itibarıyla, belirli bir işlemle *münhasıran* bir vergisel menfaatin elde edilmesinin öngörüldüğü hallerde, kötüye kullanma mevcut olduğundan böyle olması gerekliliği yoktur. KDV'de, bu, 'temel amaç ilkesi'ne çok benzeyen 'asli amaç'la ilgili olmak zorundadır. Ne anlamda olursa olsun, kötüye kullanmanın bu tanımı, Üye Devletlere kötüye kullanma ile mücadelede daha fazla alan açar, bu, özellikle belirli bir işlemin nihai amacının aslında mali olmadığı, ancak bunu sağlamak için seçilen *yöntemin* mali amaçlarla şekillendiği hallerde geçerlidir. Bu kapsamda, Divan'ın 'en lehte mali yol ilkesi'ni hareket noktası olarak kullandığı hatırlanmalıdır. *Halifax kararı*, 73.paragrafta şöyle değerlendirilmiştir: 'Vergiye tabi bir kişinin iki işlemten birini seçtiği durumda, Altıncı Direktif en yüksek KDV ödemesi ile sonuçlananı seçmesini gerektirmez. Tam tersine, Başsavcının mütalaasının 85 inci paragrafında belirttiği gibi, vergi mükellefleri faaliyetlerini vergi yükünü sınırlayacak şekilde yapılandırmayı seçebilirler'. Bu ilke, diğerlerinin arasında, *Part Services* (para. 47); *Weald Leasing* (para. 27) ve *RBS Deutschland* (para. 53 ve 54) davalarında da tekrarlanmıştır. Fakat 'en lehte mali yol ilkesi'; yine de bir mükellefin her zaman en uygun vergi yöntemini seçmek için takdir yetkisi bulunduğu anlamına gelmez. Seçilen yöntem, bana göre, aynı zamanda yapay olmamalı ve ekonomik gerçekliği yansıtmalıdır. Ancak önemli olan, belirli bir yapılanmanın nihai amacının mali olmayan bir sebebe dayandığı hallerde, bence, seçilen yöntemin test edilmesi daha sıra dışı olabilir. Böylesi bir du-

²² Ayrıca bkz.: *L. De Broe*, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Vol. 14, Doctoral Series, IBFD, Amsterdam, 2008, s. 773 and *J. Peteva*, *Abuse under EC Tax Law and the standard of review of the European Court of Justice*, in *M. Lang and P. Melz* (Eds), *Value Added Tax and Direct Taxation; Similarities and Differences*, IBFD, 2009, Amsterdam, s. 483.

rumda, yapılanmayı bütün olarak değerlendirmek (yani yöneme ve nihai amaca yönelik değerlendirme) ve bu temelde işlemlerin asli amacının bir vergi avantajı elde etmek olup olmadığını belirle-mekten nasıl daha açık olabilir.²³

KDV içtihat hukukundan çıkarılan bu geniş tanımın, dolaysız vergilendirme alanında da, özellikle Sözleşme serbestilerinin uy-gulandığı durumlarda, geçerli veya uygulanabilecek olup olmadığı sorusu önemlidir²⁴. Dolaysız vergilendirme ve Sözleşme serbestileri alanında Divan halen her zamanki ‘tamamen yapay düzenekler’den söz etmektedir. Benim görüşüm Sözleşme serbestilerinin kullanıl-dığı hallerde de KDV içtihat hukukunu da uygulamamak için bir neden olmadığıdır. Ayrıca söz konusu durumda, nihai amacı aslın-da mali olmayan bir işlem olabilir; fakat bunu sağlamak için seçilen yöntem tamamen mali ve yapay sebeplerle seçilmiş olabilir. ‘Asli amaç’ içtihatı bu türden bir kötüye kullanma ile mücadele etmek için alan açmaktadır. Herkesin bu görüşü paylaşmadığını belirtiyorum; De Broe, Sözleşme serbestilerinin uygulandığı durumlarda, Divan’ın kötüye kullanma ile mücadele edilme imkanını sınırlı uy-gulaması gerektiği görüşündedir.²⁵ Peteva’nın görüşü, kötüye kul-lanma olduğu hallerde ‘asli amaç’ eşliğinin açık bir değerlendirme standardı mahiyetinde olmadığı yönündedir²⁶. Doktrinde, Başsavcı Kokott da daha katı gözükmetedir. *Zwijnenburg* davasında, Hol-landa Yüksek Mahkemesi Şirket Birleşme Direktifindeki kötüye kullanma hükümleri hakkında önsorunları sormuştur (Hoge Raad

²³ HR 29 June 2012, no. 10/00786 (Gemeente Albrandswaard), V-N 2012/37.26 davasında, Hollanda Yüksek Mahkemesi, ‘en lehte mali yol ilkesine’ atıfla eği-tim yurtlarına ilişkin Hollanda mevzuatına göre vergi mükellefinin bir okul binasının mülkiyetinin transferi hakkında iki farklı seçenek arasında seçim yapmasına izin verildiğini ve böylece mükellefin en yüksek ödenecek KDV mik-tarını gerektiren seçeneği seçmek zorunda bırakılmadığını belirterek, olayda hukukun kötüye kullanılması ile ilgili herhangi bir mesele olmadığına karar vermiştir.

²⁴ Ayrıca bkz.: A.M. Jiménez, Towards a homogeneous theory of abuse in EU (di-rect) tax law, Bulletin 2012, s. 278 ve G. Kofler and M. Tumpel, ‘abuse’ in Direct and Indirect Community Tax Law: a convergence of standards, in M. Lang and P. Melz (Eds.), Value Added Tax and Direct Taxation; Similarities and Differen-ces, IBFD, 2009, Amsterdam, s. 471.

²⁵ L. De Broe, International Tax Planning and Prevention of Abuse, Vol. 14, Doc-toral Series, IBFD, Amsterdam, 2008, s. 827.

²⁶ Bkz.: J. Peteva, Abuse under EC Tax Law and the standard of review of the European Court of Justice, in M. Lang and P. Melz (Eds.), Value Added Tax and Direct Taxation; Similarities and Differences, IBFD, 2009, Amsterdam, s. 492.

11 July 2008, no. 43.144 (*Zwijnenburg*) (*H&I* 2008/1.17, Weber'in yorumları). Bu davada Yüksek Mahkeme bir işlemin nihai amacının ticari sebeplerle şekillendiği (iki malvarlığının babadan oğula transfer edilmesi niyetiyle bir şirkette birleştirilmesi), bu amacı gerçekleştirmek için seçilen yöntemin (bu davada sabit kıymetlerin transferi) ise ticari gerekçelere dayanmadığı (aksine tamamen mali sebeplere dayandığı) bir durumda vergiden kaçınmanın meydana geleceğini düşünmüştür. Kokott *Zwijnenburg*'daki Mütalaasında söz konusu yaklaşımı reddetmiştir:

'Amaç ve araçlar [kullanılan yöntem] arasındaki böylesi bir ayırım bir işletmenin örgütlenme özgürlüğünü, benim görüşüme göre ağır bir biçimde, sınırlar. Unutulmamalıdır ki, yasaya uygun bir planın uygulanmasında, bir işletmenin yasalarca izin verilen bir dizi örgütsel tercihlere sahip olması seyrek rastlanan bir durum değildir, bunlardan bazıları mali olarak diğerlerinden daha elverişlidir. İlişkili kişilerin tamamıyla mali olarak en uygun yöntemi seçmiş olması, kendi başına 90/434 sayılı Direktifin 11 inci maddesinin 1. fıkrasının a bendi anlamında vergiden kaçınmanın varsayılması için bir neden olamaz'. Bununla beraber, ben Başsavcının görüşünün Yüksek Mahkemenin görüşünden niahi olarak az farklılık gösterdiğini gözlemliyorum. Yüksek Mahkeme nihai amacın ticari faaliyetlerde bulunmak olduğu hallerde, izlenen yöntemin hala ticari olmayabileceği görüşündedir; ancak ticari olmayan yöntemin izlendiği bir durumda mutlaka kötüye kullanmanın *her zaman* mevcut olacağı da Hollanda içtihat hukukundan çıkartılamaz. İçtihat hukuku ince bir ayırım çizer; kötüye kullanma durumunun ortaya çıkması için, izlenen yöntem yasanın amaç ve kapsamına aykırı olmalıdır. Son zamanlardaki içtihat hukukunda, Hollanda Yüksek Mahkemesi şunu tekraren vurgulamıştır: 'bir mükellefin en avantajlı planlama yöntemini seçmekte serbest olduğu doğrudur; ancak bu özgürlük çok geniş kapsamlı değildir, vergiden kaçınma için, gerçek bir menfaat bulunmaksızın, yasanın anlam ve amacına aykırı harekete yol açan herhangi bir yapay yöntem seçilebilir.'²⁷ Kokott'un Hollanda Yüksek Mahkemesi'nin içtihatındaki bakış açısını tam olarak anlamadığını düşünüyorum.

²⁷ HR 10 February 2012, no. 08/05317 (*Ziekenhuisconstructie*), para. 3.3.1.

2.1.6. Subjektif teste ihtiyacımız var mı?

Hem KDV içtihatlarında hem de dolaysız vergilendirme içtihatlarında²⁸ Divan'ın açık bir biçimde subjektif testi aramasına karşın,²⁹ literatürde³⁰ ve Başsavcılarca³¹ subjektif testin yararı hakkında tereddütler ileri sürülmüştür. Örneğin, Lang, subjektif testi gerekli görmez³². O'nun görüşü bir hükmün amacı ve kapsamının yorumlanmasının kötüye kullanma ile mücadelede yeterli olduğudur.³³ Ben bir başka görüşe sahibim: Kötüye kullanma durumlarında, varsayım noktası, kanun hükmünün lafzına, yani 'şekli koşullara' bağlı olarak bir kişinin lehte vergisel muameleden faydalanma hakkının bulunduğuudur. Eğer yasanın lafzı açık ise, amaçsal yoruma ihtiyacımız yoktur. Hukukun kötüye kullanıldığı hallerde ise, söz konusu durumun yasanın lafzına aykırı olarak karara bağlanmasına izin verilir³⁴. Normal olarak bir olayda, kişinin hukuki

²⁸ Örneğin bkz., *ECJ 12 September 2006, case C-196/04 (Cadbury Schweppes)*, paras. 63-64.

²⁹ Literatürde, bize göre yanlış biçimde, subjektif testin varlığı hakkında bazen şüpheler ileri sürülmüştür, örneğin bkz.: *K.E. Sørensen*, Abuse of rights in Community law: a principle of substance or merely rhetoric?, CMLrev 2006, s. 451.

³⁰ Bkz.: *K.E. Sørensen*, Abuse of rights in Community law: a principle of substance or merely rhetoric?, CMLrev 2006, s. 457; *Lang and Heidenbauer*, Wholly artificial arrangements, in *A vision of taxes within and outside European borders*, festschrift in honour of prof. dr. Frans Vanistendael, eds. L. Hinnekens and P. Hinnekens, Kluwer, 2008, s. 608 ve 609; ve P. Pistone, 'Abuse of law in the context of indirect tax', in *Prohibition of abuse of law – a new general principle of EU law*, eds R. de la Feria and S. Vogenauer, Hart publishing, Oxford, 2009.

³¹ Başsavcı Lenz, *AAD 5 Ekim 1994, case C-23/93 (TV10)*, *ECR I-4795* davasındaki Mütalaasında bir tüzel kişinin subjektif bir amaç geliştiremediğinden hareketle tüzel kişilere subjektif testin uygulanmayacağını savunur. Başsavcı Geelhoed, *AAD 23 Eylül 2003, case C-109/01 (Akrich)*, *ECR I-9607* davasındaki Mütalaasının 173. paragrafında şu değerlendirmeyi yapmıştır: 'subjektif unsur elverişli değildir'; Weber'in bu konudaki eleştirisi için bkz.: Abuse of law, European Court of Justice, 14 December 2000, Case C-110/99, Emsland-Stärke, in *Legal Issues of Economic Integration 2004*, s. 51 ve 52. Başsavcı Maduro *Halifax* davasındaki Mütalaasının 70 ve 71. paragraflarında, subjektif testi, belirli işlemlerin yapaylığının, kişilerin subjektif niyetleri ile değil, objektif koşullar altında ortaya konulması şeklinde açıklamaya çalışmıştır.

³² Bkz.: M. Lang, Cadbury Schweppes line of case law from the Member States' perspective, in 'Prohibition of abuse of law – a new general principle of EU law', eds R. de la Feria and S. Vogenauer, Hart publishing, Oxford, 2009, s. 448.

³³ Bkz.: *Lang en Heidenbauer*, Wholly artificial arrangements, incorporate in: *A vision of taxes within and outside European borders*, festschrift in honour of prof. dr. Frans Vanistendael, eds. L. Hinnekens and P. Hinnekens, Kluwer, 2008, s. 608 ve 609.

³⁴ Ayrıca bkz.: J. Snell, The notion of and a general test for abuse rights: some normative reflections, in 'Prohibition of abuse of law- a new general principle

belirlilik ilkesine (ve buna bağlı olarak da yasanın lafzına) dayanabilmesi gerekir, böylesi bir imkân çok büyük dikkatle değerlendirilmelidir. Başka bir deyişle, bir işlemin yasanın amacı ve kapsamı ile çelişmesi kötüye kullanmanın mevcut olduğu sonucuna ulaşılması için hala yeterli değildir. Yasa kötü bir biçimde yazılmış ve mevzuatın amacı ışığında böyle bir niyet güdülmemişken belirli (vergi) avantajlarına izin veriyor olabilir. Hukuki belirlilik ilkesi ve yasallık ilkesi, bir avantajın yasanın amacı ile çeliştiğinden hareketle lafzı açık olan bir kanunun bertaraf edilmesine karşıdır. Herhangi bir kötüye kullanmaya yönelik olarak subjektif amacı bulunmayan bir kişi kolayca söz konusu avantajı kullanabilir. Bununla birlikte, bir avantaj yasanın amaç ve kapsamı ile uyumsuzluk içinde olduğunda ve bir kişinin kötüye kullanma amacı olduğunda durum başkadır. Böylesi bir durumda, hukukun kötüye kullanılmasının uygulanması suretiyle, kötüye kullanma amacı olan bir kişi hukuki belirlilik ilkesine dayanamayacağından, bu ilke bertaraf edilebilir. Sadece böylesi bir durumda, açık bir yasa, kendi başına amaçsal yorum yardımı ile değerlendirilebilir.

2.1.7. Ekonomik gerçekliğin tamamen yapay düzeneklerle çatışması

AAD'nın hem dolaysız hem dolaylı vergilendirme alanındaki içtihatlarında, 2006'dan beri, 'ekonomik gerçekliği' içeren düzenekler ile 'yapay düzenekler' arasında bir ayırım çizilmiştir. Bu bölümde, genel bir açıklama yapacağım.

2.1.7.1. Dolaysız vergilendirmede ekonomik gerçeklik

- a. *Ülke içindeki faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden normalde ödenecek vergiden kaçınma*

Cadbury Schweppes halen Divan'ın ekonomik gerçeklik testine en çok dikkat çektiği yargı kararıdır. Bu dava yerleşme özgürlüğünü sınırlama sonucu veren KEYK mevzuatı ile ilgilidir ve Divan hangi durumda KEYK mevzuatının haklı nedene dayandırılabilirceğini değerlendirmiştir; çünkü bu mevzuat 'özellikle Üye Devlet yasalarının uygulanmasını dolanmayı amaçlayan tamamen yapay düzeneklerle ilgilidir'. Divan (para. 52) 'vergiye tabi bir kişinin dav-

ranışını değerlendirirken, yerleşme özgürlüğü ile izlenen amacın özel olarak ele alınmasının gerekli olduğu' kanaatine varmıştır. Divan daha sonra yerleşme hakkının amacının ne olduğunu şu şekilde değerlendirmiştir: 'Bir Üye Devletin vatandaşlarına bir başka Üye Devlette faaliyetlerini sürdürmesi için ikincil bir yerleşim yeri kurmasına izin vermek ve buna bağlı olarak da Topluluk içinde serbest çalışan kişiler için faaliyet alanlarında ekonomik ve sosyal bütünleşmeye yardımcı olmaktır (...) Bu amaçla, yerleşme özgürlüğü bir Topluluk vatandaşının, istikrarlı ve devamlı bir biçimde, kendi ülkesi dışındaki bir Üye Devletin ekonomik hayatına katılmasına ve oradan kazanç elde etmesine izin vermeye yöneliktir'. Divan'a göre, yerleşme özgürlüğü hakkındaki Sözleşme hükümlerindeki anlamda yerleşme kavramı 'misafir eden Üye Devlette gerçek ekonomik faaliyetlerde bulunmak amacıyla kurulan gerçek yerleşimi' kapsamaktadır. 'Ülke sınırları içerisinde yapılan faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden normalde ödenmesi gereken vergiden kaçınma amacıyla yapılan, *ekonomik gerçekliği yansıtmayan* tamamen yapay düzenekler kurulması' bu kapsamda değerlendirilmez (bakınız para. 55; italikler yazara aittir). Ekonomik gerçekliğin bulunmaması ve bu yolla yerel kaynaklardan elde edilen kazançların vergilendirilmesinden kaçınılması, bu yargı kararının özünü oluşturmaktadır. Bu, sonraki kararlarda da tekrarlanmaya devam etmektedir. *Cadbury Schweppes* davasında, Divan vergiden kaçınma uygulamalarını açıklığa kavuşturmuştur; Divan'ın değerlendirmesi şöyledir: '*Marks & Spencer* 49.paragrafta değinilen grup şirketleri arasında zararların, en yüksek vergi oranını uygulayan ve dolayısıyla bu zararların vergi değerinin en yüksek olduğu Üye Devletlerde kurulmuş şirketlere transferini içeren uygulamada olduğu gibi, bir önceki paragrafta tanımlanan hareket tarzı, Üye Devletlerin kendi ülkelerindeki yürütülen faaliyetlerden dolayı vergilendirme yetkisi çerçevesinde hareket etmelerine engel olmakta ve buna bağlı olarak Üye Devletle'in vergilendirme yetkileri arasındaki dengeyi tehlikeyi sokmaktadır (bakınız *Marks & Spencer*, paragraf 46)' (bakınız para. 56 *Cadbury Schweppes*). Burada Divan 'tamamen yapay düzenekler'e karşı mücadele ile ülke içinde elde edilen kazançlarda vergiden kaçınma arasında bir bağlantı kurmuştur. Eğer böylesi bir vergiden kaçınmaya izin verilmesi gerekirse, 'Üye Devletler arasında vergilendirme yetkisinin dengelenmesi' tehlikeye girecektir. Yani

'tamamen yapay düzeneklere' karşı mücadele ile 'Üye Devletlerin vergi koyma yetkisinin dengelenmesi' arasında bağlantı kurulmuştur³⁵. Divan bu değerlendirmeyi sıkça yapmaktadır, örneğin AAD 18 Temmuz 2007, case C-231/05 (Oy AA), para. 62 and AAD 17 Ocak 2008, case C-105/07 (Lammers & Van Cleeff). Çok daha yeni tarihli SIAT davasında Divan şunu ileri sürmüştür (para. 48): 'Bundan dolayı yargılamada ihtilaf konusu olan gibi bir yasa, vergi kaçırma ve vergiden kaçınmayı önleme amacını gerçekleştirmek ve hem mali denetimin etkinliğini korumak hem de Üye Devletlerin vergilendirme yetkileri arasında bir denge sağlanmasına uygun düzenlenmek zorundadır, refere eden mahkeme önündeki davada bunların hepsi -yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi- birbirleri ile *yakından bağlantılıdır* ' (italikler yazara aittir).

Ülke sınırları içerisinde sağlanan kazançlar üzerindeki verginin dolanılması için yapılan işlemlere bu nedenle şüphe ile yaklaşılır. Glaxo Wellcome davası³⁶ da Divan'ın, normalde bir Üye Devlette vergilendirilecek kazancın başka bir Üye Devlete kaydırılması sonucunu veren tertiplerle mücadele için kötüye kullanma karşıtı düzenlemelerin konulduğunu, hem dengeli dağılım haklı nedeni hem de kötüye kullanma haklı nedeni ile açıkladığı bir örnektir.

Diğer yandan, Haribo davasında³⁷ AAD yabancı gelirlerin vergilendirilmesi durumunda (söz konusu davada, kar payı üçüncü bir ülkeden Üye Devletteki hissedara ödenmiştir) 'dengeli dağılımın' tehdit altında olmadığını belirtmiştir.

Ülke içinde yapılan faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinden kaçınma ile ilgili ölçütün, AAD'nin vergi kaçınma davalarının çoğunda uygulayabileceği önemli bir ölçüt olması dikkate değerdir. Eğer bir ülkedeki faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinden kaçınma ile bağlantılı işlemlerin herhangi bir ekonomik gerçekliği yok ise, sonuçta bu vergiden kaçınmayı meydana getirecektir. Bu ölçütün her zaman kolayca uygulanmadığını belirtmek gerekir. Ülke sınırlarına daha az bağlı gelirlerin vergilendirilmesi durumunda (örneğin kar payı, lisans üc-

³⁵ Ayrıca bkz.: P.C. van der Vegt, Bescherming van Europese winstbelastingjurisdicties tegen misbruik, WFR 2009/6816, s.761.

³⁶ CJ 17 September 2009, C-182/08 (Glaxo Wellcome), H&I 2009/11.3 (Wunderlich'in yorumu), para. 87 ve 91.

³⁷ CJ para. 10 February 2011, C- Joined Cases C436/08 and C437/08 (Haribo), H&I 2011/10.1 (Wattel'in yorumu), para. 123.

retleri, faizler), bu ölçüt daha az uygundur. Vergiden kaçınmanın mevcudiyetinin reddedildiği *Haribo* kararı (bir başka Üye Devlet sınırları içinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazanç dolayısıyla yabancı kar payı gelirinin vergilendirilmesi ile ilgili) buna bir örnektir. Böylesi vergiden kaçınma durumlarında, belirli işlemler arasındaki kısa zaman dilimleri gibi başka bir ölçüte dayanılması gerektiği konusunda Poelsen³⁸ ile aynı görüşteyim (daha ayrıntılı bilgi için bakınız 2.1.7.3)

b. Somut varlık, faaliyetlerin kontrol ve idaresi, ekonomik değer

Somut varlık

Cadbury Schweppes davasında Divan ‘tamamen yapay düzeneklerin’ varlığına dair daha fazla ayrıntıya değinmiştir. Divan ‘tamamen yapay düzenek’ olup olmadığını ortaya koymak için ‘üçüncü kişiler tarafından doğrulanabilir objektif faktörleri, özellikle, bir KEYK’in şirket binası, personel ve donanımı açısından fiziksel olarak mevcudiyetini’ belirlemek gerektiğini ifade etmiştir. Eğer tüm bu faktörler değerlendirildiğinde, KEYK’in yatırım yapılan ülke sınırları içinde herhangi bir gerçek ekonomik faaliyet yürütmediği, göstermelik bir işyeri olduğu sonucuna ulaşıyor ise, KEYK’in kurulmasının tamamen yapay düzenek özelliklerine sahip olduğu şeklinde değerlendirilmelidir. Divan’a göre, bu özellikle ‘postakutusu’ veya ‘paravan’ yavru şirketi durumunda olabilir. *Cadbury Schweppes kararında*, ulusal yasanın amacı ve yerleşme hakkının amacı ışığında, AAD fiziksel varlığa (vergilendirmedeki genel kullanımı ‘maddi koşul’ şeklindedir) önem vermiştir; işyeri binası, personel ve donanım gibi. Başsavcı Leger’in *Cadbury Schweppes* davasındaki Mütalaasında i. fiziksel varlık unsuruna ek olarak tespit ettiği şartlar³⁹ şöyledir: ii. Yavru şirket tarafından yürütülen faaliyetin gerçek niteliği ve iii. Bu faaliyetin, ana şirket ve tüm grup bakımından, ekonomik değeri.

Faaliyetlerin kontrol ve idaresi

İkinci koşul olan ‘faaliyetin gerçek niteliği’ için Başsavcı şundan bahseder: ‘yavru şirket personelinin verilen hizmetler bakımından

³⁸ M. Poelsen, *Freedoms of establishment and the balanced allocation of tax jurisdiction*, Intertax, 2012, s. 211.

³⁹ Bkz., Başsavcı Mütalaasının 111 - 114 üncü paragrafları.

yetkinliği ve bu hizmetlerin yerine getirilmesinde karar alma yetkisi. Eğer, örneğin, bir yavru şirket sadece icrai aracı fonksiyonu gösteriyor, kendisine ödeme yapılan hizmetlere ilişkin verilmesi gereken kararlar bir başka yerde alınıyorsa, bu durumda söz konusu hizmetlerin yatırım ülkesinin vergisel egemenliğine taşınmış olmasını tamamen yapay bir düzenek olarak değerlendirmek gerekir⁴⁰. Literatürde, Başsavcı tarafından dile getirilen ikinci koşulun AAD kararında tekrarlanmadığı ve buna bağlı olarak AAD tarafından aranmadığı kabul edilmektedir.⁴¹ Gerçekten, kararda, Divan personelin yetkinliği ve karar alma derecesi ile ilgilenmemiştir. Bununla birlikte, söz konusu durumların önemli olduğu da tartışılabilir. Somut varlığa ek olarak, *Cadbury Schweppes* davasında, AAD *Eurofood* davasına (C-341/04) atıfla ‘posta kutusu’ veya ‘paravan’ yavru şirketten de bahsetmiştir. Bu göndermeye istinaden, doktrinde, AAD’nin, postakutusu veya paravan yavru şirket ile ‘kanuni merkezinin bulunduğu Üye Devlet sınırı içinde herhangi bir ticari faaliyette bulunmayan şirkete’ atıf yaptığı vurgulanmıştır (bakınız para. 35 *Eurofood* davası). De Broe⁴² ve Lang⁴³ her ikisi de *Eurofood*’da problemin somut varlık (ofis mekanı/çalışan) ile ilgili olmadığına, ancak sorunun bir *faaliyetin* yapılıp yapılmadığı (‘herhangi bir işin yürütülmesi’) olduğuna dikkati çekmişlerdir. Yani somut varlığa ek olarak, eğer bir yerde tamamen yapay düzenek var ise ya da yok ise burada aynı zamanda bir ‘faaliyet’ sorunu da olması gerektiği *Cadbury Schweppes* davasından çıkmıştır. Böyle bir sonucu tartışmayı istememekle birlikte (ayrıca aşağıya bakınız), benim görüşüme göre, yargı kararını doğru bağlamda anlamak için *Eurofood*’daki somut şartların değerlendirmeye alınması önemlidir. Şöyle ki, bu dava şirketin kendi faaliyetleri ile çok ilgili değildir; ancak sorun şirketin faaliyetlerinin gerçekten nereden yönetildiği (*Eurofood*’un kendisi ya da ana şirket tarafından) ile ilgilidir. *Eurofood*, Parmalat Grubu’nun (30’dan fazla ülkede yavru şirketi bulunan çok uluslu şirket) şirketlerine finansal hizmetler sağlayan *Eurofood* şirketi ile

⁴⁰ Bkz., Başsavcı Mütalaasının 113 üncü paragrafı.

⁴¹ Bkz.: A.M. Jiménez, Towards a homogeneous theory of abuse in EU (direct) tax law, Bulletin 2012, s. 286.

⁴² Bkz., L. De Broe, International Tax Planning and Prevention of Abuse, Vol. 14, Doctoral Series, IBFD, Amsterdam, 2008, s. 852.

⁴³ Bkz., M. Lang, Cadbury Schweppes line of case law from the Member States’ perspective, in ‘Prohibition of abuse of law – a new general principle of EU law, edsR. de la Feria and S. Vogenauer, Hart publishing, Oxford, 2009, s. 445.

ilgili bir dava idi. Eurofood İrlanda'da kurulmuştu (büyük ihtimalle mali nedenlerden dolayı) ve problem tasfiye sürecinde hangi yerel mahkemenin yetkili olduğu idi. Üye Devletlerde yetkili mahkeme, borçlunun asıl menfaatlerinin merkezi kimin yetki alanı içindeyse odur. İflas Esasları Tüzüğü'nün 3(1) maddesi'ne göre, bir şirketin kanuni merkezinin bulunduğu yer, aksine bir kanıt olmadıkça, asıl menfaatlerinin merkezi olarak kabul edilir. Önemli olan Tüzüğü'nün 13.maddesinde 'asıl menfaat merkezi'nin kapsamı vurgulanmıştır. Buna göre, 'asıl menfaat merkezi, borçlunun menfaatlerini düzenli bir biçimde *idare* ettiği ve bu nedenle üçüncü kişiler tarafından doğrulanabilir olan' yerdir (italikler yazara aittir). *Eurofood* davasında sorun Eurofood'un kendi kendine şirket politikasını belirlemiş ya da ana şirketin politkayı belirlemiş olup olmamasıdır ve bunun 'asıl menfaat merkezi' kapsamında etkisinin ne olduğudur. *Eurofood*'daki sorunlar Divan tarafından aşağıdaki gibi özetlenmiştir (paras. 26 ve 27): 'ulusal mahkeme, ana şirket ve yavru şirketin kanuni merkezlerinin iki farklı Üye Devlette olması halinde, yavru şirketin ana menfaat merkezinin tespiti için belirleyici fakötürün ne olduğunu sormaktadır. Davayı refere eden mahkeme bir yandan, yavru şirketin kanuni merkezinin bulunduğu Üye Devlette üçüncü kişiler tarafından doğrulanacak şekilde, kendi tüzel kişiliğine dayanarak, düzenli olarak kendi menfaatlerini yönettiği, diğer yandan, ana şirketin, ortak statüsü ve yönetici atama yetkisi nedeniyle yavru şirketin politikasını kontrol etme konumunda olduğu; bu iki durumdan hangisine ağırlık verilmesi gerektiğini sormaktadır'. AAD daha sonra bu soruya aşağıdaki cevabı vermiştir (para. 37): "Bu durumlarda, dördüncü sorunun cevabı şu olmalıdır; borçlunun yavru bir şirket olduğu ve ana şirket ile yavru şirketin kanuni merkezlerinin iki farklı Üye Devlette bulunduğu hallerde, Tüzüğü'nün 3 (1) maddesinin ikinci cümlesinde, yavru şirketin ana menfaat merkezinin bulunduğu yerin kanuni merkezinin yer aldığı Üye Devlette kabul edileceği şeklindeki karine, yalnızca, eğer üçüncü kişiler tarafından hem objektif ve hem de doğrulanabilir unsurlar şirketin kayıtlı merkezi gösterildiği kabul edilen yerden farklı gerçek bir durumun mevcudiyetini ortaya koyuyorsa çürütülebilir. Bu, özellikle, şirketin kanuni merkezinin bulunduğu Üye Devlet sınırları içerisinde herhangi bir ticari faaliyette bulunmayan bir şirket olması durumunda olabilir. Tersine, bir şirketin kanuni merkezinin

bulunduğu Üye Devlet sınırları içinde ticari faaliyetlerde bulunduğu hallerde, sadece şirketin ekonomik tercihlerinin bir başka Üye Devletteki ana şirket tarafından kontrol ediliyor ya da edilebilir olması, Tüzükle belirlenen karinenin aksini ispatlamak için yeterli değildir'. Cevabı uyuşmazlığın içeriği bağlamında anlamak önemlidir. Bu dava, yerel mahkemeye göre (örneğin, diğerlerinin arasında, para. 27'de yer almıştır), 'üçüncü kişiler tarafından doğrulanacak şekilde, kendi tüzel kişiliğine dayanarak, düzenli olarak kendi menfaatlerini yöneten' bir şirketle ilgilidir; ön sorunlara cevaben, Divan *bu faaliyetleri* 'ticari faaliyette bulunan bir şirket' olarak yeniden ifadelendirmiş (para. 36 and 37), ancak bu davanın içeriği bakımından sorun kimin yavru şirketin politikasını tamamen yönettiği idi. Çalışanların yetkinliği ve karar alma yetkisi burada mutlaka önem taşımaktadır ve Divan belirli bir Üye Devlet'te 'üçüncü kişiler tarafından doğrulanacak şekilde, kendi tüzel kişiliğine dayanarak, düzenli olarak kendi menfaatlerini yöneten' bir şirket bulunduğu hallerde, söz konusu şirketin ana menfaat merkezinin o devlette olduğunu ve 'sadece şirketin ekonomik tercihlerinin bir başka Üye Devlet'teki ana şirket tarafından kontrol edilmesi ya da edilebilmesinin bunun üzerinde bir etkisi olmadığını' açıklığa kavuşturmuştur. Sonuç itibarıyla *Eurofood* bir şirketin, faaliyetinin değil (bu konuda davada tartışma konusu değildir), politikasının yönetilmesi ile ilgili bir davadır. Bu daha sonra *Planzer* kararında teyid edilmiştir⁴⁴. Bu davanın temeli Onüçüncü KDV Direktifi 86/560/EEC'nin 1 (1). maddesindeki 'iş yeri (place of business)' teriminin yorumlanması idi. Burada aynı zamanda bir şirket politikasının oluşturulduğu yerin neresi olduğu sorunu ile bağlantı vardır ve AAD, *Eurofood* ve *Cadbury Schweppes*'de yaptığı gibi, 'postakutusu' veya 'levha' şirket ile bağlantı kurmuştur. Divan'ın değerlendirmesi şöyledir (para. 60 - 62): 'Bir şirket ile ilgili olarak, bu davadaki uyuşmazlıkta olduğu gibi, Onüçüncü Direktifin 1 (1). maddesindeki iş terimi şirketin genel idaresi ile ilgili önemli kararların alındığı ve şirketin merkezi idare fonksiyonlarının sürdürüldüğü yere gönderme yapar. Bir şirketin işyerinin bulunduğu yerin tanımlanması başta aralarında kayıtlı ofisi, merkezi idare yeri, yöneticilerinin toplandığı yer, genellikle aynı olan o şirketin politikalarının belirlendiği yer gibi bir dizi faktörün ele alınmasını gerektirir. Asıl yöneticilerin ikamet ettikleri

⁴⁴ ECJ 28 June 2007, case C-73/06 (*Planzer*).

yer, genel kurul toplantılarının yapıldığı yer, idari ve mali belgelerin tutulduğu yer ve şirketin finansal ve özellikle de bankacılık, işlemlerinin esas olarak yapıldığı yer gibi diğer faktörler de göz önüne alınabilir. Bunun sonucunda sahte bir yapı, 'postakutusu' veya 'levha' şirket gibi, Onüçüncü Direktifin 1 (1) maddesindeki işyerinin olduğu yer olarak tanımlanamaz (bakınız, kıyasen, Case C-341/04 *Eurofood IFSC* [2006] ECR I-3813, paragraf 35 ve *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, paragraf 68).

Bu nedenle, postakutusu şirketin var olup olmadığı sorusunun cevabı, şirket politikalarının belirlendiği (idari ve merkezi yönetim) yere, personelin oradaki yetkinliği ile bağlantısına ve karar alma yetkisine ilişkin soruların yanıtına bağlıdır.

Yukarıda belirtildiği gibi, *faaliyetlerin* yapılması da örneğin, bir şirketin (ekonomik) mevcudiyetini destekleyebilir. Bu gibi bir durumda, kolayca postakutusu şirket durumu olmayacaktır. Benim görüşüme göre, eğer burada yeterli ölçüde bir mevcudiyet var ise bu yapının kötüye kullanma hükümlerine karşı her zaman koruma sağlayacağı anlamına gelmez. Bir şirket yeterli ölçüde faaliyetlerde bulunduğu zaman dahi, yapay olabilecek işlemleri her zaman yapabilir (bu ekonomik faaliyetlere katkısı olmayan borçlar gibi). Faaliyetlerin olmaması hali kötüye kullanmanın bir göstergesi olmasına rağmen, bu aynı zamanda şu görüşü yansıtmalıdır: belirli faaliyetler, sonuç itibarıyla, çok az mevcudiyet gerektirir (holding veya finansman faaliyetlerini düşünün) öyle ki mevcudiyet ayrıca daha sonra daha az belirleyici bir rol oynayacaktır⁴⁵ ⁴⁶. Bu bağlamda, *Foggia*⁴⁷ davasında da AAD şunu ileri sürmüştür: 'Aslında, faaliyeti olmayan ve devir alan şirkete bir malvarlığı katkısında da

⁴⁵ Ayrıca bkz.: *Lang en Heidenbauer*, Wholly artificial arrangements, in: A vision of taxes within and outside European borders, festschrift in honour of prof. dr. Frans Vanistendael, eds. L. Hinnekens en P. Hinnekens, Kluwer, 2008, s. 604, E. Robert and D. Tof, The substance requirement and the future of domestic Anti-abuse rules within the Internal Market, European Taxation 2011/11, s. 442 ve Ayrıca bkz.: A.M. Jiménez, Towards a homogeneous theory of abuse in EU (direct) tax law, Bulletin 2012, s. 286.

⁴⁶ *Cadbury Schweppes* kararının ulusal mahkemelerce uygulanması konusunda, Fransız *Rifaut* davasına (Court Administrative d'Appel Nancy, 22 August 2008, Rifaut, no. 07NC00783, Highlights & Insights 2009/2.5 (Raingeard ve Gutmann'ın yorumlarıyla) ve *SIFA* davasına gönderme yapılmıştır, Cour Administrative d'Appel Paris, 18 December 2008, Highlights & Insights 2009/5.8 (Raingeard ve Gutmann'ın yorumlarıyla).

⁴⁷ CJ 10 November 2011, C-126/10 (*Foggia*), H&I 2012/6.1 (Da Silva'nın yorumu).

bulunmayan bir şirketin devir alınması şeklinde uygulanan şirket birleşmesi ya da yeniden yapılandırma, yine de, devir alan şirket bakımından geçerli ekonomik sebeplerle yapıldığı şeklinde değerlendirilebilir’.

Ekonomik değer

Cadbury Schweppes davasında, Başsavcı tarafından bahsedilen ve ekonomik gerçekliğin ortaya konulmasına katkıda bulunabilecek olan son koşul ‘ekonomik değer’ idi. Bu koşulun *Cadbury Schweppes*’de AAD tarafından dikkate alınmadığı görülmektedir. Burada, Başsavcı ‘yavru şirketin faaliyeti ile yaratılan katma değere’ atıf yapmıştır (...) ‘bu, ana şirketin faaliyeti ışığında, hiçbir ekonomik varlığı bulunmayan yavru şirket tarafından hizmetin verildiği objektif durumun değerlendirilmesini mümkün kılabilirdiği ölçüde geçerlidir’. Bununla birlikte, ekonomik gerçekliği ispat etmek için önemli olabilecek ekonomik değer durumunun hesaba katıldığı görülür. Bu *Foggia* davasından çıkarılabilir.⁴⁸ Bu davada mükellef, şirket birleşmesi yoluyla büyük zararları üstlenmek istemişti. Böylesi bir durum şirket birleşmesinin sadece mali amaçla yapıldığının bir göstergesi olarak kabul edilebilecekken, grubun idare ve yönetim maliyetlerinin azalmasından dolayı, söz konusu yeniden yapılanma maliyet yapısı bakımından pozitif bir etkiye sahipti. AAD şunu ileri sürmüştür (para 47 ve 48): ‘Dolayısıyla, kural olarak, bir grubun kendi yönetim ve idare maliyetlerinin azaltılmasına izin verecek şekilde yeniden yapılandırılması veya rasyonalize edilmesi halinde, geçerli ticari nedenlerle şirket birleşmesi işlemi yapılmasına engel olunması için hiç bir sebep yoktur. Bununla birlikte, bu davadaki yargılamadaki uyumsuzlukta olduğu gibi, öngörülen vergi avantajının miktarı, yani 2 million AVRO’dan daha fazla olduğu gözününe alındığında, grup tarafından yapılan tasarrufun maliyet yapısı bakımından oldukça marjinal kaldığı bir halde, yapılan devir işlemi için aynı şey söylenemez. O bakımdan, idari ve yönetim masraflarının azalmasından kaynaklanan maliyet tasarrufu, devralınan şirket ortadan kalktığından, doğası gereği, grubun durumunun sadeleştirilmesini kapsayan bir kazanımla, herhangi bir birleşme işleminin

⁴⁸ CJ 10 November 2011, C-126/10 (*Foggia*), H&I 2012/6.1 (Da Silva’nın yorumu).

özünde vardır' (italikler yazarın). Burada AAD'nin vergi avantajına (zararlara) karşı ekonomik değeri (grup için maliyet tasarrufu) ölçtüğünü görmekteyiz. *Cadbury Schweppes*'de de Başsavcının uyguladığı benzer bir testtir.

c. Kredi ve faizler için ticari sebepler

Ekonomik gerçekliğin mevcut olup olmadığı somut olaydaki koşullara bağlıdır. Ayrıca konu ile ilgili hükmün anlam ve amacı ve önlenmeye çalışılan kötüye kullanma çeşidi de bununla ilgilidir. AAD 13 Mart 2007, case C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*) kararında, konu Birleşik Krallık örtülü sermaye kuralları idi. Bu davada, *Cadbury Schweppes*'deki ihtilafta olduğunun tersine, fiziksel mevcudiyet (ve benzeri) gibi koşullar ekonomik gerçekliği ispatlamak için önemli değildi; ancak Üye Devlete ilke olarak, faizin emsallere uygun olmasını istemesi için izin verilmişti. Divan'ın (para. 80'deki) ifadeleri şöyledir: 'kötüye kullanma uygulamaları ile mücadele gereksinimi çerçevesinde, yerleşik bir yavru şirket tarafından yerleşik olmayan ana şirkete yapılan faiz ödenmesinin [kar] dağıtımı olarak muamele görmesi, ancak ve faiz miktarının bu şirketlerin emsallere uygun bir şekilde kararlaştıracakları miktardan fazla olması şartına bağlanması kaydıyla, yani bu tarafların aynı grup şirketine dahil olmadıkları bir halde kabul edecekleri ticari koşullara bağlandığında geçerli olur'.

Divan sonrasında şu değerlendirmeyi yapmıştır (para. 81):

'Yerleşik bir şirkete yerleşik olmayan şirket tarafından, emsallere uygun bir biçimde kararlaştırılabilecek olan koşullardan farklı koşullarla kredi temin edilmiş olması, borç alan şirketin yerleşik olduğu Üye Devlet bakımından, işlemin, kısmen veya tamamen, ana amacı o Üye Devletin vergi mevzuatını dolanmak olan tümüyle yapay bir düzenek olup olmadığını belirlemek için bağımsız bir biçimde onaylanabilir objektif bir unsur sağlar. Bununla bağlantılı olarak, mesele, eğer ilgili şirketler arasında emsallere uygun bir ilişki olsaydı, bu borcun verilip verilmeyeceği veya farklı bir miktarda veya farklı bir faiz oranı ile verilip verilmeyeceği meselesidir'. Buna (para. 82) şu şart ilave edilmiştir: 'her hangi bir vesileyle böyle bir düzenneğin varlığı gözardı edilemez, mükellefe, uygunsuz idari sınırlamalara tabi olmaksızın, bu düzenneğin yapılmasına dayanak

teşkil eden haklı ticari nedenleri kanıtlaması olanağı verilmelidir.⁴⁹ Burada örtülü sermaye kuralları ile ilgili olarak, Divan'ın, doğru bir biçimde, eğer yapay düzenek sorunu var ise olaya münhasır bir tanımlama verdiğini görmekteyiz. Örtülü sermaye kuralları çerçevesinde, ekonomik gerçekliğin olup olmadığı sorunu maddi içeriği değil, faiz ve kredinin ticari koşullarını kapsar.

2.1.7.2. KDV davalarında ekonomik gerçeklik

KDV davalarında, Divan başlangıçta metinden ayrılmış ve 'normal ticari faaliyetler kapsamında yürütülmeyen işlemler' ile ilgilenmesi gerektiğini kabul etmiştir (Halifax, para. 69).⁵⁰ Bununla birlikte, çok geçmeden, örneğin, *Planzer*⁵¹ davasında kötüye kullanma testi çerçevesinde 'ekonomik gerçeklik' terimi bu davaya eklenmiştir, bakınız para. 43. Söz konusu davada şöyle denmiştir: 'ekonomik gerçekliğin dikkate alınması, ortak KDV sisteminin uygulanmasında esaslı kriter oluşturmaktadır'.⁵²

Aynı zamanda kötüye kullanma ile de ilgili olan *Part services* davasında⁵³, sorun, farklı faaliyetlerin ya da 'paylaştırılınca yapay olacak biçimde bölünemeyen bir ekonomik malın' bulunup bulunmadığı idi. Bu sorunun cevabında ulusal mahkeme kötüye kullanma durumunun olup olmadığı sorusunu da kapsama alarak kendi analizlerini genişletmek zorunda olduğunu hissetmiştir, buna bağlı olarak AAD de. Bu analizde, AAD işlemlerin bazı özelliklerini özetleyerek şu gözlemlerde bulunmuştur: 'müşteriler tarafından yapılan kira ödemeleri aracın satın alınma maliyetinden az bir miktar

⁴⁹ The *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* kararı AAD 17 Ocak 2008, case C-105/07 (*Lammers & Van Cleeff*), ECR I-173 davasında da tekrarlanmıştır.

⁵⁰ Bkz., F. Vanistendael, Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?, EC Tax review 2006-4, s. 192, Yazar, Cadbury Schweppes and Halifax kararlarının ötesinde şu değerlendirmeyi yapmıştır: 'Sonuç olarak her iki karar da vergiden kaçınmayı çürütmek üzere aynı değilse de benzer gerekçe kullanmışlardır: 'işlemin ekonomik gerçekliği'.

⁵¹ CJ 28 June 2007, case C-73/06 (*Planzer*), ECR 2007, p. I-5677.

⁵² Daha eski *DFDS* (ECJ 20 February 1997, case C-260/95 (*DFDS*), ECR 1997, p. I-1022) davasında Divan'ın, 'ortak KDV sisteminin uygulanmasında gerçek ekonomik durumun gözönünde tutulmasını asli kriter olarak' belirttiğini, davadaki diğer dayanak noktalarının vergiden kaçınmaya neden olabileceğini değerlendirmiş olduğunu belirtmek isterim. Diğer KDV içtihat hukukunda ekonomik gerçeklik teriminin uygulanması için bkz.: E.T. Terra, Waan of werkelijkheid; de economische reële prestatie, MBB 2012/10.

⁵³ ECJ 21 February 2008, case C-425/06 (*Part Service*), ECR I-897.

fazladır; - bu yüzden, söz konusu hizmetler ayrı bir biçimde değerlendirildiğinde, ekonomik olarak kar getirmediği görülmektedir, işletmenin ayakta kalabilmesi sadece müşteriler ile akdedilen sözleşmeler vasıtasıyla sağlanamamaktadır'; Burada, AAD birşey söylememektedir, ama işlemlerin ekonomik gerçekliğe sahip olup olmadığını ölçüyormuş gibi gözükmektedir.

RBS Deutschland davasında, Divan açık bir biçimde kötüye kullanmanın mevcut olup olmadığı sorusunu ekonomik gerçeklik ile uyuşturmaktadır. Söz konusu davada, refere eden mahkemeye göre (bakınız dördüncü bekletici sorun), emsallere uygunluk ilkesine göre hareket etmiş iki tane birbirine bağlı olmayan taraf vardı. Divan yapay düzenek olduğunu gösteren hiç bir şey olmadığına ve [işlemin] ekonomik gerçekliğe uygun olduğuna karar verdi. Divan'ın değerlendirmesi şöyleydi:

'50 Mevcut davadaki uyumsuzluk konusu sorun ile ilgili olarak çeşitli işlemlerin yasal olarak birbirine bağlı olmayan iki kişi arasında gerçekleştiğinin altı çizilmelidir. Aynı zamanda, bu işlemlerin niteliksel olarak yapay olmadığı ve normal ticari faaliyetler kapsamında yürütüldüğü konusunda fikir birliği mevcuttur.

51 Ulusal mahkemenin değerlendirmesine göre, yargılamadaki uyumsuzluk konusu işlemlerin özellikleri ve bu işlemleri gerçekleştiren şirketler arasındaki ilişkilerin doğası, ekonomik gerçekliği yansıtmayan ve temel amacı vergi avantajı sağlamak olan bir yapay düzenek izlenimini uyandıracak hiçbirşey içermemektedir (bu anlamda bakınız, *Case C-162/07 Ampliscientifica and Amplifin* [2008] ECR I-4019, paragraf 28), çünkü RBSD Almanya'da kurulmuş bankacılık ve leasing hizmetleri yapan bir şirkettir.

52 Bu durumlarda, hizmetlerin bir başka Üye Devlette kurulu bir şirket tarafından diğer Üye Devlette kurulu şirkete sunulması ve işlemlere ilişkin sözleşme koşullarının ilgili ekonomi işletmecilerine özel faktörlere dayanılarak seçilmiş olması, hakkın kötüye şeklinde değerlendirilemez. RBSD esasında gerçek ekonomik faaliyet süresince söz konusu hizmeti sunmuştur'.

Bu karara getirilen eleştiri, olgular temel alınmak suretiyle farklı bir sonuca ulaşılabilceği şeklinde olmuştur.⁵⁴ Bu eleştiri her

⁵⁴ Bkz.: J.J.P. Swinkels, *Abuse of EU VAT Law*, International VAT Monitor, 2011, s. 223.

ne kadar iyi bir temele dayalı gözüdürse gözüksün, bu davada dikkat çekilmesi gerekir ki AAD de ulusal mahkeme ile aynı görüştedir ve olayları doğru değerlendirecek olan tamamen bu mahkemedir.

AAD aynı zamanda *RBS Deutschland* ile aynı gün verilen *Weald Leasing* davasındaki kararında da ekonomik gerçekliğe gönderme yapmaktadır. Söz konusu davada mükellefin davranışı kural olarak KDV Direktifine aykırı değildir, ancak AAD farklı bir değerlendirmede bulunmuştur (para. 39): 'Ulusal mahkemenin belirlemek zorunda olduğu, öncelikle, dava konusu uyuşmazlıktaki finansal kiralama işlemlerine ilişkin sözleşme hükümlerinin Altıncı Direktife ve bunu aktaran ulusal finansal kiralama mevzuatına aykırı olup olmadığı ve yerel mevzuatı değiştirip değiştirmediğidir. Bu sonuç, özellikle, kiraların alışılmışın dışında düşük ya da ekonomik gerçekliği yansıtmadığı hallerde ortaya çıkar', ayrıntılı bilgi için bakınız 2.1.3 no.lu paragraf.

2.1.7.3. Diğer (daha önceki) içtihatlar: U-dönüşleri – Sınırlı süre – geçici düzenlemeler

Geçmişte, AAD ekonomik gerçeklik kriterine çok atıf yapmadığı birkaç karar vermişti, ancak söz konusu içtihatlarda, bir dizi dava olgusu tartışmaya açılmış veya mevcut içtihat hukukunda ekonomik gerçekliğin yeterince yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda ileri sürülebilecek belirsizlikleri içeren çeşitli durumlar hakkında örnekler verilmişti. Bu içtihatlar çeşitli durumları kapsar:

U-dönüşü halleri olarak adlandırılan bazı durumlar (daha eski) içtihatlarda bulunabilir. Örneğin, *AAD 14 Aralık 2000, case C-110/99 (Emsland-Stärke)* davasında bir mal, vergi avantajı sağlamak için, aynı zamanda yeniden ithal edilmek üzere ihraç edilmişti. Burada kötüye kullanma durumu vardır. *AAD 10 Ocak 1985, case 229/83 (Leclerc), ECR p. 1* davası da bir diğer örnektir. Bu davada, kitaplar öncelikle ihraç edilmiş ve daha sonra tekrar aynı Üye Devlete ithal edilmiştir; bu sonuç itibarıyla aynı zamanda bir U-dönüşü halidir. Bu davada, Divan kötüye kullanmanın mevcut olduğuna karar vermiştir: 'ihraç edilen söz konusu kitapları yayınlandığı yere yeniden ithal etmenin *tek* amacı uyuşmazlık konusuna dair mevzuat hükümlerini *dolanmak içindir*' (italikler yazara aittir).⁵⁵ *Leclerc* kararı

⁵⁵ *AAD 11 Aralık 2003, case C-322/01 (Deutscher Apothekerverband), ECR I-14887* davasında tıbbi ürünlerin ihracatı ve yeniden ithalatı uyuşmazlık konusu idi. Divan bu davada *Leclerc* davasındaki anlamda kötüye kullanma olmadığına

1985'te verilmişti ve bugünkü mevcut içtihat olsaydı, AAD muhtemelen ihracat ve ardından derhal ithalatı içeren U-dönüşünün ekonomik gerçeklik ile bağlantısının olmadığı sonucuna ulaşacaktı.

U-dönüşünü bir vergi davası olan *Lasteyrie* kararında da bulabiliriz. Bu davada Divan, 'sadece vergi ödemekten kaçınma amacıyla', önce göç edilmesinin, sonra vergisiz bir biçimde hisse satışının gerçekleştirilmesinin ve 'oldukça kısa süre kalınan' [ülkeden] tekrar göç edilmesinin vergiden kaçınma olarak görülebileceğine ve bununla da 'özellikle geçici transfer riskleri ile ilgili önlemler' almak suretiyle mücadele edilebileceğine işaret etmiştir. Divan, 'bir başka Üye Devlette oldukça kısa bir süre kalınarak, bu sürede [malvarlığının] değer artışı sağladıktan sonra Fransa'ya dönen mükelleflerin, bir başka Üye Devlette yerleşme serbestisinin iyi niyetli uygulamasından başka bir amacı olmayan mükellefin durumunu etkilemesinden kaçınmak suretiyle vergilendirilmesi şeklindeki bir önlem, vergiden kaçınma hükmünün bir örneği olarak göstermiştir. *Glaxo Wellcome*-davasındaki mütalaasında, Başsavcı Bot da yabancı bir grup şirketinin hisselerini Alman şirketine sattıktan sonra hızlı bir biçimde (aynı) yabancı gruba satışında oluşan mali avantajın vergiden kaçınma davranışı olarak değerlendirileceğini ifade etmiştir. Tam olarak vergiden kaçınmanın nelerden ibaret olduğu açıkça belli olmamasına rağmen, U-dönüşü *Kofoed* davasında da görülebilir. Bu davada, Başsavcı Kokott 'karların dağıtımı ile [hisse] değişimi arasında zamanlama açısından yakın bir bağlantının olası bir kötüye kullanmaya işaret edebileceğini' ileri sürmüştür (Mütalaasının 59 uncu paragrafı). AAD bu noktaya kararında para. 39'da göndermede bulunur. Bu aynı zamanda U-dönüşü olarak tanımlanabilen durumların bir başka çeşididir. U-dönüşlerinin ortak özelliği bir dizi işlemin kısa bir süre içinde gerçekleşmesi ve bu nedenle, esasında, söz konusu işlemlerin ekonomik gerçekliğinin tartışmaya açık olmasıdır. U-dönüşlerinin yeterince ekonomik gerçeklik taşımadığı ve dolayısıyla yapay düzenek olarak adlandırılacakları konusunda Kemmeren⁵⁶ ile aynı görüşteyim.

hükmetti, çünkü tıbbi ürünleri ihraç etmiş olan tacir yeniden ithalata karışmamıştı.' (bkz., para. 129 ve 130). Karşılaştırma için bkz.: *ECJ 21 July 2005, case C-515/03 (Eichsfelder Schlachtbetrieb)*, *ECR I-7355*, para. 36.

⁵⁶ E.C.C.M. Kemmeren, The Netherlands: Pending case filed by Netherlands Courts: the Gielen (C-440/08), Zwijnenburg (C-352/07) and X Holding (C0337/08) cases, in *ECJ-Recent Developments in Direct Taxation 2009*, No. 64, Linde Verlag Wien, s.153-197.

Kısa süreli işlemleri içeren düzeneklerde ekonomik gerçeklik ile bağlantı olmayabilir. AAD 17 Temmuz 1997, *case C-28/95 (Leur-Bloem)* davasında AAD ‘sürekli olmayan ve sınırlı bir zaman aralığı için özel bir durum yaratma amacı ile yapılan hisse değişimi yoluyla şirket birleşmesinin, vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınmaya bir kanıt oluşturabileceğini’ (bakınız para. 42) belirtmiştir ve AAD 22 Mayıs 2008, *case C-162/07 (Ampliscientifica)* davasında görüldüğü üzere Divan’a göre, ‘yasaya uygun yapıların geçici bir biçimde düzenlenmesi’ kötüye kullanma ve kaçakçılığı teşvik edebilir. Bu hususta, *Leur-Bloem* davasında, AAD Şirket Birleşmelerinde Vergi Direktifinde kötüye kullanma hükmünde geçen ‘haklı ticari sebepler’ teriminin ‘zararların yatay biçimde mahsup edilmesi gibi tamamen mali avantajların elde edilmesinden daha fazlasını’ kapsayacak biçimde yorumlanması gerektiğini belirtmiştir.

Yapıya üçüncü bir kişinin de eklenmesi, şüphelenilebilecek bir durumdur ki buna *Weald Leasing* (bakınız paras. 40-41) davası örnek verilebilir. Bununla beraber, AAD 27 Eylül 2007, *case C-146/05 (Collée)* davasında, AAD, eğer fiil haksız vergi avantajı sağlama amacı taşımadan yapılmışsa, sözleşme komisyonlarını almak için (ticari bir eylem) bir aracının devreye sokulmasının hukukun kötüye kullanılması olmadığına işaret etmiştir.

3. Topluluk hukukunun genel ilkesi ya da başka ilkeler

Topluluk hukukunun genel prensiplerinin, kötüye kullanmayı önlemeyi içerip içermediği uzun süre açık değildi.⁵⁷ AAD 5 Temmuz 2007 (*Kofoed*) davasında Divan konuya açıklık getirmiştir. Söz konusu davada Divan, Şirket Birleşmeleri Vergi Direktifinin kötüye kullanma hükmünün ‘hakkın kötüye kullanılması yasaktır’ şeklindeki genel Topluluk hukuku ilkesini ‘yansıttığından’ (para. 38) bahsetmiştir. Divan burada kötüye kullanmanın tartışılmış olduğu çeşitli hukuk alanlarındaki bir davaya atıfta bulunmuştur, örneğin *Centros* (yerleşme özgürlüğü/ şirket kurma şartları), *Halifax* (KDV), *Agip Petroli* (Üye Devletlerde deniz vasıtası ile nakliyecilik) ve *Cadbury Schweppes* (yerleşme hakkı/dolaysız vergiler). Buna bağlı olarak, bu karardan sonra, Divan’ın görüşüne göre yasanın kötüye kul-

⁵⁷ Bu konuda geniş bilgi için bkz.: *R. de la Feria*, Prohibition of abuse of (Community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax, CMLrev 2008, s. 395.

lanılması yasağının Topluluk Hukuku'nun genel prensibi olduğu açıkça 'görülür' (bakınız aşağıdaki bölüm). Bunun bir önemli sonucu, eğer Üye Devlette kötüye kullanmaya yönelik genel bir kural yok ise (Birleşik Krallık ve Danimarka gibi), bu Üye Devlet halen Topluluk hukukunun genel kuralı olarak kötüye kullanma yasağına dayanarak AB hukukunun kötüye kullanılmasını engelleyebilir.^{58 59} Bu, örneğin, *AAD 21 Şubat 2006, case C-255/02 (Halifax)* davasında ortaya çıkmış olup, Divan, Birleşik Krallık Gelir İdaresi'ne, KDV Direktifine göre yasaklanmış kötüye kullanma genel Topluluk hukuku prensibini uygulama olanağı vermiştir, oysa Birleşik Krallık'ta benzer bir ulusal prensip yer almamakta idi. Eğer bir Üye Devlet hakkın kötüye kullanılması ile ilgili genel Topluluk hukukuna başvurmak istiyorsa (ulusal düzenlemelerde kötüye kullanmayı önleyen bir düzenleme olmadığından) bu ikincil AB hukukunun kötüye kullanma hükmü olacaktır. Eğer AB Sözleşme serbestilerinin (birincil AB hukuku) kötüye kullanılma ihtimali varsa, o zaman ulusal kötüye kullanmayı önleyici düzenleme olmadığından dolayı hakların kötüye kullanılmasında genel Topluluk hukuku prensibine başvurulması mümkün değildir. Bu sonuç *3M Italia* davasından (AD 29 Mart 2012, case C-417/10, *H&I* 2012/5.3 (Thomas'ın yorumları)) kaynaklanmakta olup, sözleşmedeki hakların kullanımında bir Üye Devletin genel Topluluk hukukundaki hakların kötüye kullanılması ilkesine genelde başvuramayacağı anlaşılmaktadır. Bu sadece eğer bir Üye Devlet serbest dolaşımı sınırlayan ulusal hükmün haklı nedeni olarak kötüye kullanma uygulamalarının önlenmesi gereksinimini ileri sürerse mümkündür. Bu kapsamda *AAD 3M Italia op* (para.32) şu değerlendirmeyi yapmıştır: 'Sonuç olarak, her durumda, Avrupa Birliği hukukunda Üye Devletlere dolaysız vergilendirme alanında kötüye kullanma uygulamaları ile mücadele yükümlülüğü getiren ve vergiye tabi bir işlemin söz konusu uygulamalardan kaynaklandığı ve Avrupa Birliği hukukunu içermediği yerde, bu yargılama-daki uyuşmazlıkta olduğu gibi bir hükmün uygulanmasını imkan-

⁵⁸ Ayrıca bkz.: *K.E. Sørensen*, Abuse of rights in Community law: a principle of substance or merely rhetoric?, CMLrev 2006, s. 440.

⁵⁹ Bunun bir istisnası Direktifin kendisinin Üye Devletlere kötüye kullanmayı önleme izni veren bir hüküm içermesidir. Bu bağlamda, Direktiflerin ulusal mevzuata aktarılması zorunluluğu ve yasal belirlilik ilkesi çerçevesinde, hukukun kötüye kullanılması hallerinde sadece Topluluk ilkesine dayanılması mümkün değildir; fakat Direktifteki kötüye kullanmanın engellenmesi hükmü ulusal hukuka aktarılmalıdır, bkz., *ECJ 5 July 2007 (Kofoed)*, paras. 40-46.

sız hale getirecek mevcut genel bir ilkenin olmadığı açıktır'. 3M *Italia* davasından çıkan sonuç şudur ki, KDV Direktifi gibi ikincil Topluluk hukukunun uygulanmasında ulusal kötüye kullanma düzenlemelerinin bulunmadığı hallerde, söz konusu Üye Devlet, hukukun kötüye kullanılmasını harekete geçirebilir; ancak Sözleşme serbestilerinin uygulanmasında kötüye kullanma durumu (varsayımı) hallerinde sadece sınırlandırıcı ulusal hükümlerin haklı nedeni olarak hukukun kötüye kullanılması ile mücadeleyi ileri sürebilir.⁶⁰

Henüz tam olarak açıklığa kavuşturulmamış olan bir başka sorun, hukukun kötüye kullanılması genel ilkesinin aynı zamanda Üye Devletlere kötüye kullanmayı önleme yükümlülüğü getirip getirmediğidir. 3M *Italia* davasında AAD açıkça dolaysız vergilendirmede bu durumun olmadığına hükmetmiştir.⁶¹ 3M *Italia* davasında AAD dolaysız vergilendirme konusunda nettir: 'Avrupa Birliği hukukunda Üye Devletlerin dolaysız vergilendirme alanında kötüye kullanma uygulamalarını önlemek için yükümlülüğünü içeren mevcut herhangi bir genel ilke olmadığı açıktır' (italikler yazara aittir).

Benim görüşüm, sadece belirli durumlarda, Üye Devletler kötüye kullanma ile mücadele için yetkilerini Topluluk'a devretmişlerse, kötüye kullanmayı engellemek için bir yükümlülük olabilir. Birleşme ya da uyumlaştırmanın olduğu durumlarda, Üye Devletler sıklıkla (fakat her zaman değil) hak ve yükümlülüklerini (kötüye kullanmayı engelleme hakkı da dâhildir) Topluluk'a devrederler ve böyle yaparak egemenliklerini sınırlandırırılar.⁶² Özellikle Topluluk politikalarının yürürlükte olduğu belirli konularda ve kötüye kullanmanın engellenmemesinin bu politikaya müdahale teşkil edeceği hallerde, kötüye kullanma ile mücadele yükümlülüğü ortaya çıkacaktır. Bu kötüye kullanmayı engelleme yükümlülüğü, belirli mali yükümlülüklerin gelirinin Topluluk'un kendi bütçe kaynakla-

⁶⁰ R. Szudoczky'nın 3M *Italia* hakkındaki yorumu için bkz. European State Aid Law Quarterly (yayınlanacak) ve A. Zalasinski, The principle of prevention of (direct tax) abuse: scope and legal nature – remarks on the 3M *Italia* case; European Taxation, 2012, s. 453.

⁶¹ Ayrıca bkz.: K.E. Sørensen, Abuse of rights in Community law: a principle of substance or merely rhetoric?, CMLrev 2006, s. 440; P.J. Wattel, Nothing either good or bad, but thinking makes it so, in: 'Dat is verder geen probleem', Friends bundle Jaap Zwemmer, s. 219.

⁶² Aynı zamanda karşılaştırınız: D.M. Weber, Tax avoidance and the EC treaty freedoms, EUCOTAX Series on European Taxation Vol.11, Kluwer Law International, The Hague, 2005, paragraf 4.3.1.

rı ile ilgili olduğu durumlarda açıkça ortaya çıkacaktır. Topluluk'ta gerçek işbirliği ilkesinin (m. 4, para. 3 TEU) buna neden olduğu görülür. Söz konusu durum AAD 14 Aralık 2000, case C-110/99 (*Emsland-Stärke*) davasında ortaya çıkmıştır. KDV uygulaması bakımından, bunun aynı zamanda hukukun kötüye kullanılması ile ilgili Topluluk hukukunun genel prensiplerinin uygulanması için bir yükümlülük olduğu savunulabilir, çünkü KDV Topluluk dâhilinde önemli ölçüde uyumlaştırılmıştır ve Topluluk'un genel kaynaklarının bir bölümünü oluşturmaktadır.⁶³ Bana göre, Topluluk hukukunun uygulandığı, ancak ulusal yasanın kabulünün halen Üye Devletlerin egemenlik yetkisinin dâhilinde olduğu hallerde durum farklıdır. Bu, örneğin, 3M *Italia*'daki tartışmadaki gibi, dolaysız vergilendirmede ortaya çıkar. Böylesi durumlarda, Üye Devletler kötüye kullanmayı önleme ile ilgili egemenlik yetkilerini Topluluk'a vermemişlerdir. Kötüye kullanmanın önlenmesi için herhangi bir yükümlülük yoktur.⁶⁴ Bununla birlikte, eğer, bir Üye Devlet kötüye kullanmayı engelliyor ise (kendi isteği ile) böyle yapması dolayısıyla serbest dolaşım engelleniyorsa, kötüye kullanmanın engellenmesinde Divan tarafından ortaya konulan koşullara uyulması zorunludur.⁶⁵ Bu tam anlamıyla AAD'nin 3M *Italia* davasında hükme bağladığı husustur ve bu karara yürekten katılıyorum.

Belirtmiş olduğum gibi, hukukun kötüye kullanılması yasağının genel Topluluk hukuku ilkesi olduğu *Kofoed* kararından sonra açıkça görülecektir. Bununla birlikte, sorun, dar anlamda gerçek bir Topluluk hukuku genel ilkesinden bahsedip bahsetmediğimizdir.⁶⁶ Diğerlerinin yanı sıra, Arnall'un bununla ilgili şüphesi vardır.⁶⁷

⁶³ Ayrıca bkz.: P. Pistone, Abuse of law in the context of indirect tax: from (before) *Emsland-Stärke* (1) to *Halifax* (and beyond), paragraf8 and M. Lang, Cadbury Schweppes line of case law from the Member States' perspective, paragraf III.2, in 'Prohibition of abuse of law – a new general principle of EU law, eds. R. de la Feria and S. Vogenauer, Hart publishing, Oxford, 2009.

⁶⁴ Ayrıca bkz.: M. Lang, Cadbury Schweppes line of case law from the Member States' perspective, paragraph III.3, in 'Prohibition of abuse of law – a new general principle of EU law, eds. R. de la Feria and S. Vogenauer, Hart publishing, Oxford, 2009.

⁶⁵ Aynı zamanda bkz.: D.M. Weber, Tax avoidance and the EC treaty freedoms, EUCOTAX Series on European Taxation Vol.11, Kluwer Law International, The Hague, 2005, paragraf 4.3.1.

⁶⁶ Ayrıca bkz.: R. de la Feria, Prohibition of abuse of (Community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax, CMLrev 2008, s. 395.

⁶⁷ A. Arnall, What are general principles of EU law, in 'Prohibition of abuse of law – a new general principle of EU law, eds. R. de la Feria and S. Vogenauer,

O'na göre, *Kofoed*'de Divan'ın, *Halifax'da* Büyük Daire tarafından onaylanan ilkeyi (geniş anlamda genel) basitçe uygulama eğiliminde olması daha olasıdır. Diğerlerinin yanısıra, hukukun kötüye kullanılması yasağının gerçek kişiler için bir hak olmaktan ziyade, ulusal (vergi) idaresi için daha çok bir araç olduğu göz önüne alındığında, burada 'gerçek' Topluluk hukuku genel ilkesi ile tanımlama yapabileceğimiz hiçbirşey yoktur. Başsavcı Maduro, *Halifax'da* ki Mütalaasında, hukukun kötüye kullanılması yasağını 'Topluluk hukukun yorumlanmasını yöneten bir ilke' olarak tanımlamıştır. (bakınız Mütalaa para. 69). Burada hukukun kötüye kullanılması yasağının bu şekilde tanımında büyük bir özdeşleştirme vardır. Bu 'gerçek' bir genel ilkenin ağırlığını ortadan kaldırır ve aynı zamanda Topluluk hukukunun yorumunu yöneten bir ilkenin her zaman *zorunlu* olarak uygulanmayacağı ile de açıklanabilir. Şöyle ki, eğer, bu kendi başına ayrı bir ilke değilse; fakat Topluluk hukukunun yorumu ile ilgili olan bir yönetici konumundaysa, hukukun kötüye kullanılması yasağının uygulanması zorunluluğunun bulunup bulunmadığı meselesi aynı zamanda ilgili Topluluk hukukunun yorumuna bağlı olur. Bununla birlikte, belirtilmesi gerekir ki, hukukun kötüye kullanılması *sadece* tamamen yorum ilkesi olarak değerlendirilmemeli, aynı zamanda sınırlayıcı ulusal hükümlerin haklı sebep oluşturabileceği göz önüne alınmalıdır. Bu kapsamda, 'İlke' statüsünün, AB hukukuna göre kötüye kullanma kavramının çeşiti form ve uygulamalarına gönderme yapan sözel bir genelleştirmeden geldiğini' belirten Zalasinski⁶⁸ ile de aynı görüşteyim.

4. Kötüye kullanmanın farklı düzeyleri – Avrupa Adalet Divanı'nın farklı ifadeleri

*Wattel*⁶⁹ ile birlikte benim görüşüm kötüye kullanmanın genel olarak iki düzeyde meydana geldiğidir: i) AB düzeyinde ve ii) ulusal düzeyde.

AB düzeyindeki kötüye kullanma durumunda, esasında o kişiyi kapsamayan AB kurallarının doğrudan uygulanmasını sağlamak

Hart publishing, Oxford, 2009.

⁶⁸ Bkz.: A. Zalasinski, The principle of prevention of (direct tax) abuse: scope and legal nature – remarks on the 3M Italia case, European Taxation 2012, s. 453.

⁶⁹ P.J. Wattel, Nothing either good or bad, but thinking makes it so, in: 'Dat is verder geen problem', Friends bundle Jaap Zwemmer, s. 212.

için (örneğin, Direktifteki belirli bir istisnayı talep ederek) çeşitli girişimlerde bulunulur. Kötüye kullanmanın bu hali sıklıkla hukukun yeknesaklaştırıldığı veya uyumlaştırıldığı hallerde ortaya çıkar (örneğin, KDV'yi göz önüne alalım).

Ulusal düzeyde kötüye kullanmada, belirli ulusal yasalardan kaçınmak (örneğin, faizin indirilememesi) için Birlik hukukuna başvurularak (örneğin, yerleşme hakkı) girişimlerde bulunulur. Kötüye kullanmanın bu hali örneğin, dolaysız vergilendirme gibi, uyumlaştırılmamış alanlarda, mükelleflerin faizin indirilmemesinden kaçınmak için tüm şartları planladığı yerde ortaya çıkar.

Divan, zaman içerisinde, kötüye kullanmanın önlenebileceği durumlara dayalı olarak iki farklı ifade geliştirmiştir. İlk ifade, diğerlerinin yanı sıra, *AAD 14 Aralık 2000, case C-110/99 (Emsland-Stärke)* davasında bulunabilir. Burada, Divan, kötüye kullanma olup olmadığı sorusu için, objektif ve subjektif testin sağlanması gerektiğini kabul eder. Divan bu ifadeyi *AB düzeyinde* kötüye kullanma sorunu olduğu yerde de her seferinde sürdürür.⁷⁰ İkinci ifade, Divan doğrudan objektif ve subjektif teste gönderme yapmaz; ancak genelde daha çok Üye Devletlerin kötüye kullanmaya engel olabileceğini kabul eder. Divan bu daha genel kötüye kullanma ifadesini *ulusal düzeydeki* kötüye kullanmalarda sürdürür. *AAD 9 Mart 1999, case C-212/97 (Centros), ECR 1999, s. I-1459*⁷¹ buna bir örnektir. Ayrıca Üye Devletlerin serbest dolaşım gibi konularda vergiden kaçınma ile mücadeleyi bir haklı neden olarak ileri sürdüğü dolaysız vergilendirme ile ilgili durumlarda, Divan, doğrudan objektif ve subjektif teste gönderme yapmaz; fakat daha genel olarak 'tamamen yapay düzenekler'le mücadeleden bahseder.

İfadedeki bu farklılık dolayısıyla, Divan'ın ulusal düzeydeki ve AB düzeyindeki kötüye kullanmanın önlenmesi arasında bir ayrım yapıp yapmadığı sorusu ortaya çıkar. Benim görüşüme göre, burada bir ayrım yapılmaması gerekir; çünkü sorunun temeli Topluluk

⁷⁰ Sermaye kazançları vergisi için örneğin bkz.: *ECJ 7 June 2007, case C-178/05 (Commission/Greece), ECR I-4185*.

⁷¹ Divan'ın para. 24'deki değerlendirmesi şöyledir: 'Divan'ın içtihat hukuku çerçevesinde, bir Üye Devletin, vatandaşlarının, Sözleşme ile oluşturulan haklar altında gizlenmek yoluyla ulusal mevzuatlarını uygunsuz bir biçimde dolanma girişimlerinde bulunmalarını engellemek veya bireylerin Topluluk hukuku hükümlerinden uygunsuz veya hileli olarak faydalanmalarını önlemek için belirli önlemler alma konusunda yetkili oldukları doğrudur'.

hukukunun kötüye kullanımının engellenmesi varsayımına izin verip vermediğidir, kötüye kullanmanın AB düzeyinde ya da ulusal düzeyde meydana gelip gelmediği sorunu bundan bağımsızdır.⁷²

Bu nedenle, Divan'ın hukukun çeşitli alanlarındaki davalara çok daha fazla atıfta bulunduğunu⁷³ ve buna bağlı olarak, birden fazla alandaki içtihat hukukunu tek bir çizgiye getirme konusunda hala aktif yaklaşım sergilediğini gömektayız. Bununla birlikte, Divan'ın kötüye kullanmanın ne olarak değerdendirileceğine ilişkin formülasyonunda daha istikrarlı olması tavsiye edilmektedir.⁷⁴ Sonuç olarak, *Emsland-Starke* davasından gelen objektif ve subjektif testlerle mümkün olduğunca yakın uyum benim tercihimdir ve doktrinde ve Başsavcıların görüşlerinde bu tanımın genel bir rehber olarak değerdendirildiğini gömektayız.⁷⁵

5. Nasıl bir özel kötüye kullanmayı önleme kuralı olmalı?

5.1. Sadece kötüye kullanma durumları ile mücadele etmek için yeterli düzeyde özel

'Her durum için' (başka bir deyişle, kötüye kullanmayı belirten özel durumları hesaba katmayan düzenlemeler) ve 'sebebi ne olursa olsun' (dolayısıyla kötüye kullanma için subjektif kastı göz önüne almayan) uygulanabilen sınırlayıcı ulusal kurallar, Divan'a göre kötüye kullanma ile mücadeleye hizmet etmek için çok geneldir. Dolayısıyla, vergiden kaçınma ile mücadele edilmesi gerektiği argümanı, bunların sınırlayıcı etkisi için gerekçe gösterilemez. Bir gerçek kişinin göç etmesi durumunda göç vergisinin alınması (*Lasteyrie* davası), şirket merkezinin yeri değıştirildiğinde sermaye kazançları vergisinin tahsil edilmesi (*AAD 7 Haziran 2007, case*

⁷² Ayrıca bkz.: *P.J. Wattel*, Nothing either good or bad, but thinking makes it so, in: 'Dat is verder geen probleem', Friends bundle Jaap Zwemmer, s. 212.

⁷³ Örneğin, KDV davasından dolaysız vergi davasına. Bkz.: *ECJ 22 May 2008, C-162/07 (Ampliscentifica)*, para. 28 veyatersine: *ECJ 5 July 2007 (Kofoed)*.

⁷⁴ Ayrıca bkz.: *R. de la Feria*, Prohibition of abuse of (Community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax, *CMLrev* 2008, s. 439 and *P.J. Wattel*, Nothing either good or bad, but thinking makes it so, in: 'Dat is verder geen probleem', Friends bundle Jaap Zwemmer, s. 216.

⁷⁵ Bkz., Başsavcı Stix-Hackl'in *AAD 3 Ekim 2006, case C-452/04 (Fidium Finanz)* davasındaki Mütalaasının 95 inci paragrafı; Başsavcı Maduro'nun *case C-311/06 (CNDI)* davasındaki Mütalaasının 38 ve devamı paragrafları, ve Başsavcı Geelhoed'in *AAD 23 Eylül 2003, case C-109/01 (Akrich)*, *ECR I-9607* davasındaki Mütalaasının 96 ve devamı paragrafları.

C-178/05 (*Commissie/Griekenland*), ECR I-4185'daki sorun), hissedarın yurtdışında yerleşik olması sebebiyle faiz indiriminin reddi (*Lankhorst-Hohorst* davasında Alman örtülü sermaye kurallarına göre faiz indirimi kabul edilmemiştir) ya da malların tüm yurt dışı kiralınmalarına uygulanan kötüye kullanma karşıtı hüküm (AD 4 Aralık 2008, C-330/07 (*Jobra*), H&I 2009/1.6. (Dourado'nun yorumları), vergiden kaçınmanın engellenmesi argümanı ile sınırlayıcı etkiye gerekçe gösterilemeyecek düzeyde çok genel düzenleme örnekleridir. İçtihat hukukundan anlaşılmaktadır ki sadece bireysel durumlara uygulanabilen kötüye kullanma karşıtı düzenlemelere (yani duruma göre; *fraus legis* doktrini gibi), kural olarak, Birlik hukukunda izin verilir (bakınız: *Centros*, para. 25). Bu içtihatı uygun olarak, *Glaxo Wellcome* davasında Başsavcı Bot'un⁷⁶ kötüye kullanma karşıtı hükmün, engellenecek kötüye kullanmaya uygun şekillendirilmesi gerekliliğini belirttiğini görmekteyiz. Başsavcı, kötüye kullanma sadece bir grup dâhilinde (dolayısıyla ilişkili kurumlar arasında) gerçekleşebileceği için, kötüye kullanma karşıtı hükmün hisseler ile ilgili tüm satış işlemlerine uygulanabilmesini kabul etmemiştir. Başsavcıya göre, orantılı olabilmesi için, kötüye kullanma karşıtı hükmün sadece grup içi işlemleri kapsayacak şekilde sınırlı olması şarttır. AAD de bu noktada Başsavcı ile aynı görüştedir.

5.2. Cadbury Schweppes ve Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation Davalarından Çıkarılacak Dersler

5.2.1. Her iki davada kötüye kullanma karinesi

Kötüye kullanma karşıtı kuralların Birlik Hukukuna uygun olabilmeleri için ne kadar geniş (veya ne kadar dar) olacaklarını ortaya koymak zor bir konudur. AAD 12 Eylül 2006 case C-196/04 (*Cadbury Schweppes*) davası, Divan'ın bu soruna nasıl yaklaştığına dair dersler çıkarılabilecek iyi bilinen ve örnek bir davadır. Bu davada uyumsuzluk konusu Birleşik Krallık Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ('KEYK') mevzuatıydı. Kısaca, bu mevzuat, hisseleri İngiliz Holding şirketlerince tutulan Birleşik Krallık dışında kurulmuş yavru şirketler tarafından elde edilmiş kazançlar üzerinden İngiltere'de kurumlar vergisi salınmasına olanak vermemekteydi. Bu tür yabancı yavru şirketlerin kazançları İngiltere'de yerleşik ana şirkete atfe-

⁷⁶ CJ 17 September 2009, case C-182/08, *Glaxo Wellcome*, Mütalaa para.167.

dilmiş ve kurumlar vergisi ile vergilendirilmişti (böylelikle yabancı kurumlar vergisi telafi edilmişti). KEYK mevzuatı, yabancı yavru şirketin başka yerde, Birleşik Krallık vergilendirme düzeyi ile kıyaslandığında 'düşük düzeyde vergilendirmeye' tabi tutulması halinde uygulanır. Şayet yabancı vergi, yavru şirketin kazancı üzerinden oluşan Birleşik Krallık vergisinin %75'inden daha az miktarda ödenirse 'düşük düzey' vardır. Bu kural, finansal faaliyetlerde bulunan şirketleri özellikle ilgilendirir. KEYK mevzuatının istisnaları da mevcuttur. Bu istisnalardan biri 'iyi niyet testi'dir: vergi mükellefi, İngiliz vergisini azaltmanın, yabancı yavru şirket kurmanın temel nedeninin (nedenlerinden birinin) olmadığını ve dahası etkilenen İngiliz vergisindeki azalmanın, kazançların "yeniden yönlendirilmesinin" bir sonucu olmadığını kanıtlamak zorundadır. *Cadbury Schweppes* davasında, İrlanda'da kurulmuş iki yavru şirketin karı, Birleşik Krallık'ta yerleşik ana şirket Cadbury Schweppes PLC'ye atfedilmiştir. İrlandalı iki yavru şirket, grup finansman faaliyetlerinde bulunmuş ve İrlanda'da Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi (UFHM) olarak anılan rejimin kullanılması sayesinde sadece %10 oranında İrlanda kurumlar vergisi ödemiştir (bu oran İngiltere'de %33'tür). Divan, KEYK mevzuatının yerleşme serbestisini sınırladığına hükmetmiştir, çünkü KEYK mevzuatı ne yerli şirketlere uygulanmıştır ne de karı İngiliz vergi oranının %75'inden daha düşük bir oranda vergilendirmemiş bir Üye Devlette kurulmuş şirket olsaydı dahi uygulanmıştır. İzleyen soru, özellikle tamamen yapay yapılanmalarla mücadeleyi hedeflediğinden dolayı, sınırlamanın haklı bir nedene dayalı olup olmadığıdır. Divan ardından yerleşme hakkının amacının ne olduğunu⁷⁷ araştırmış ve bir işyerinin 'belirsiz bir süre için o ülkede kurulan sabit bir işyeri aracılığıyla bir gerçek ekonomik faaliyeti sürdürme' anlamına geldiğini anımsatmıştır. Ardından Divan şu değerlendirmeyi yapmıştır:

'Bundan şu sonuç çıkar ki, yerleşme serbestisi üzerindeki bir sınırlamanın kötüye kullanma uygulamalarının önlenmesi nedeniyle

⁷⁷ 'Bu amaç bir Üye Devletin vatandaşına, başka bir Üye Devlette faaliyetlerini sürdürmek için bir ikincil yerleşim kurmaya izin verir ve böylece serbest meslek sahiplerinin faaliyet alanında Toplulukta ekonomik ve sosyal bütünleşmeye yardımcı olur (bkz., Case 2/74 *Reyners* [1974] ECR 631, paragraf 21). Bu bakımdan, yerleşme serbestisi, bir Topluluk vatandaşına kendi devletinin dışında bir Üye Devletin ekonomik yaşamına istikrarlılık ve süreklilik temelinde iştirak etmeye ve bundan kazanç sağlamaya izin vermeyi amaçlamıştır.' bkz. AAD, para. 53.

haklı bir sebebe dayandırılabilmesi için, böyle bir sınırlamanın özel amacı, normalde ulusal sınırlar içinde gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerindeki vergiden kaçınma amacıyla yapılan ve ekonomik gerçekliği yansıtmayan tamamen yapay düzenekleri içeren davranışı önlemek olmalıdır.'

Daha sonra Divan, Birleşik Krallık KEYK mevzuatının tamamen yapay düzeneklerle mücadele şeklindeki bir haklı nedene dayandırılıp dayandırılmayacağını ve bu sınırlamanın orantılı olup olmadığını araştırmaya devam etmiştir. Bu çerçevede Divan ilk olarak, KEYK mevzuatının bu amaca ulaşmak için elverişli olduğunu kabul etmiştir. Divan şöyle değerlendirmiştir:

'Bu mevzuat, mukim bir şirketin bir KEYK oluşturduğu ve kurulduğu Üye Devlette, KEYK'in kazançları eğer o Üye Devlette [Birleşik Krallık] vergilendirilmiş olsaydı Birleşik Krallık'ta ödenmiş olabilecek vergi miktarının dörtte üçünden daha az vergilendirme düzeyine tabi olduğu durumları kapsar' (para.58).

'Oldukça lehe olan bir vergi rejimine konu KEYK kazançlarının mukim şirketin vergi matrahına dahil edilmesi yoluyla, KEYK mevzuatı, normalde ulusal sınırlar içinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden alınan vergiden kaçınmaktan başka hiç bir amacı olmayan uygulamaları önlemeyi olanaklı kılar. Fransız, Fin ve İsveç Hükümetlerinin belirttiği gibi bu tür bir mevzuat, bundan dolayı elde edilmek istenen amaca uygundur' (para 59).

KEYK mevzuatının gerekliliği konusunda Divan, öncelikle KEYK mevzuatında bir takım istisnalar olduğunu ortaya koymuş, fakat KEYK mevzuatının, eğer sadece bir 'yapay düzeneğin' olması halinde uygulansaydı ve vergi mükellefine 'üçüncü kişiler tarafından doğrulanabilir, özellikle, KEYK'in bina, personel ve ekipmanı anlamında fiziksel varlığı ölçüsünde objektif koşullar' temelinde *Emsland-Stärke ve Halifax*' davasındaki objektif ve sübjektif koşulların karşılanmadığına dair argümanı kanıtlama olanağı verilseydi haklı kılınabileceği sonucuna varmıştır. *Cadbury Schweppes* kararından, Divan'ın, KEYK mevzuatı (böyle bir mevzuat bu durumlarda kötüye kullanma sorunu olduğu karinesini ileri sürer) gibi daha genel düzenlemelere vergi mükellefine kendi durumunda kötüye kullanmanın söz konusu olmadığını kanıtlama olanağı verilmesi koşulu altında kural olarak izin vermeye hazır olduğu görülmektedir.

Aynı durumu AAD 31 Mart 2007 case C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*) davasında görmekteyiz. Bu davada Birleşik Krallık örtülü sermaye hükümleri çerçevesinde grup içi faiz ödemelerinin belli koşullar altında indirilmemesine ilişkin mevzuat tartışılmıştır (indirilebilir faiz daha sonra indirilemeyen kar payı dağıtımı olarak nitelendirilmiştir). Divan'a göre, söz konusu hükümler, sadece ödünç verenin yurtdışında yerleşik olması halinde uygulandığı için yerleşme hakkı üzerinde bir sınırlama oluşturmaktadır. Divan daha sonra bu tür bir sınırlamanın şu durumda haklı kılınabileceğini anımsatmıştır:

'Bu tür bir sınırlamanın özel amacı, normalde ulusal sınırlar içinde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilmiş kazançların vergilendirilmesinden kaçınmak amacıyla yapılan ve ekonomik gerçekliği yansıtmayan tamamen yapay düzenekleri içeren davranışı önlemek olmalıdır' (para. 74).

Divan öncelikle, Birleşik Krallık örtülü sermaye kurallarının bu amacı gerçekleştirmeye uygun olduğunu belirtmiştir:

'Birleşik Krallık Hükümetinin ileri sürdüğü gibi, uyumsuzlığa konu olan mevzuat gibi bir ulusal mevzuat, grup şirketler arasında, yavru şirketlerden biri tarafından elde edilen kazançların vergisini azaltmak amacıyla, yavru şirketin sermaye şeklinde değil borç yoluyla fonlanması yolunu seçmek suretiyle, böylelikle yavru şirket kazançlarının, matrah hesabında indirilemeyecek kar payı formunda değil indirilebilir faiz formunda ana şirkete transfer edilmesi şeklindeki örtülü sermaye uygulamalarını hedef almaktadır. Ana şirket, yavru şirketin mukim olduğu Devlette uygulanan orandan daha düşük verginin uygulandığı Devlette mukim olduğu takdirde, vergi yükümlülüğü böylelikle düşük vergi oranının olduğu bir Devlete transfer edilebilir.' (para. 76).

Divan daha sonra bunların ayrıca gerekli olup olmadığını da araştırmıştır. Böylelikle, Divan örtülü sermaye ile ilgili yasal düzenlemede:

'Mukim yavru şirket tarafından mukim olmayan ana şirkete ödenen faizin, sadece emsallerine uygunluk temelinde anlaşılmış olsalardı, yani, şirket grubunun bir parçasını oluşturmamış olsalardı anlaşabilecekleri ticari koşulları aşması halinde kar payı dağıtımı olarak muamele göreceği' hükme bağlanmış ise haklılaştırılabilirliğini belirtmiştir.

Divan şu şekilde devam etmiştir:

‘Mukim olmayan bir şirket tarafından mukim bir şirkete emsallere uygunluğun gereklerini karşılamayan şartlar dahilinde borç verilmesi durumunda, borç alan şirketin kendisinde mukim olduğu Üye Devletler bakımından, söz konusu işlemin tamamen veya kısmen, tamamıyla yapay bir düzeneğe olup olmadığına karar vermek için bağımsızca doğrulanabilecek nesnel unsur, işlemin esas amacının ilgili Üye Devletin vergi mevzuatını dolanma olmasıdır. Bu bağlamda, mesele, ilgili şirketler arasında emsallere uygun bir ilişki olsaydı, borcun verilmeyeceğinin veya farklı bir meblağ ile verileceğinin veya farklı bir faiz oranı ile verileceğinin saptanmasıdır’.

AD böylelikle kötüye kullanmanın mevcut olduğuna dair genel bir karine varsa emsallere uygunluk testine izin verir. AD daha sonra, orantılılık ilkesi temelinde iki şart öngörmüştür:

1. ‘bu tarz bir düzeneğin mevcudiyetinin göz ardı edilemeyeceği her durumda, vergi yükümlüsüne, aşırı idari kısıtlamalara tabi olmaksızın, söz konusu düzenlemeyle ilgili olabilecek haklı ticari bir nedene ilişkin kanıt sunmak için bir fırsat verilir’;

2. ‘Tüm bu unsurların değerlendirilmesi sonucunda ilgili işlemin, temelinde herhangi bir ticari haklılık bulunmadan tamamen yapay bir düzeneği yansıttığı sonucuna varıldığında, ödenen faizin dağıtım olarak yeniden nitelendirilmesi, iki taraf arasında veya bu taraflarla üçüncü kişiler arasında emsallere uygun bir ilişki mevcut olsaydı, bu ilişkideki faiz oranını aştığı ölçüde sınırlandırılarak yapılır’.

5.2.2. Bu kararlardan çıkarılan diğer dersler

Cadbury Schweppes ve *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* kararlarında, kötüye kullanma karinesi içeren kötüye kullanma karşıtı kural için üç koşul öngörülmüştür:

1. ‘Bir işlemin, normalde ulusal sınırlar içerisinde yapılan faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanacak vergiden kaçmak amacıyla yapılan ve ekonomik gerçeği yansıtmayan, tamamen veya kısmen, bütünüyle yapay bir düzeneği yansıtıp yansıtmadığını üçüncü kişiler tarafından bağımsızca yapılacak bir doğrulama ile belirleyecek nesnel unsur (objektif kötüye kullanma testine dayalı kanuni kötüye kullanma karinesi)’;

2. 'Vergi mükellefine, söz konusu düzenekle ilgili var olabilecek herhangi bir haklı ticari neden hakkında, aşırı idari kısıtlamalara tabi olmaksızın, kanıt sunma fırsatının verilmesi (sübjektif kötüye kullanma testine dayalı vergi mükellefi aleyhine kanıt)';

3. 'Tüm bu unsurların değerlendirilmesi neticesinde ilgili işlemin, temelinde herhangi bir ticari haklı neden bulunmadan bütünüyle yapay bir düzeneği yansıttığı sonucuna varıldığında, yeniden nitelendirmenin kötüye kullanma durumlarıyla sınırlandırılması (kötüye kullanmayla orantılı önleme)'.

Divan'ın kötüye kullanma karinesi için belirlediği ilk şart, özü itibariyle, kötüye kullanma karşıtı düzenlemenin şekillendirilmesinin, kötüye kullanmaya dair somut delillerin mevcudiyetine göre yapılması, ispat yükümlülüğünün, temelde sadece kötüye kullanmayla ilgili herhangi bir kuşku bulunmadığında ilk olarak vergi mükellefine yüklenmesidir. Bu durumda, genel kriterlere izin verilmediği açıkça ortaya çıkmaktadır (bakınız paragraf 5.1.). Divan'ın genel olarak işaret ettiği husus, «tamamen yapay bir düzenğin varlığını test etmede uygulanabilecek, üçüncü bir kişi tarafından doğrulanabilir, nesnel ölçüte» dayalı bir kuralın gerekli olduğudur (bakınız *Thin Cap LGO* para. 81 ve *SIAT* para. 56). Bu konu hakkında ilk olarak, nesnel ölçütün neden üçüncü bir kişi tarafından doğrulanması gerektiği hususunun açık olmadığını belirtmek isterim. Bu şart, ilk olarak 2006 yılındaki *Cadbury Schweppes* kararında ortaya çıkmıştır (fakat daha sonra vergi mükellefi için aksine ispat kuralı çerçevesinde), ancak vergi mükellefinin vergi durumu hakkındaki bilgiyle bağlantılı olarak pek çok Üye Devlette uygulanabilen mahremiyet ışığında, üçüncü kişinin neden nesnel ölçütü doğrulaması gerektiği açıklanamamıştır.⁷⁸ Divan muhtemelen İflas Esasları Tüzüğü'nün 3. maddesinin 1. bendindeki 'asıl menfaat merkezi'nin 'üçüncü kişiler tarafından hem nesnel hem de belirlenebilir kriter referans alınarak tanımlanması gerekir' şeklinde hüküm verdiği 2006 yılındaki *Eurofood* olarak anılan başka bir karardan esinlenmiştir. *Eurofood* kararında, üçüncü kişi tarafından doğrulanabilirlik koşulu mantıklıdır, çünkü üçüncü tarafın (alacaklılar) borçlunun yerleşik olduğu asıl menfaat merkezinin nerede olduğunu bilmeye dair bir çıkarı

⁷⁸ 'Üçüncü kişiler tarafından doğrulanabilir' ifadesi ile Divan'ın kötüye kullanma karşıtı kuralın yargı denetimine açık olması gerektiğine yollamada bulunmadığına dikkat çekiyorum; bkz: AD 17 July 1997, C-28/95 (*Leur-Bloem*), para. 41. Ben bunun doğru bir koşul olduğuna inanıyorum.

vardır.⁷⁹ Durum vergi davalarında farklıdır. Bildiğim kadarıyla, Divan nesnel unsurun üçüncü kişi tarafından doğrulanabilmesi koşulunu dışarıda tutabilir.

Böylece tek ilgili koşul şudur ki, kanuni karine, ‘söz konusu işlemin, normalde ulusal sınırlarda gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerindeki vergiden kaçma amacıyla yapılan ve ekonomik gerçekliği yansıtmayan, bütünüyle yapay düzeneğin tamamını veya bir kısmını temsil edip etmediğini belirlemek için ‘nesnel unsur’ içermelidir. Yukarıda gördüğümüz gibi *Thin cap GLO* kararında emsallere uygunluk testi, Divan tarafından kabul edilen bu tür bir nesnel unsur olarak borç ve faiz miktarı üzerine uygulanmıştır. Benim görüşüm, bunun doğru olduğudur, emsallere uygunluk testinden sapma olduğunda, yurtiçi kazançlar aslında daha düşük vergili ülkelere ‘yeniden yönlendirilebilir’. *Cadbury Schweppes* kararında, Divan ‘daha lehe [bir] vergi rejimine’ tabi olmayı nesnel unsur olarak düşünmüştür. Bu ‘normalde ulusal sınırlar içinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden ödenecek vergiden kaçmaktan başka hiçbir amacı olmayan uygulamaları önlemeyi mümkün kılan’ Birleşik Krallık KEYK mevzuatında uygulanan ilgili kriter olarak Divan’ca onaylanmıştır (para. 59). Bu bana oldukça doğru bir karar olarak görünmektedir. Daha lehe bir vergi rejimine tabi olmak bana göre vergiden kaçınmanın mevcut olabileceğinin ilk belirtisidir. Bununla birlikte, Divan’ın kararı nedeniyle aşağıdaki paragraf 5.3’te bu konuya daha fazla değineceğimi belirtiyorum.

İkinci bir koşul da, bir kötüye kullanma karşıtı kuralın her zaman vergi mükellefine, aşırı idari sınırlamalara maruz kalmadan, herhangi bir ticari haklı neden kanıtı sunma olanağı vermek zorunda olmasıdır. Temelde, aksine ispat için verilen bu olanak çerçevesinde, vergi mükellefi kendi durumunda, tamamen yapay düzeneğin olmadığını, fakat bu işlemlerin ‘ekonomik gerçekliği’ yansıttığını kanıtlamak zorundadır. Ekonomik gerçekliği anlamak için paragraf 2.1.7.’ye gönderme yapıyorum. Üçüncü koşul, kötüye kullanma karşıtı düzenlemenin vergiden kaçınma ile orantılı bir biçimde mücadele etmesini gerektirir. Bu koşulun tartışması için paragraf 7’ye göndermede bulunuyorum.

⁷⁹ Bu, İflas Esasları Tüzüğü’nün doğrulanabilirlik koşulunu aramasının da nedeni, bu Tüzüğün Önsözü 13’ü dikkate alarak bakınız.

5.3. SIAT-Kararı: daha avantajlı vergi rejimi testi: dava özelinde yaklaşımın reddi; Kara listeye izin

SIAT kararı AD'nin ulusal kötüye kullanma karşıtı düzenlemeyi çok genel bulduğu yeni bir karardır⁸⁰. Bu karar, kendisine ödeme yapılan dar mükellef şirketin yerleşik olduğu Üye Devlette geliri vergiye tabi olmayan veya ilgili gelirin tabi olduğu vergi rejiminin Belçika'da uygulanandan gözle görülür şekilde daha avantajlı olduğu durumlarda, dar mükellef şirkete yapılan performans ve hizmet ödemelerine Belçika'da getirilen indirim kısıtlaması ilgilidir. Böyle bir durumda, vergi mükellefi, söz konusu ödemelerin gerçek ve uygun işlemler olduğunu ve normal sınırları aşmadığını kanıtlamadıkça bu ödemeler indirilmez, oysaki ulusal genel kurallar gereğince, ödeme vergilendirilebilir geliri elde etmek ve muhafaza etmek için gerekliyse ve eğer vergi mükellefi bu harcamaların doğruluğunu ve miktarını kanıtlarsa, bu tarz ödemeler indirilebilir ticari giderler olarak kabul edilmektedir.

AD bu kuralı hizmetin serbest dolaşımı üzerinde bir sınırlama olarak değerlendirmiştir. Haklı nedenlerle ilgili olarak Divan şunu gözlemlemiştir: 'Bu nedenle, dava konusu uyuşmazlıktaki türden bir mevzuat -yukarıdakilerden açıkça anlaşıldığı gibi- vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlemesi ve üye ülkelerin vergi koyma yetkisinin dengeli dağılımı ile mali denetimin etkinliğini koruma amacına ulaşmaya elverişlidir, ki bunların hepsi refere eden mahkemenin önündeki dava ile yakından ilintilidir (para. 48). Daha sonra Divan mevzuatın bu amaçları gerçekleştirmek için gerekli olanın ötesine geçip geçmediğini araştırmıştır. Bu orantılılık testinde, Divan, kötüye kullanma karşıtı içtihad hukuku kapsamındaki sert çizgiyi sürdürmüştür. Bunun önemi, 'Divan içtihadında açıktır ki, buradaki mevzuat, bir işlemin sadece vergi nedenleriyle girilen tamamen yapay bir düzeneği temsil edip etmediğini belirlemek amacıyla objektif ve doğrulanabilir öğelerin değerlendirilmesine dayanır, şayet, bu tarz bir düzenlemenin mevcudiyetinin gözardı edilemeyeceği her durumda, vergi yükümlüsüne, aşırı idari kısıtlamalara tabi olmaksızın, ilgili düzenlemeyle ilgili olabilecek ticari haklı nedenlerinin kanıtını sunmak için bir fırsat verilirse kötüye kullanma uygulamalarını önlemek için gerekli olanın ötesine geçil-

⁸⁰ CJ 5 June 2012, C-318/10, (*SIAT*), H&I 2012/11.2 (De Broe ve Gernay'in yorumları).

mediği kabul edilebilir (para 50). Bununla ilişkili olarak *Divan Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* kararının 82. paragrafını referans göstermiştir. Buraya kadar, yeni bir şey ortaya çıkmamış gibi görünmektedir, eski içtihad yinelenmiştir. Daha sonra Divan, Belçika kurallarının yukarıdaki koşulları karşılayıp karşılamadığını test etmeye devam etmiştir. Burada AD şu değerlendirmeyi yapmıştır (para. 54 t/m 59):

‘Bununla birlikte, yukarıda 25. paragrafta da belirtildiği üzere, Üye Devletteki mevzuatın sonucu olarak, geliri vergiye tabi olmayan veya ilgili gelirin tabi olduğu vergi rejiminin Belçika’da uygulananndan daha avantajlı olduğu durumlarda, hizmet sunanlara yapılan ödemelerde özel kural uygulanabilir’ (para. 54).

‘Başsavcının Mütalaasının 71. paragrafında belirttiği üzere, özel kural Belçikalı vergi mükellefinden, işin gereği olarak, tüm hizmetlerin gerçek ve uygun ve tüm ilgili ödemelerin, vergi dairesinin vergi kaçakçılığı veya kaçınmayla ilgili karine oluşturabilecek delil sağlamasına gerek kalmadan, normal olarak yerine getirildiğini gösteren kanıtlar temin etmesini istemektedir’(para 55).

‘Bu özel kural, ekonomik gerçekliği yansıtmayan ve normalde ulusal sınırlar içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançların vergisinden kaçmak amacıyla yapılan tamamen yapay bir düzeneği test etmek için üçüncü bir kişi tarafından doğrulanabilir bir nesnel ölçüt içermeksizin kullanılabilir, çünkü bu kuralda sadece servis sağlayanın kurulu olduğu Üye Devlette servis sağlayıcının üzerindeki vergi yükünün seviyesine bakılmaktadır’ (para. 56).

‘Yukarıda 27. paragrafta da belirtildiği üzere, dikkat edilmesi gereken husus, bu şartlar çerçevesinde oluşturulan bir kural, işin başında, kapsamının yeterince kesin bir biçimde belirlenmesini olanaklı kılmaz; kuralın uygulanabilirliği de belirsizliğini korur’ (para.57).

‘Böyle bir kural, hukuk kurallarının, sonuçları da dikkate alındığında, özellikle bireyler ve işletmeler için istenmeyen sonuçları olabileceği durumlarda, açık, kesin ve öngörülebilir olmaları doğrultusundaki hukuki belirlilik ilkesinin gereklerini karşılamaz (bakınız, aynı anlama gelecek şekilde, *Case C17/03 VEMW and Others*

[2005] ECR 1-498, paragraf 80 ve Joined Cases C72/10 and C77/10 *Costa and Cifone* [2012] ECR I0000, paragraf 74) Hukuki belirlilik ilkesinin gereklerini karşılamayan bir kural, ulaşılacak istenen amaçlar bakımından ölçülü olarak değerlendirilemez.' (para 58).

Divan, kararının 57. paragrafında 27. paragrafa atıf yapmıştır. Divan'ın 26. ve 28. paragraflar arasındaki değerlendirmeleri şöyledir:

'Belçika Hükümeti'nin de kabul ettiği üzere, 'Belçika'da uygulanan vergi rejiminden gözle görülür şekilde daha avantajlı bir vergi rejiminden' ne anlaşılması gerektiği hakkında, yasal tanımın veya idari bir düzenlemenin yokluğunda, özel kuralın uygulanabilirliği ile ilgili değerlendirme, vergi dairesi tarafından ulusal mahkemelerin denetimi altında her olay ayrı ayrı ele alınarak yapılacaktır.' (para. 26).

'Bu şartlarda, o özel kuralın kapsamı yeterli kesinlikte belirlenmemiştir ve hizmet sunanın Belçika dışındaki bir Üye Devlette yerleşik olması ve Belçika'da uygulanandan daha avantajlı bir vergi rejimine tabi olması durumunda, yabancı (vergi) rejimin, gözle görülür biçimde daha avantajlı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve özel kuralın uygulanıp uygulanmayacağı hususlarında belirsizlik söz konusudur.' (para. 27).

'Bu doğrultuda, -mesleki harcamaları indirme izni için genel kurula göre daha sıkı şartlar koyan ve içeriği kesinlik ile baştan sınırlandırılmayan- o özel kural, hem Belçikalı vergi mükelleflerinin hizmet sunma serbestisi hakkını ve diğer bir Üye Devletteki hizmet sunanların sağladığı hizmetlerden faydalanma hakkını kullanmasını hem de bu hizmet sunanların Belçika'daki alıcılara hizmet sunma hakkını caydırıcı mahiyette sonuçlar verir (Aynı anlama gelecek şekilde bakınız. Case C422/01 *Skandia and Ramstedt* [2003] ECR I6817, paragraf 28 ve alıntılanan içtihat)' (para. 28).

İlgili diğer bir konu da şudur, *SIAT* kararında Divan, düzenlemenin çok genel olduğu ve hukuki belirlilik ilkesine aykırı bulunduğu gerekçesiyle, 'Belçika'da uygulanan rejimden gözle görülür şekilde daha avantajlı bir vergi rejimi' kapsamına giren ödemelerin alıcılara yapıldığı durumda gider indirimi için ispat yükünü tersine çeviren (vergi mükellefine yükleyen) kötüye kullanma karşıtı genel kuralı reddetmiştir.

Divan, bu kuralın çok genel olduğunu, ‘özel kurala göre, vergi idaresinin *vergi kaçakçılığı ve kaçınmanın ilk görünüş kanıtını* sağlaması aranmaksızın, Belçika vergi mükellefinin tüm hizmetlerin gerçek ve uygun olduğunu ve tüm ilgili ödemelerin normal olduğunu kanıtlaması gerektiği’ ifadesiyle doğrulanmıştır (italikler yazara aittir). Ben buna katılmıyorum. Bir vergi yükümlüsü *gözle görülür şekilde* daha avantajlı bir rejimi kullandığında, bunun kötüye kullanmanın mevcut olduğuna dair kanıtın ilk işareti olduğu ve sadece ispat yükünün vergi mükellefi aleyhine yer değiştirdiği görüşündeyim. Belçika kuralının sadece *gözle görülür* şekilde daha avantajlı bir yabancı rejim olursa uygulanacağını da belirtmek isterim. Bu ise sadece istisnai durumlarda olacaktır, yani *her* durumda olmayacaktır.

AD tarafından 56. paragrafta ileri sürüldüğü şekliyle daha avantajlı rejim testinin ‘nesnel bir ölçüt’ olmadığı görüşüne de katılmıyorum. AD’ye göre ortada böyle bir sorun yoktur, ‘çünkü sadece hizmet sunanın yerleşik olduğu Üye Devlette hizmet sunana yüklenen vergi seviyesi dikkate alınmaktadır’. Bana göre bu yanlıştır. Belçika kuralı, yabancı vergi yükü ile Belçika vergi yükü arasında bir *karşılaştırma* öngörmektedir. Şayet yabancı rejim Belçika’daki uygulanabilir rejimden belirgin şekilde daha avantajlı ise Belçika kuralı uygulanır. Buna ilaveten, kabul edilmelidir ki vergiden kaçınmanın olup olmadığı sorunu için AD’nin kendisi bunun ‘kazançlar üzerinden normalde ödenecek vergiden kaçmak’ olduğunu ifade eder (daha fazlası için bakınız paragraf 2.1.7.1.). Belçika kuralı bunun üzerine odaklanır, fakat Divan bunu nesnel olmayan bir ölçüt olarak adlandırmaktadır. Belçika kuralının şayet ödeyen ve ödemeyi alan arasında (yani sadece grup durumlarında) bağlı bir ortaklık varsa uygulanabilir olduğunda daha ölçülü olduğunu kabul ediyorum. Eğer Divan ‘gözle görülür şekilde daha avantajlı yabancı rejim’ testinin grup durumları ile sınırlandırılmadığı için izin verilmediğine hükmetseydi, bu karardan hoşnut olabilirdim. Bununla birlikte sorun, grup durumları halinde uygulanan kuralın sınırlamasının eksikliği konusundaki Divan’ın sessizliğidir.⁸¹ Dolayısıyla Divan hukuki belirlilik ilkesine aykırı olan ‘gözle görülür şekilde daha avantajlı yabancı rejim’ testini reddetmiştir, çünkü ‘bu şekilde düzenlen-

⁸¹ Başsavcının bu konu hakkındaki bazı görüşleri için bkz., Mütalaasının 72 inci paragrafı.

miş bir kuralın içeriğini başlangıçta net olarak belirlemek mümkün değildir ve dolayısıyla bu kuralın uygulanması bir belirsizlik sorunu içerir' (para.57). Bunun nedeni, 'Belçika'da uygulanan rejimden gözle görülür şekilde daha avantajlı bir vergi rejiminden' ne anlaşılması gerektiği hakkında, yasal tanımın veya idari bir düzenlemenin yokluğunda, özel kuralın uygulanabilirliği ile ilgili değerlendirme, ulusal mahkemelerin gözetimi altında vergi idaresi tarafından olaydan olaya yaklaşımı esası ile yapılacaktır (bakınız: para. 26). Bu temelde, Divan'ın görüşü 'özel kuralın yeterli kesinlikle sınırlanmadığıdır' (para. 27). Bu görüşe katılmam güçtür. Sadece olaydan olaya yaklaşımıyla saptanabilecek 'gözle görülür şekilde daha lehe yabancı rejim' testinin içeriğinin önceden belirlenememesi, bana göre, bu testi hukuki belirlilik ilkesine aykırı kılmaz. 'Vergiden kaçınma' gibi bir terimin içeriğini belirleyememe, basitçe bu terimin doğasından kaynaklanmaktadır ve 'gözle görülür şekilde daha lehe yabancı rejim' testi bunun ayrılmaz bir parçasıdır, zaten Divan'ın kendisi de 'kazançlar üzerindeki vergiden kaçmayı' vergiden kaçınmanın varlığı için bir koşul olarak kabul etmiştir. Daha da ötesi, Divan *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* kararında emsallere uygunluk testini kabul etmiştir. Emsallere uygunluk testi de aynı zamanda baştan belirsizlik yaratmakta ve olaydan olaya esasıyla ilişkilendirilmesi gerekecektir, böylece, aralarında bir fark bulunmamaktadır. Divan'ın bu türden kuralların sadece olaydan olaya uygulanabildiği hallerde kötüye kullanma karşıtı kuralların hukuki belirliliği ile probleminin olması önemlidir, çünkü Divan'ın kendisi kötüye kullanma ile mücadelenin olaydan olaya yapılması gerektiğini belirtmektedir (*karşılaştırınız Centros*, para. 25).⁸²

Cadbury Schweppes'te tartışılan KEYK hükmü *SIAT* kararı ile kıyaslanabilir bir test içermesi nedeniyle, Divan'ın *SIAT* kararındaki görüşü dikkate değerdir *Cadbury Schweppes* kararındaki KEYK kuralı diğer Üye Devlette 'düşük seviyeli vergilendirme' olması durumunda uygulanabilirdi, burada vergi, KEYK tarafından ödenmediğinde o Üye Devlette vergilendirme için hesaplanan vergilendirilebilir kazançlar üzerinde Birleşik Krallık'ta ödenmiş olabilecek verginin dörtte üçünden azdır. 'Daha lehe bir vergi rejimine' uygu-

⁸² AAD'nin 12 Mayıs 1998 tarih C-367/96 sayılı Kefalas, ECR [1998] p. I-2843 kararına da atıf yapılabilir. Burada Divan çok geniş bir kötüye kullanma karşıtı hükme izin vermiştir. Kural şöyledir: 'bir hakkın kullanımı, iyiniyetin sınırları, ahlak veya hakkın ekonomik veya sosyal amacı açıkça aşıldığında yasaklanır'

lanmış olan Birleşik Krallık KEYK mevzuatının 'normalde ulusal sınırlar içinde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerindeki vergiden kaçmaktan başka bir amacı bulunmayan olası uygulamaları önlemek için yapıldığı' *Cadbury Schweppes* kararında Divan tarafından onaylanmıştır (bakınız para. 59; ayrıca bakınız üstteki paragraf 5.2).

Kabul edilmelidir ki, *Cadbury Schweppes* kararında uygulanan KEYK mevzuatı sadece bağlı ortaklığa (%50 iştirak) uygulanmıştır; Birleşik Krallık kuralı, 'düşük vergilendirme seviyesi'ni daha kesin bir biçimde tanımlamaktadır (yabancı vergilendirme Birleşik Krallık'taki kazanç üzerine salınmış verginin %75'inden daha azdır) ve Birleşik Krallık'taki KEYK düzenlemesi kapsamına girmeyen 'beyaz listeye alınmış' devletler belirlenmiştir, ancak Birleşik Krallık KEYK kuralları çerçevesinde bu kuralların kime uygulanıp uygulanmayacağı olaydan olaya yaklaşımı ile belirlenmektedir ve işte SIAT kararında Divan tam olarak buna itiraz etmiştir. Hukuki belirsizlik aynı zamanda *Cadbury* kararındaki Birleşik Krallık kurallarında da vardır: ilk olarak, yabancı kazanç üzerindeki yabancı vergi belirlenmelidir ve buna ilaveten bu kazancın İngiltere standartlarına ve verginin İngiltere oranlarına göre yeniden hesaplanması gereklidir.⁸³ Değinilebilecek bir diğer karar *Haribo*'dur.⁸⁴ Bu kararda, 'yabancı şirket gerçekte dışarda, doğrudan veya dolaylı olarak, Avusturya kurumlar vergisi ile karşılaştırılabilir herhangi bir vergiye tabi olmadığı durumda' uygulanmayan bir istisna ele alınmıştır. Yine, burada *SIAT* kararındaki ile karşılaştırılabilir bir test vardır. Bu karardaki ön mesele, istisnaya hak kazanılmasının uygulamada ortaklar tarafından sağlanamayan veya güçlükle sağlanabilecek kaniye bağlanmasının, Avrupa Birliği Hukukuna aykırı olup olmadığı hususudur. Ancak AD bunu bir problem olarak görmemiştir: 'vergi idareleri tarafından, yerleşik olduğu devletteki kazançları üzerinden kar payı dağıtan bir şirketin tabi tutulduğu vergi ile bağlantılı olarak kar payı alan bir şirketten talep edilen bilgi, mahsup yönteminin özünün bir parçasını teşkil eder ve bu aşırı bir idari yük

⁸³ Ayrıca *SIAT* ve *Cadbury* arasındaki ilişki hakkında bkz.: I.M. de Groot, Heeft SIAT gevolgen voor art. 10a Wet Vpb 1969?, NTFR, 2012/2690.

⁸⁴ CJ 10 February 2011, Cases C-436/08 and C-437/08 (*Haribo*), H&I 2011/10.1 (Wattel'in yorumları).

olarak değerlendirilmez. Haribo kararındaki kurallar, böylece, büyük bir hukuk belirsizliği, hatta hukuki imkânsızlığı oluşturmuştur, ancak Divan buna izin vermiştir.

Cadbury Schweppes ve *Haribo* arasındaki ilişkiye karşı *SIAT* kararındaki içtihad bana göre açık değildir. 'Düşük vergilendirme' testinin Üye Devletlerin ulusal mevzuatında çok sık görülmesi üzüntü vericidir. Bu nedenle, eğer Başsavcı ve Divan bu konuyla biraz daha ayrıntılı ilgilenselerdi iyi bir açıklama olurdu. *SIAT* kararında, Divan 'gözle görülür biçimde daha avantajlı yabancı rejim' testine dayalı bir kötüye kullanma karinesi kuralının, önceden belirlenememesi ve sadece olaydan olaya yaklaşımıyla ortaya konması mümkün olabildiğinden hukuki belirlilik ilkesine aykırı olduğu kararına varmış görünmektedir. Bu içtihadın, sonuçta olaydan olaya testinin takip edilmesi sonucunu veren düzenlemelerin onandığı öteki içtihadlarla (*Cadbury Schweppes/Haribo/Thin Cap Group LGO*) ne kadar ilişkili olduğu açık değildir. Yukarıda değindiğim gibi, 'gözle görülür şekilde daha avantajlı yabancı rejim' testi bana göre hukuki belirlilik ilkesine aykırı değildir. Ben aynı zamanda Divan'ın gelecekte de 'gözle görülür şekilde daha avantajlı yabancı rejim' testini uygulama yetkisi olduğuna dair içtihad geliştirebileceğini umuyorum, fakat bu sadece ayrıca diğer koşulların (sadece bir gruba uygulanabilirlik, sadece belirli şüpheli işlemlere veya kolay taşınabilir -sermaye gibi- faaliyetlerle ilgili durumlar) olduğu kötüye kullanma karşıtı bir düzenlemede uygulanmalıdır. Böylesi bir düzenleme, daha özel bir kanuni karine özelliği taşıyan, daha orantılı bir kötüye kullanma karşıtı hüküm oluşturur. Ne yazık ki, *SIAT* kararında bu konuda sessiz kalınmıştır. Divan sadece daha ötesi kanıtlanırsa, *Cadbury Schweppes* kararındaki gibi (yabancı vergi Birleşik Krallık'ta elde edilen kazanç üzerine uygulanabilecek olan verginin %75'inden daha az ise) bunun daha kesinlik yarattığı varsayıldığında 'gözle görülür şekilde daha avantajlı yabancı rejim' testine, muhtemelen izin verir. Ayrıca Divan'ın şüpheli bir rejim meselesi olduğunda bunu önceden belirleyen (kara) liste konusunda daha katı olduğu ve bunu kabul ettiği (ve sadece onayladığı) durumlar da söz konusu olabilir. Başsavcı Cruz Villalon bunu aynı zamanda *SIAT* kararındaki Mütalaasında (bakınız para.73) önermiştir. *Cadbury Schweppes*'te bir 'düşük-vergilendirme' testi vardı,

fakat Birleşik Krallık KEYK rejiminin, bir beyaz listeyeyle bütünleşik olarak, ölçülü olup olmadığının testinde, Divan beyaz liste konusunda sessiz kalmıştır.⁸⁵ Bununla birlikte kara liste hukuki belirlilik sağlamaktadır, fakat öte yandan olaydan olaya yaklaşımı testinden daha genel ve kabataslaktır. Şayet vergiden kaçınmayla mücadele etmek için Divan, varsayalım ki 'arzu edilmeyen'leri içeren genel kara ülke listelerini onasaydı, Divan'ın bu türden genel kötüye kullanma karşıtı hükümleri ölçülü olmadıklarından dolayı reddeden içtihadlarına aykırı olurdu (bkz, paragraf 5). Şayet Divan böyle bir yol tutturursa bu çok kayda değer olur. Divan kara listelere müsaade ederse, bana göre, bu kara listenin dayanağını aldığı ölçütün çok genel olup olmadığının test edilmesi gerekir.

5.4. İspat Yükü

Özel bir kötüye kullanma karşıtı hükmün bulunması, beraberrinde ispat yükünün nasıl paylaşılacağı sorununu da birlikte getirir. AD *Emsland-Stärke* davasında sübjektif ve objektif kötüye kullanma testinde ispatın, 'Topluluk hukukunun etkinliğine zarar vermemek koşuluyla ulusal hukuk kurallarına göre ortaya konması gerektiğine' hükmetmiştir (para.54). AD böylece ispat yükünün paylaşımının büyük kısmını ulusal mahkemeye bırakmıştır.

Uygulamada, objektif ve sübjektif testlerin gerçekte ispat yükünün paylaşımı demek olduğunun ayırdına varılmalıdır. Objektif testin karşılandığını göstermek Üye Devlete (bu durumda vergi idaresine) düşecektir; şayet bu karşılanıyorsa, bir kötüye kullanma şüphesi ortaya çıkacaktır ki ilgili taraf bu şüpheyi işlemin mali olmayan bir nedenle yapıldığını ortaya koyarak çürütülebilir.⁸⁶ Biz bunu aynı zamanda *Cadbury Schweppes* ve *Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (ayrıca bakınız paragraf 5.2.) davalarında da görüyoruz; bu kararlarda AD, yasama organına belli durumları kötüye kullanma olarak değerlendirme olanağını tanır, ancak daha sonra vergi mükellefine bunun aksini kanıtlama olanağı sunar. Dolayısıyla, AD böylesi bir durumda ispat yükünün vergi mükellefi-

⁸⁵ Başsavcı Leger, beyaz listeye, düzenlemenin ölçülülüğünü değerlendirdiği koşullardan birisi olarak değinmiştir; bkz., *Cadbury Schweppes*'teki Mütalaası, para. 132.

⁸⁶ *Karşılaştırınız: P.J. Wattel*, Nothing either good or bad, but thinking makes it so, in 'Das is verder geen probleem', *Friends bundle* Jaap Zwemmer, s. 215 ve 216.

ne düştüğünü kabul etmektedir. *Cadbury Schweppes* kararında AD bunu belirtmiştir; Divan'a göre, *Cadbury Schweppes* 'bu maksat için en iyi konumdadır' ve 'KEYK'in gerçekten kurulduğunu ve faaliyetlerinin gerçek olduğunu kanıtlamak için kendisine fırsat verilmesi gerekir'. Divan daha sonra, Üye Devletin söz konusu bilgileri Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi veya vergi anlaşması gereğince sağlayabileceğine işaret etmiştir (para. 70 ve 71). Kabul ediyoruz ki sayet vergi mükellefi delilleri ortaya koyar ve vergi idareleri bundan şüphe duyarsa, bu durumda Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi veya bir vergi anlaşmasının yardımıyla delili doğrulamak vergi idaresine düşer.⁸⁷

5.5. KDV-Direktifi çerçevesinde Üye Devlete kötüye kullanımla mücadele için daha fazla alan açılması

Cadbury Schweppes ve *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* kararlarından, Divan'ın, kötüye kullanma karşıtı bir düzenleme olarak emsallere uygunluk testi gibi daha genel kötüye kullanma karşıtı düzenlemelere izin verdiği görülmektedir, şu kadar ki vergi mükellefi daima işlemin ticari nedenlerle gerçekleştiğini ortaya koyma olanağına sahip olmalıdır. Ayrıca burada *emsaillere uygunluk testi*, vergi mükellefi sübjektif bir kötüye kullanma niyetiyle hareket etmediğini ortaya koymadıkça, kötüye kullanma şüphesini harekete geçirir. Divan kötüye kullanma karşıtı bir düzenlemenin, vergi mükellefinin kendi durumu bakımından bir kötüye kullanmanın söz konusu olmadığını kanıtlamasına olanak vermesi gerekliliğini her zaman arıyor görünüyorsa da⁸⁸, Divan bunda her zaman tutarlı değildir. Bunun bir örneği AAD 22 Mayıs 2008 case C-162/07 (*Ampliscientifica*) davasıdır. Bu davada uyuşmazlık konusu, KDV'de 'mali konsolidasyona' girişten önce hisseleri bir iki yıllık elde tutma süresinin dolması gerektiğine dair şartın konulup konulmayacağıydı. Divan, hukukun kötüye kullanılması yasağı ile ilgili olan içtihadına (*Halifax, Cadbury Schweppes*, vb.) gönderme

⁸⁷ Ayrıca bkz.: *Lang en Heidenbauer*, Wholly artificial arrangements, in: A vision of taxes within and outside European borders, festschrift in honour of prof. dr. Frans Vanistendael, eds. L. Hinnekens ve P. Hinnekens, Kluwer, 2008, s. 615.

⁸⁸ Ayrıca bkz., M. Lang, *Cadbury Schweppes* line of case law from the Member States' perspective, in 'Prohibition of abuse of law – a new general principle of EU law, eds. R. de la Feria and S. Vogenauer, Hart publishing, Oxford, 2009. Para. II.3.

yaptıktan sonra, 'ekonomik işletmecinin faaliyet ve işlemlerinin bir süreklilik içerisinde seyrettiğini göstermek suretiyle, KDV beyanı ve ödemelerinde daha basit mekanizmaya başvurma sebebinin, diğerlerinin yanı sıra ana şirketin veya kurumun hesaplarında KDV borç alacak işlemleri yapmak şeklinde - ki birinci halin sonucu vergilendirilebilir gelir azalır, ikinci halde ise vergi iadesi garanti altına alınır- bir vergisel avantaj elde etmek niyetiyle değil de, daha uzun dönemli ekonomik kararların sonucu olduğunu ortaya koymasını gerektiren bir kuralın hakkın kötüye kullanılması yasağı ilkesine aykırı olmadığına' hükmetmiştir. Divan, aynı zamanda, hisse elde tutma süresinin orantılılığa uygunluğunu da dikkate almıştır. Bu çerçevede, Divan şuna işaret etmiştir: 'tersine, bir zaman sınırı konulmamış olsaydı, geçici hukuki yapılanmaları haklılaştıracak şekilde sürdürülen bireysel operasyonlara izin verme sonucu doğardı. Bu türden bir ulusal mevzuatın, Topluluk hukukunun tamamen önlemeyi amaçladığı kötüye kullanma ve kaçakçılığı teşvik etmesi muhtemeldir'.

Bu davada, Divan'ın lehe mali düzenlemeye (mali konsolidasyon) girmeden önce bir elde hisse tutma dönemine müsaade ettiğini görüyoruz, bunu yaparak, düzenlemenin özellikle bir vergi avantajıyla kötüye kullanılmaması ve geçici hukuki yapılarından kaçınılması sağlanmıştır. Karardan anlaşılmaktadır ki, Divan'a göre, hukuki yapıların geçici kuruluşu kötüye kullanımı teşvik edebilir. Özünde, *AAD 17 Temmuz 1997 case C-28/95 (Leur-Bloem)* davasında sürpriz olmayacak şekilde, bundan daha öteye gidilerek, Divan, kısa süreli olan ve süreklilik taşımayan bir birleşme yapılanmasının vergiden kaçınma kanıtını oluşturabileceğine zaten işaret etmişti (bakınız para. 42). Bununla birlikte *Amplisientifica* davasında, Divan'ın, iyi niyetin mevcut olduğu durumlarda aksi kanıt istemediği göze çarpmaktadır. *Leur-Bloem* kararında, Divan (benzer) bir pay birleşmesinin elde tutma dönemi ile ilgili olarak şöyle bir saptamada bulunmuştur⁸⁹: 'payların değişimi yoluyla belirli bir dönem için ve daimi özellikte olmayan özel bir yapı oluşturmak maksadıyla yapılan bir birleşmenin yine de geçerli ticari sebeplerinin olması olanaklıdır'; Divan daha sonra genel bir elde tutma döne-

⁸⁹ O dönemde yürürlükte olan Hollanda mevzuatına göre, hisse değişimi sadece, işletmeler 'mali ve iktisadi anlamda uzun vadeli bir biçimde bir kurumda' birleştiğinde gerçekleşmiş olur.

mini orantılılık ilkesini referans alarak reddetmiştir. Divan burada tutarlı değildir: hukukun kötüye kullanılması yasağı/orantılılık ilkesi temelinde, bir pay değişim birleşmesi için genel bir elde tutma dönemini kabul etmemekte, fakat KDV’de mali konsolidasyon için 1-2 yıllık daha katı bir elde tutma dönemine ise gerçekte müsaade etmektedir⁹⁰.

5.6. Üye Devlete üçüncü devletlerle ilişkilerdeki kötüye kullanımla mücadele için daha fazla alan

Üçüncü ülkelerle ilgili durumlarla bağlantılı olarak, AD Üye Devletlere kötüye kullanımla mücadele konusunda daha geniş bir manevra alanı tanımaktadır. Az bilinen çarpıcı bir örnek, *Commission versus Portugal* davasıdır.⁹¹ Bu dava, Portekiz’de uygulanan vergi temsilcisi atama zorunluluğunun sınırlayıcı etkisi ile ilgiliydi. AD başlangıçta böyle bir gerekliliğin sermayenin serbest dolaşımı üzerinde bir sınırlama oluşturduğunu belirlemiştir. Portekiz, haklı neden olarak, mali denetimin etkinliği ve vergiden kaçınmanın önlenmesini öne sürmüştür. Divan bu argümanı standart değerlendirmeleri çerçevesinde reddetmiştir; buna göre ‘vergi kaçakçılığı’nın önlenmesi sadece, eğer mevzuat, vergi kaçakçılığına ilişkin herhangi bir genel karine içermeyen, amacı vergi yasalarını dolanmak olan tamamen yapay düzenekleri hedefleyen bir mevzuatsa, haklı neden olarak kabul edilebilir. Sonuç itibariyle, vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı hususundaki bir genel karine, Sözleşmenin amacıyla bağdaşmayan bir mali düzenlemeyi haklılaştıramaz’. Bu şekilde, düzenlemenin amacı kaybolacaktır. Daha sonra, AEA Anlaşması’nın 40. maddesindeki hükümde (AB Üyesi Devletler ile EFTA Devletleri arasındaki sermayenin serbest dolaşımı) AD’nin tamamen farklı yaklaşımı dikkat çekicidir. Burada aynı zamanda sermayenin serbest dolaşımı üzerinde bir sınırlama olmakla birlikte, mali denetimin etkinliği ve vergiden kaçınmanın önlenmesi şeklindeki haklı nedenler konusunda AD şu konuya vurgu yapmıştır; ‘Birlik içerisindeki serbest dolaşım hakkı üzerindeki sınırlamalarla ilgili içtihad hukuku, Üye Devletler ve üye olmayan devletler arasın-

⁹⁰ Eleştiri için ayrıca bkz., J. Englisch, *Curbing ‘abusive’ International Tax Planning under EU law: the case of the Merger Directive*, Wolter Kluwer, 2012, s. 74.

⁹¹ CJ 5 May 2011, Case C-267/09, *Commission/Portugal*.

daki sermayenin serbest dolaşımına bütün yönleriyle aktarılamaz, çünkü bu türden serbestiler farklı bir hukuki bağlamda gerçekleşir' (para. 54). AD, EFTA üyesi Devletlerle ilgili olarak, karşılıklı yardımlaşmayı öngören AB Direktiflerinin AB ile EFTA Devletleri arasında uygulanmaması nedeniyle Portekiz'in bilgi verme hususunda geride kaldığına işaret etmiştir. Öteki benzer örnekleri ise *Commission v. the Netherlands*,⁹² *Commission v. Italy*,⁹³ ve *Rimbaud*⁹⁴ kararlarında görüyoruz. Bu kararlarda öne çıkan husus AD'nin bilgi eksikliği (ve üçüncü ülkelerden bilgi istenilmesini değil) kötüye kullanma ile mücadelede bir sorun olarak öncül görmesidir.⁹⁵ Her halükarda, üçüncü ülkelerle ilgili durumlarda, AD Üye Devlete, bir uluslararası bilgi değişimi kaynağının yokluğu halinde, genel karneler yoluyla kötüye kullanımla mücadele hakkı vermektedir.

5.7. Sınır aşırı kar ve zararların mahsubunu hariç tutma konusunda Üye Devletler için daha fazla alan

Yukarıda gördüğümüz gibi, pek çok durumda Divan, kötüye kullanma karşıtı düzenlemenin vergi mükellefine kendi durumunda herhangi bir kötüye kullanmanın söz konusu olmadığını ispatlayabilme olanağı sağlaması gerektiğini ifade etmiştir. Üçüncü ülkelerle ilgili durumlara ek olarak, (bakınız yukarıda) bu konudaki diğer bir istisna, AB ilişkileri ile ilgili davalarda Divan'ın kar ve zararların sınır aşırı mahsupları ile ilintili kararlarında bulunabilir.⁹⁶

Bu içtihadın başlangıcı AAD 13 Aralık 2005 case C-446/03 (*Marks & Spencer*) kararıdır. Bu dava, Birleşik Krallık'taki zararların mahsubu düzenlemesini konu alıyordu. İlgili hüküm gereğince, bir grup içinde grup şirketlerinden biri kendi zararını bir başka grup şirketine (böylece, örneğin, bir yavru şirketten bir ana şirkete) transfer edebiliyordu. Bununla birlikte, bu zarar transferi, Birleşik Krallık'ta kurulmuş olan grup şirketleriyle sınırlandırılmıştı. Bir

⁹² CJ, 11 June 2009, Case C-521/07, (Commission/Netherlands), H&I 2009/9.2 (Wattel'in yorumları).

⁹³ CJ, 19 November 2009, C-540/07 (*Commission/Italy*), H&I 2010/2.6 (Weber'in yorumları).

⁹⁴ AD, 28 Ekim 2010, case C-72/09 (*Rimbaud*), H&I 2011/1.2 (Szudoczky'nin yorumları).

⁹⁵ Görüşlerim için H&I 2010/2.6 içinde CJ November 2009, C-540/07 (*Commission/Italy*) hakkındaki yorumuma bakınız.

⁹⁶ Ayrıca bkz.: A.M. Jiménez, Towards a homogeneous theory of abuse in EU (direct) tax law, Bulletin 2012, s. 273.

başka Üye Devlette kurulmuş olan yavru şirketin İngiltere’de kurulmuş olan ana şirkete zarar transferi olanaklı değildi. Divan bu sınır aşırı zarar transferi imkansızlığını yerleşme hakkı üzerinde bir sınırlama olarak nitelendirmiştir. Üye Devletler bu sınırlamayı haklılaştırmak için üç neden ileri sürmüşlerdir. Kısaca bu nedenler şöyledir: 1) Üye Devletler arasında vergilendirme yetkisi paylaşımının korunması, 2) Bir zararın çifte mahsup edilme riskini önleme (zarar hem yavru şirketin devletinde hem de ana şirketin bulunduğu Üye Devleti tarafından dikkate alınabilirdi; çifte menfaat olarak anılan durum), ve 3) vergiden kaçınma riskinin önlenmesi. Divan şuna hükmetmiştir:

*‘Birlikte ele alınan üç haklılaştırıcı neden ışığında, dava konusu olayda olduğu gibi sınırlayıcı hükümlerin, Sözleşmeyle uyumlu olan meşru amaçları gerçekleştirdiği ve kamu yararına baskın nedenler oluşturduğu ve bunların söz konusu amaçların elde edilmesini güvence altına almaya uygun oldukları ifade edilmelidir’.*⁹⁷

Divan, yurtdışı zararların Birleşik Krallık’ta tümünden hariç tutulmasının istenen amaçlara ulaşmak için gerekli olandan daha geniş kapsamlı olduğu görüşündeydi. Divan’a göre, Birleşik Krallık aslında dış zararları, bazen yabancı yavru şirketin kendi kurulduğu ülkede zarar mahsubu seçeneklerini tüketmesi halinde dikkate almalıdır (örneğin, kazançlar önceden elde edildiği için mahsup artık yapılamayacaktır).

Dikkate değer bir husus da Divan’ın ileri sürülen üç [haklı] nedeni (‘birlikte’) ele almasıdır. Divan’ın bu tutumu muhtemelen Üye Devletler tarafından ileri sürülen argümanların, bağımsız olarak bakıldığında, genel yarar açısından yeterince zorlayıcı bir neden oluşturmadığı gerçeğiyle açıklanabilir.

Vergiden kaçınma riski ile ilgili olarak, Divan diğer kararlarında, ortada bir ‘yapay düzenek’ meselesi olması gerektiğini ve genel mahiyetteki düzenlemelerin vergiden kaçınmayla mücadele gereği ile haklılaştırılamayacağını her zaman vurgulamıştır. Bununla beraber, bu kararda, Divan daha önce yollamada bulunulan üç nedenin birleşiminin, zorlayıcı genel bir yararın mevcut olduğu hususundaki nihai görüşe varmak bakımından yeterli ağırlıkta olduğunu varsaymıştır. Fakat, bu elverişli argüman, muhtemelen *Marks*

⁹⁷ İtalikler yazar tarafından yapılmıştır.

& *Spencer* kararında istenilen sonucu elde etmek içindir. *Marks & Spencer* kararında kabul edilmiş olan bu haklı nedenler, bizce daha sonra da bağlantılı olarak uygulanmalıdır ve diğer dava durumlarına basitçe ikame edilemeyebilir. Bu yorum AAD 29 Mart 2007 case C-347/04 (*Rewe Zentralfinanz*) davasında doğrulanmış gibi görünmektedir; söz konusu davada, 'Üye Devletler arasında vergilendirme yetkisinin paylaşımının korunması' şeklindeki haklı neden, Divan tarafından sadece, *Marks & Spencer* kararına konu olduğu gibi, diğer iki haklılaştırma nedeniyle bağlantılı olarak kabul edilmiştir. Bununla birlikte, AAD 18 Temmuz 2007 case C-231/05 sayılı (Oy AA) kararında bu yaklaşımdan sapma vardır. Bu davada uyuşmazlık, vergilendirilebilir gelirin indirimini, bir grup içinde diğer grup şirkete (bu durumda yavru şirketten ana şirkete) transfer edilme şartına bağlayan kuraldı. Bu kural, ana şirket ve yavru şirket, ancak, aynı Üye Devlette kurulmuş olduğunda uygulanmaktaydı. Divan bunun yerleşme hakkı üzerinde bir sınırlama olduğuna, ancak 'Üye Devletler arasında vergilendirme yetkisinin dengeli paylaşımını güvenceleme gereksinimi ve vergiden kaçınmayı önleme gereksinimi' ile birlikte değerlendirildiğinde, bu kuralın yine de haklılaştırılabilirliğine hükmetmiştir. Bu davada, zararın çifte mahsubu olasılığı oluşmamıştı, fakat yine de, Divan, kuralı iki haklı nedene dayanarak haklılaştırmaya hazırdı. Oy AA kararında, Divan dahi kuralın yapay yapılanmalarla özel olarak mücadele amacını taşımadığını (ve bu nedenle, vergiden kaçınmayla mücadele temelinde haklılaştırılamayacaktır⁹⁸) açıkça ifade etmiştir, fakat bu kuralın yine de haklı nedene dayandırılabilirliğini açıkça kabul etmiştir, çünkü aksi halde kazançlarının hangi Üye Devlette vergilendirileceğini belirleme konusunda grup şirketlerinin bir takdir hakkı olacaktı ve bu durum, kendi ülkesindeki faaliyetlerden elde edilen kazançları vergilendirme bakımından, yavru şirketin bulunduğu Üye Devletin zararına olacaktı. Oy AA kararında, *Marks & Spencer*'da olduğu gibi, Divan'ın bazen kendi içtihatlarından sapma gösterdiği ve istediği sonuca ulaşmak için oldukça esnek bir tutum aldığı açıktır.

AD 25 Ocak 2010 case C-337/08 sayılı (*X Holding*) kararında, BNB 2010/166 (*Kokott'un görüşü, Meussen'in notu*) Oy AA kararının takip edildiği görülmektedir. Bu davada, sınır aşırı bir mali

⁹⁸ Ayrıca bkz., CJ 21 January 2010, Case C-311/08, *SGL*, H&I 2010/4.6 (De Broe ve Bammens'in yorumları), para. 66.

konsolidasyonun reddedilmesinin haklı nedene dayandırıldığı görülmektedir, aksi durumda vergilendirme yetkisinin paylaşımı tehlikeye düşecekti, çünkü sınır aşırı bir mali konsolidasyona serbestçe girilebilecek ve sona erdirilecekti, sınır aşan mali konsolidasyon işlemi yapmak suretiyle ana şirket yabancı yavru şirketin zararlarını indirmeyi istediği Üye Devleti seçebilecekti.

X Holding kararında dikkat çekici olan, Divan'ın, tıpkı *Oy AA*'daki gibi, gerçekten mahsup edilebilir zarar sorununun mevcut olduğunun ortaya konulmadığı ve daha ölçülü bir çözümün olanaklı olduğu bir durumu kapsam dışı bırakmayı kabul etmesidir. Divan, tıpkı *Oy AA* kararında olduğu gibi, *Marks & Spencer*'daki zarar ihtimallerinin tüketilme gerekleri konusunda sessiz kalmıştır.⁹⁹

Divan'ın kar ve zararların sınır aşan mahsubu durumlarında Üye Devletlere sınırlayıcı düzenlemeler getirmede niçin daha geniş bir alan bıraktığına dair sadece tahminde bulunabiliriz. Bunun, Üye Devletler tarafından söz konusu davalarda ileri sürülen argümanlarla ilgili olduğu ileri sürülmektedir.¹⁰⁰ Keza *Oy AA* kararında Divan'ın Fin kuralını haklı nedene dayandırdığı ve Finlandiya'nın zarar ihtimallerinin başka Üye Devlette tüketilmesi halinde kazanç transferine (*Marks & Spencer* kararındaki gibi) izin vermesi gerektiği yönündeki bir talepte bulunmadığı göze çarpmaktadır. Açıklama, grup şirketlerinin vergiyi ödemek zorunda olabilecekleri Üye Devleti kendilerinin seçmesinin oldukça kolay olduğu gerçeğinden bulunabilir.¹⁰¹ Öyle olsa bile, bu tür davalarda Divan'ın Üye Devletlere serbest dolaşım ilkesini sınırlama konusunda geniş olanaklar tanıdığı açıktır. Bütün bu davalar, Üye Devletler arasında vergilendirme yetkisinin dengeli paylaşımının tehlikede olduğu bir durumu gösteriyor. Bize şöyle bir sonuç çıkarmak düşünüyor: dengeli paylaşım sorununun olduğu hallerde, Üye Devletler daha geniş bir kötüye kullanma karşıtı düzenlemeye başvurabilir ve vergi mükelleflerine aksini kanıtlamak için her zaman olanak tanınması zorunlu değildir. Bununla birlikte, Üye Devletin 'kendi sınırlarında gerçekleştiren faaliyetlerle ilgili vergi yetkisini kullanma' olanağından yoksun

⁹⁹ Bkz.: A. Cordewener, Cross-border loss relief and the 'effet utile' of EU law: are we losing it?, EC Tax Review 2011-2, s. 58.

¹⁰⁰ Bkz., L. De Broe, International Tax Planning and Prevention of Abuse, Vol.14, Doctoral Series, IBFD, Amsterdam, 2008, s. 821.

¹⁰¹ Bkz., L. De Broe, International Tax Planning and Prevention of Abuse, Vol.14, Doctoral Series, IBFD, Amsterdam, 2008, s. 822.

birakıldığı zaman dengeli paylaşımın tehlikeye düştüğünü de not etmek gerekir. Örneğin, *Marks & Spencer* kararının 49. paragrafına bakınız. Bu makalededeki bazı bölümlerde buna dikkat çekilmiştir (bkz., örneğin, paragraf 2.1.7.1.a ve paragraf 5.2); Divan'ın kötüye kullanma ile ilgili kararlarında, normalde ulusal sınırlar içinde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanan vergiden kaçma yaklaşımıyla ekonomik gerçekliği yansıtmayan durumlara yollamada bulunduğu vurgusu bu paragraflarda yapılmıştır (*Cadbury Schweppes* para. 55; *SIAT* para. 40). Bu, dengeli paylaşım ile ilgili içtihadlarda ortaya konanlarla aynıdır ve Divan düzenli olarak kötüye kullanma haklı nedeni ile dengeli paylaşım haklı nedeni arasında paralellik kurar (daha fazlası için bkz. paragraf 2.1.7.1.a). Bununla birlikte Divan'ın ne zaman, bir dereceye kadar geniş kötüye kullanma karşıtı düzenleme ile tatmin olduğu veya kötüye kullanma hükmünün sadece kötüye kullanma konusuna odaklanması ve vergi mükellefine aynı zamanda aksini kanıtlama fırsatı verilmesi zorunluluğunu aradığı açık değildir. Divan bu meseleyi daha ayrıntılı olarak açıklamadığı takdirde, bu durumun hukuki belirliliğe katkıda bulunmayacağı aşıkardır. Bununla birlikte (yine de) ben Divan'a, kötüye kullanma karşıtlığı haklı nedeni ile dengeli paylaşım haklı nedeni arasında bir ayrım yapmamasını öneriyorum. Haklılaştırma nedenleri birbirleri ile 'sıkı bağlantılı' olduğuna göre (karşılaştırınız *SIAT*, para. 48), bana göre içtihatlar arasında kesin bir ayrım yapmak yerine, birbirleriyle uyumlu şekilde değerlendirmek daha anlaşılır görünmektedir.

6. Vergilendirme yetkisi alışverişi

6.1. Giriş

Objektif kötüye kullanma testi (bkz. paragraf 2.1.1.) temelinde, kötüye kullanma, sadece AB hukukunun kapsamına ve amacına aykırı olduğu zaman mevcuttur (diğerlerinin yanı sıra bkz., *AAD 12 Mayıs 1998, case C-367/96 (Kefalas), ECR I-2843*). Topluluk hukukunda belli bir kuralın amacı ve kapsamı her zaman bir değişken olacaktır. Ortak pazara genel olarak baktığımızda, bu pazarın, aynı iç piyasada olduğu gibi mümkün olan en yüksek ekonomik avantajları sağlayabilecek şekilde çalıştığını tasavvur etmek önemlidir. İç pazarın temellerinden birisi, pazarın özel tarafları arasındaki ve çeşitli hukuk sistemleri arasındaki serbest rekabettir. Bu durum, üretim faktörlerinin örneğin en faydalı hukuk sistemlerini kullana-

bilmesi gerektiği anlamına gelir, bunun sonucu olarak, daha külfetli gereklilikleri içeren hukuk sistemlerinden kaçınılabilişir (başka bir deyişle; burada farklılıklar kullanılmaktadır). İç pazar tarafından sunulan avantajlardan yararlanılmasıyla ilgili sonuç da (ulusal kurallardan kaçma) kötüye kullanma olarak düşünülemez. Şayet Üye Devletler bu yöndeki «kaçamaklı davranış» ile mücadele etmek isterlerse, ilgili kuralları uyumlaştırmak zorunda olacaklardır.

6.2. AB serbest dolaşım içtihadı- daha lehe bir hukuk sisteminin kullanılması

Centros davası¹⁰² bu bakımdan çok açıklayıcıdır. *Centros*, diğerlerinin yanı sıra, ödenmiş asgari sermaye bakımından, şirket kurma konusundaki Danimarka ulusal kurallarını dolanmak istemiştir. Birleşik Krallık yasaları gereğince kurulan bir limited şirket, böyle bir minimum ödenmiş sermaye payı şartını yerine getirmek zorunda değildir. Bu nedenle, *Centros*'un Danimarka mukimi ortakları Birleşik Krallık'ta bir limited şirket kurmuşlardır¹⁰³ (bu şirket Birleşik Krallık'ta herhangi bir ticari faaliyet gerçekleştirmemiştir). Daha sonra, *Centros*, Danimarka'da şube tescili için başvuruda bulunmuştur. Danimarkalı yetkililer, Birleşik Krallık'ta herhangi bir ticari faaliyette bulunmayan *Centros*'un gerçekte Danimarka'da bir şube olmadığını, fakat Danimarka ulusal mevzuatından kaçınmak amacıyla ana şirket yerine kurulduğunu düşünerek bu talebi reddetmişlerdir. Uyuşmazlığı refere eden mahkeme de benzer durumların Danimarka ulusal yasasından kaçınmayı içerebileceği görüşündeydi Ulusal mahkeme böylece Ticaret Sicilinde tescilin reddine yerleşme hakkı kapsamında izin verilip verilmediğini Divan'a sormuştur.

Divan yerleşme hakkının, bir Üye Devletteki bir (paravan) şirketin bir başka Üye Devlette şube kurması halinde de uygulanacağını belirttiikten sonra, bir Üye Devletin kaçınmayı engellemek üzere önlemler almasına izin verildiğini belirtmiştir. Divan aynı zamanda, *Centros*'un dolanmaya çalıştığı ulusal düzenlemelerin, şirketlerin *kuruluşu* ile ilgili olan kurallar olduğuna dikkat çekmiştir.¹⁰⁴ Divan, bu bağlamda, yerleşme hakkının *amacını* anımsatmıştır:

¹⁰² Case C-212/97, *Centros*.

¹⁰³ Ortaklardan birinin arkadaşının evinin bulunduğu yerdir.

¹⁰⁴ Ve belli bir mesleki veya ticari faaliyetin veya işin sürdürülmesi ilgili kurallardır değildir.

‘Yerleşme serbestisi konusunda Sözleşmede yer alan hükümler, bir Üye Devletin hukukuna uygun şekilde şirketler kurmalarını ve onların kayıtlı merkez, yönetim merkezi veya Topluluk içinde işle-
rin yürütüldüğü merkezlerinin diğer Üye Devletlerde ajans, şube, yavru şirket aracılığıyla faaliyetlerini sürdürmelerini özel olarak amaçlar’.

Bu şartlar karşısında, Divan’a göre, ‘şirketler hukuku kendisine daha az sınırlayıcı gelen bir Üye Devlette bir şirket kurmak ve başka Üye Devletlerde şubeler açmak isteyen bir Üye Devlet vatandaşının bu tercihi’ yerleşme hakkının kötüye kullanılması değildir.

Divan şunu vurgulamıştır:

‘Bir Üye Devletin hukukuna göre bir şirket kurma ve diğer Üye Devletlerde şubeler açma hakkı, tek pazarda, Sözleşme tarafından garanti altına alınmış yerleşme serbestisinin kullanımının *doğasında* bulunmaktadır’.

Daha sonra *Inspire Art* kararında,¹⁰⁵ Divan bu nedenleri tam olarak tekrarlamıştır.¹⁰⁶ Bir şirketin, sadece, örneğin Danimarka hukukundan, daha az sınırlayıcı içeriğe sahip İngiliz hukukuna göre kurulmuş olması, kötüye kullanmanın mevcut olduğu anlamına gelmez. Bu, *Akrich* kararından da dolaylı olarak çıkarılabilir.¹⁰⁷ Bu davada, *Akrich* (AT vatandaşıyla evli bir üçüncü ülke vatandaşıdır) AT’de ikamet etme hakkını kullanmıştır. İkamet hakkının tanınması ulusal mevzuata bağlı olarak yapılmıştır ve bu noktada İrlanda mevzuatı Birleşik Krallık mevzuatından daha az katıdır. *Akrich* ve eşi daha esnek olan İrlanda rejimini kullanmışlardır ve Divan bunu kötüye kullanma olarak değerlendirmemiştir.¹⁰⁸

Centros açık bir karar olmasına karşın, bir dizi özel olguyu içermektedir. *Centros* Topluluk içinde sonradan ikincil yerleşme hakkını kullanan bir şirketin kuruluşunu içermekteydi. Üye Devletlerin hukukuna göre kurulmuş bir şirket tarafından ikincil yerleşme hakkının kullanımı Topluluk hukuku kapsamında bir haktır. Bu nedenle açıktır ki, Divan’ın belirttiği gibi, burada ‘tek pazarda, Sözleşme ta-

¹⁰⁵ Case C-167/01, *Inspire Art*, paras.137-138.

¹⁰⁶ Ayrıca bkz., Case C-171/02, *Commission vs. Portugal*, para. 56.

¹⁰⁷ Case C-109/01, *Akrich*.

¹⁰⁸ Divan bu noktayı kısa kesmiştir. *Karşılaştırmız*, Başsvacı Geelhoed’ün Mütalaası, paras. 169-184.

rafından garanti altına alınmış yerleşme serbestisinin kullanımının *doğasında* bulunan' bir durum söz konusudur. Bu hak *ulusal* hukuka (yani, eğer biri ulusal hukuka göre kurulmuşsa biri AT madde 48 anlamında bir 'şirket' tir) bağlıdır. Bu, görece esnek ulusal kurallara göre kurulmuş bir şirketin Topluluk hukukundan kaynaklanan haklarını kullanabileceği anlamına gelir. 'Şirket' kavramının tanımı için m.48'in ulusal hukuka gönderme yaptığı ve böylece ortada bir şirket olup olmadığı sorusunun yanıtının (muhtemelen esnek) ulusal hukuka bağlı olduğu göz önüne alındığında, bu durumun hükmün amaç ve kapsamına aykırı olduğu savunulamaz.

Daha sonraki *Akrich* kararında da, ki Divan bu davada da kötüye kullanma olmadığına hükmetmiştir, Topluluk hukukunda yer alan ve ikametgah konusunu düzenleyen ulusal kurala bağlanmış bulunan bir hakkın kullanıldığı belirtilmiştir. Burada da ikametgah hakkındaki ulusal hukuk, bir Üye Devlette diğer bir Üye Devletten daha esnektir.¹⁰⁹

Divan'ın *Inspire Art* kararının 96. paragrafındaki daha genel ifadesi kayda değerdir:

'Şirketin daha lehe bir mevzuatın olanaklarından yararlanmak amacıyla belirli bir Üye Devlette kurulması, hatta bu şirket bütün ve temel faaliyetlerini ikinci bir Devlette sürdürse dahi, kaçınma oluşmaz (*Segers*, paragraf 16 ve *Centros*, paragraf 18)'.

Burada Divan'ın, daha lehe mevzuatın (bu Topluluk hukukuyla bağlantılı olmasa dahi) avantajından yararlanmak için serbest dolaşımın kullanılmasının kaçınma olmadığı yönünde daha genel bir görüş ifade ettiği görünüyor.¹¹⁰ Başsavcı Geelhoed de, *Akrich* kararına ilişkin Mütalaasında, *Centros* kararının eleştirisini takiben şunu ifade etmiştir: 'diğer bir deyişle, bir işçinin daha lehe bir hukuk sistemin-

¹⁰⁹ Bkz., Başsavcı Geelhoed'in *Akrich* kararındaki Mütalaası, para. 180: "Bay ve Bayan *Akrich*'in İrlanda'da yerleşimi AT Parlamentosu tarafından öngörülmemiş fakat AT hukukunun *doğasında* bulunan bir amaç için AT hukukunun kullanımı olarak görülmelidir. AT Parlamentosu ulusal göç yasalarını dolanmak amacıyla kullanılabilecek bir hak yaratmak niyetinde değildi, fakat eşi ile birlikte bir başka Üye Devlete yerleşmek için bir Üye Devletin vatandaşı lehine bir hak yaratmıştır. Diğer Üye Devlette yerleşme Birlik vatandaşlarına Topluluk hukuku tarafından verilen serbestinin temel ögesini oluşturur." (italikler yazarın).

¹¹⁰ Bununla birlikte, daha çarpıcı olan, Divan'ın *Segers* kararının 16. paragrafına ve *Centros* kararının 18. paragrafına yollamada bulunmasıdır. Divan'ın bir varsayımaya yol açmasının dışında, bu nedenler başka bir konuyla ilişkilidir.

den yararlanmak için bir başka Üye Devlette yerleşmesi, *doğası gereği* Topluluk hukukunun kötüye kullanımı değildir¹¹¹ (italikler yazara aittir).

Bunun gerçekten de böyle olduğu, *Barbier* kararında Divan tarafından açıklığa kavuşturulmuştur.¹¹² Divan şuna hükmetmiştir: 'Hollanda Hükümetinin, taşınmaz mülkiyetin mali iyeliğinin satış amacının transfer vergisinin ödenmesinden kaçınmak veya bunu ertelemek olduğu ve bunun Topluluk hukukuna göre mirasçıları korunmadan yoksun bırakacağı yönündeki argümanı bakımından, Topluluk vatandaşının mukimi olduğu devletin dışında bir Üye Devlette yürürlükte olan kurallar tarafından yasal olarak sağlanan vergi avantajlarından yararlanması sebebiyle Sözleşme hükümlerine dayanma hakkından mahrum bırakılamayacağını hatırlamak yeterlidir.'

Barbier davasındaki karar, *AAD 11 Mart 2004 case C-9/02 (De Lasteyrie)* davasında da doğrulanmıştır. Bu kararda uyumsuzluk konusu, büyük ortak üzerine yüklenen sınırlayıcı göç vergisidir. Bunun için ileri sürülen haklı neden, özellikle vergi mükellefinin çeşitli Üye Devletlerin vergi sistemleri arasındaki farklılıktan yararlanmasını önlemek suretiyle, göç vergisinin söz konusu Üye Devletin vergi matrahının mali aşınmasını önleyecek olmasıdır. Bu bağlamda, Divan şöyle düşünmüştür (para. 60):

'Bu nedenle, bir vergi mükellefinin ikametgahını vergi sistemi farklı olan ve kendisi için daha avantajlı olabilen bir başka Üye Devlete taşıması nedeniyle bir Üye Devletin uğradığı basit gelir kaybı, yerleşme hakkı üzerindeki sınırlamayı tek başına haklı kılamaz'.¹¹³

AAD'nin 12 Eylül 2006 tarihli, case C-196/04 sayılı (Cadbury Schweppes) davasında, bir Üye Devlette kurulmuş bir şirket, bu Üye Devlette uygulanandan daha lehe vergi kuralından sadece yararlanmak amacıyla, başka Üye Devlette şirketler kurmuşsa ve sermaye yatırmışsa, yerleşme hakkının kötüye kullanılması sorunu olup olmadığı ortaya çıkmıştır'.

¹¹¹ Bkz., Başsavcı Geelhoed'in *Akrich* kararındaki Mütalaası, para. 181.

¹¹² Case C-364/01, *Barbier*, para. 71.

¹¹³ Benzer bir görüş şurada da bulunabilir: ECJ 11 December 2008, C-285/07A.T., *H&I* 2009/4.8 (Douma'nın yorumları), para. 34.

Divan, *Barbier* kararına atıf yaparak, şuna hükmetmiştir:

‘Ancak, bir Topluluk vatandaşının, gerçek veya tüzel kişi olsun, sadece mukimi olduğu ülkenin dışında bir Üye Devlette yürürlükte olan vergi avantajlarından fayda sağlamaya çalışması, onu Sözleşme hükümlerine dayanma hakkından yoksun kılamaz’

6.2.1. Sonuç

Divan’ın, yukarıda 6.2. numaralı paragrafta ortaya konulan içtihadına göre - *Centros*, *Inspire Art*, *Barbier*, *De Lasteyrie* ve *Cadbury Schweppes* kararlarına bakınız- AB içinde (daha) lehe hukuk sisteminden yararlanmak iç pazarın amacıyla uyumludur ve bunun kullanımı kendi başına kötüye kullanma olarak nitelendirilemez. Bu kullanım, ulusal hukuk bakışıyla şüpheli addedilebilecek şekilde, bir başka Üye Devletin hukuk sisteminden kaçma anlamına da gelir, fakat Avrupa hukukundaki anlamı sadece madalyonun diğer yüzüdür ve iç pazarın temel esaslarının mantıksal sonuçlarından biridir.¹¹⁴ Diğer bir deyişle: eğer bir Topluluk süjesi serbest dolaşımı kullanır ve böylece daha lehe bir hukuk sisteminden yararlanırsa, bu durum kötüye kullanma oluşturmaz.¹¹⁵ Üye Devletler eğer çeşitli ulusal hukuk sistemleri arasındaki bu türden farklılıkların kullanımı ile mücadele etmek istiyorlarsa, bu alandaki mevzuatlarını uyumlaştırmak zorundadırlar. Aslında Divan’ın içtihadı, Üye Devletleri bu tür farklılıkları kaldırarak uyumlaştırmaya teşvik eder.

İlgili tarafın başka bir Üye Devletin (daha lehe) vergi sistemini tercih etmesi şeklindeki tek bir olguya dayanılarak uygunsuz bir vergiden kaçınmanın mevcudiyeti ileri sürülemez. Bunun anlamı, kural olarak, ‘vergilendirme yetkisi alışverişine’ izin verilmesidir.

¹¹⁴ Bu çerçevede ayrıca *karşılaştırınız*, EFTA Court in the joined cases *E-8/94* and *E-9/94* (*Mattel/Lego*), para. 48: ‘ulusal perspektiften bakıldığında, bu sonuç ulusal hukukun dolanılması olarak görülebilir. Avrupa Ekonomik Anlaşması bağlamında bakıldığında, ancak, bu Direktifin temel ilkelerinin mantıklı ve zorunlu bir sonucudur, örneğin, televizyon yayıncılığı hizmetlerini sunma serbestisi’.

¹¹⁵ Sosyal güvenlik ile ilgili olarak, *AAD*, 10 Şubat 2000, *case C-202/07* (*Fitzwilliams*), *ECR* p. I-88, davasına bu çerçevede atıfta bulunulabilir. Burada sorun, daha ucuz bir sosyal güvenlik sisteminden yararlanarak kötüye kullanımın meydana gelip gelmediğinden kaynaklanmıştır. Başsavcı *Jacobs* Mütalaasında, bu avantajın gerçekleşmesinin, sadece iç pazarın doğal bir sonucu olduğunu, Başsavcı *La Pergola*’ın *Centros* davasındaki ifadesine yollamada bulunarak ifade etmiştir.

Vergi anlaşması alışverişi bunun özel başka bir şekli olarak görülebilir. Mali ikametgâhın yerini değiştirmek veya gelirin menşei veya kaynağını serbest dolaşım ilkesini kullanarak başka bir Üye Devlete aktarma, yer değiştirme ‘gerçekçi’ olması koşuluyla (örneğin, yapay değil; ‘gerçek’ olan) uygunsuz vergiden kaçınma oluşturmaz. Üye Devletlere kendi düzeyinde ek vergi koyarak (genel telafi edici yükümlülükler) daha lehe vergi yetkisini kullanılmasının engellenmesine izin verilmemesinin nedeni budur. Bunun birebir örneği AAD’nin 26 Ekim 1999 tarihli, Case C-294/97 sayılı (*Euro-wings*) kararıdır. Üye Devletler, eğer bir tamamen yapay düzenenек sorunu varsa, sadece bu tür kötüye kullanımla mücadele edebilirler.

6.3. KDV Direktifinin Uygulanmasındaki Farklılık

The *RBS Deutschland* kararı¹¹⁶ KDV Direktifinin uygulamasındaki bir farklılıkla ilgilidir. Alman RBS Deutschland Holdings GmbH (RBSD) Birleşik Krallık’ta yerleşik Vinci Fleet Services (VFS) firmasından motorlu araçlar satın almıştır. VFS arabaları, Birleşik Krallık’ta yerleşik olan otomobil galerilerinden satın almıştır. Ardından, VFS, RBSD’ye talep edildiğinde VFS’nin arabaları geri alması konusunda bir opsiyon tanımıştır. Nihayetinde, kiraya veren RBSD ve arabaları kiralayan Vinci (VFS’nin ana şirketi) arasında 2 yıllık bir finansal kiralama sözleşmesi yapılmıştır. Finansal kiralama sona erdiğinde, Vinci RBSD’ye arabaların hurda değeri üzerinden tam olarak ödeme yapmakla yükümlü tutulmuştur. Eğer (tarafların beklentisi doğrultusunda) RBSD arabaları üçüncü bir tarafa satsaydı, Vinci hak talebi veya satış fiyatı ile arabaların hurda değeri arasındaki miktar kadar bir borcu olurdu. Kira tutarları ile ilgili olarak, RBSD KDV’yi Vinci’ye yüklememiştir, çünkü hem Birleşik Krallık’ta veya hem de Almanya’da kira sözleşmeleri üzerinden KDV ödenmemektedir. RBSD tarafından alınan ilk kira ödemeleri, Birleşik Krallık’ta KDV’ye tabi değildi, çünkü Birleşik Krallık hukukuna göre, bu kira sözleşmeleri kapsamında gerçekleştirilen işlemler hizmet sunumu olarak kabul edilmiş ve sonuç itibarıyla Birleşik Krallık vergi idaresi bunları Almanya’da, başka bir ifadeyle hizmet sunanın iş merkezinin bulunduğu yerde, yapılmış olarak kabul etmişlerdir. Alman hukukuna göre söz konusu işlemler

¹¹⁶ CJ, 22 December 2010, C-277/09 (*RBS Deutschland*), H&I 2011/3.9 (Lambion’un yorumları).

mal sunumu olarak kabul edildiği ve bu nedenle işlemler Birleşik Krallık'ta gerçekleştiği için, başka bir ifadeyle teslim yeri burası olduğu için, bu ödemeler KDV'ye konu edilmemiştir. Burada, Başsavcının tanımladığı şekliyle, 'KDV-Direktifinin uygulamasındaki farklılığın' ve 'Topluluk KDV sisteminin çekince veya anormallikleri'nin kullanımı vardır.

Arabaların VFS tarafından geri alımında KDV ödenmiştir. RBSD arabaları satın aldığı anda VFS'nin hesapladığı KDV'nin tamamını indirmiştir. Birleşik Krallık Vergi İdaresi, daha sonraki aşamada KDV hesaplanamayacağı için, iadeyi reddetmişlerdir. Birleşik Krallık Mahkemesi yasanın kötüye kullanılmasının mevcut olup olmadığını saptamak için uyuşmazlığı ön karar yoluyla AD'ye refere etmiştir.

Başsavcı Mazak, davanın temelindeki sorunu, KDV Direktifinin uygulanmasındaki farklılık şeklinde özetlemiştir. Başsavcı problemleri daha kapsamlı değerlendirmiş ve şöyle ifade etmiştir (Mütalaasının 49. paragrafı): 'mevcut davada karşı karşıya olduğumuz farklılık sorunu, herhangi bir durumda Topluluk içi işlemler bağlamında daha genel bir meseledir ve bir Üye Devletin Altıncı Direktifi gerçekten yanlış uygulamasıyla sınırlı değildir. Bu duruma ek olarak, bir Üye Devlet tarafından bu tür işlemler KDV'ye tabi tutulurken, aynı işlem başka bir Üye Devlette KDV ödenmesine sebep olmayan işlem örneği olarak muamele görmektedir'. Başsavcı aynı zamanda bu durumun KDV Direktifinin başarıyla uyumlaştırılmasının ve Topluluk KDV sisteminin, Üye Devletlere direktifin uygulanmasıyla ilgili olarak belli konularda örneğin, Üye Devletlerin yararlanabilecekleri KDV'de belli seçenekler sunulmak suretiyle, bazı serbestlikler tanınmasına açıkça izin vermesinin bir sonucu olduğuna da dikkat çekmiştir. Başsavcı daha sonra KDV Direktifinin farklı uygulanmasının onun amacına ve kapsamına aykırılık taşıyıp taşımadığını araştırmıştır. Başsavcı öncelikle şunu gözlemlemiştir: 'Altıncı Direktifin 17(3)(a) maddesi uyarınca, giriş vergisinin indirimine izin verilmesi ilgili çıkış vergisi ödemesinin yokluğu, ilk bakışta Altıncı Direktifi çerçevesinde oluşturulan KDV sistemine, özellikle indirim sistemi ve sistemin içerdiği mali tarafsızlık ilkesine aykırılık oluşturmaktadır' (para. 55). Bununla birlikte, KDV [Direktifi] nin genel indirim düzenlemesi ve mali tarafsızlık ilkesi üzerinde bir dizi çekince ve sınırlamalara izin verdiğini (Mütalaasının 56 ve

devamı paragrafları) ve buna ilaveten, Üye Devletler arasındaki vergi muamelesinde bazı farklılıklar için alan bıraktığını kabul etmiştir. Buna dayanarak, Başsavcı, Topluluktaki mevzuat koyucunun bazı istisnai durumlarda KDV'nin indirilebileceğini, buna karşılık sonraki aşamada hiçbir KDV ödenmeyebileceğini kabul ettiği sonucuna varmıştır. Başsavcıya göre 'Topluluk KDV sistemindeki, hiç şüphesiz, bir anormallik veya çekince oluşturan bu hukuki durumu, mevzuat koyucu çözebilirdi'. Dolayısıyla bundan yararlanılması, KDV Direktifinin amacına ve niyetine aykırılık oluşturmadığından kötüye kullanma değildir.

Başsavcının bu değerlendirmeleri çok önemlidir ve kullanımın KDV gibi alanlardakiler de dahil olmak üzere, Üye Devletler arasındaki nitelik farklılıklarının kullanılmasının mümkün olduğunu ortaya koyar. Nitelik farkının sonucu, KDV sistemi ve mali tarafsızlık ilkesine ilk bakışta aykırı gibi görünse de, bir sonraki değerlendirme çerçevesinde, bunun Topluluk mevzuat koyucusu tarafından zımnen kabul edildiği görülmektedir. Ne yazık ki nihai kararında, KDV Direktifinin uygulanmasındaki farklılıklardan faydalanmanın, Direktifin anlam ve amacına aykırı olması meselesinden açık olarak bahsetmemiştir. Divan, nitelik farklılıklarından kaynaklanan uyumsuzluğu kabul etmiş ve bunun sonucunda 'vergi yükümlüsünün KDV girdilerini, KDV çıktılarını ödemedi hesaptan indirebileceğini düzenlemek bazı yönlerden tutarsız gözükülebilmekle birlikte' şeklinde hüküm kurmuş olmasına rağmen, bu durumun direktifin amaç ve kapsamına aykırılık oluşturup oluşturmadığı konusunda sessiz kalmış ve direktifin sadece lafzına yönelik açıklamalarla kendisini sınırlamıştır. Kötüye kullanma meselesiyle ilgili olarak Divan söz konusu davada, ilgili tarafın kötüye kullanma kastının bulunmadığına, 'dava konusu işlemlerinin niteliklerinin ve bu işlemleri uygulayan şirketler arasındaki ilişkilerin doğasının, ekonomik gerçeği yansıtmayan ve tek amacının vergi avantajı elde etmek olduğunu gösteren yapay bir düzenek içerdiğini işaret eden herhangi bir bulguya sahip olmadığına' hükmetmiştir. Herhalükarda, *RBS Deutschland* kararında Divan, kelimelere dökmeden, Başsavcının görüşünü paylaşıyor gözükmektedir. Umarız bir başka davada AD, KDV Direktifindeki böyle bir kuraldışılıktan faydalanmanın, Direktifin konu ve amacına aykırılık oluşturup oluşturmadığı meselesini çözmeye açıkça yer ayırır.

7. Kötüye kullanımın Sonucu

Mesele, kötüye kullanmanın sonucunun ne olduğudur. *Emsland-Starke ve Halifax* davasında Divan, 'kötüye kullanma bulgusunun, açık ve kesin bir hukuki temel gerektiren bir yaptırım sonucunu doğurmasına gerek olmadığını, bunun yerine ilgili bulgunun sonucu olarak [vergiyi] telafi etme yükümlülüğünün yeterli olacağını' açıklığa kavuşturmuştur (*Halifax*, para. 93). *AAD'nin 13 Mart 2007 tarihli, case C-524/04 sayılı (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation)*, kararında Divan, 'tüm bu unsurların değerlendirilmesi neticesinde ilgili işlemin, temelinde herhangi bir ticari gerekçelendirme bulunmadan tamamıyla yapay bir düzeneği yansıttığı sonucuna varılıyorsa, dağıtım olarak ödenen faizin yeniden nitelendirilmesi, emsallere uygun olarak iki taraf arasında veya bu taraflarla üçüncü kişiler arasında bir ilişki mevcut olsaydı, bu ilişkideki faiz oranını aştığı ölçüde sınırlandırılarak yapılır' şeklinde değerlendirme yapmıştır (para. 83). Böylece, kötüye kullanma ile mücadele, sadece (kötüye kullanma) mevcut olduğu hallerde olabilir ve yaptırımlara yol açmayabilir.

Divan, *Halifax* kararında ek olarak: 'Kötüye kullanma uygulaması içeren işlemlerin, kötüye kullanma uygulamasını oluşturan işlemlerin yokluğunda geçerli olan durumun yeniden tesisini sağlayacak şekilde yeniden nitelendirilmeleri gerekir' şeklinde değerlendirmede bulunmuştur (para. 94).

Weald leasing kararında bu içtihat, 'davaya konu finansal kiralama işlemlerinin, sözleşmeden doğan bazı koşullar ve/veya bu işlemlerdeki Suas müdahalesi nedeniyle kötüye kullanma uygulaması oluşturduğu zaman, o mahkeme ilgili işlemleri Suas'ın mevcudiyetini dikkate almayarak ve/veya ilgili sözleşme şartlarını değiştirerek veya uygulamayarak yeniden tanımlamalıdır' şeklinde onaylanmış ve açıklığa kavuşturulmuştur (italikler yazara aittir). Böylece *Weald leasing* kararından, işlem serilerinin belli kısımlarının kötüye kullanma olarak değerlendirilebileği ve AD'nin, kötüye kullanmayı gidermek için: "dikkate almamak", "yeniden tanımlamak", "uygulamamak" şeklinde geniş metodlarının olduğu sonucu çıkarılmaktadır. Hollanda Yüksek Mahkemesindeki bir davada ortaya çıkan mesele, kendine yönelik vergi avantajı olmaksızın bir vergiden kaçınma düzeneğinde yer almış vergi mükellefinin KDV indirimi yapma-

sının reddedilip reddedilemeyeceğiydi (bu davadaki vergi avantajı ilerde oluşabilecek ve o sırada somutlaştırılamayacak türdendi).¹¹⁷ Yüksek Mahkeme, kötüye kullanımın giderilmesinde, ne hukukun kötüye kullanılmasında taraflardan hangisinin eylemlerinin rol aldığı, ne de öngörülmüş ya da kazanılmış olan vergi avantajından kimin (en çok) yararlandığının önemli olmadığı sonucuna varmıştır. Kanımca bu doğrudur ve AD'nin içtihatları ile uyumludur: kötüye kullanım kaldırılabilirdiği ölçüde, vergi tasarrufuna yönelik düzenek dahilindeki bazı işlemler yeniden tanımlanabilir.

Böyle olsa bile, kötüye kullanımın kaldırılması (yeniden tanımlanması/nitelendirilmesi) o kadar da kolay değildir. Sorun, vergi mükellefinin kötüye kullanmanın mevcut olmadığı bir halde ne yapması gerektiğinin tespitindedir.¹¹⁸ Burada AD özellikle önce ulusal mahkemeye görev yüklemiş gibi görünüyor

8. Özet

- Hukuki belirlilik ilkesi kötüye kullanma ile mücadelede temel varsayımdır.
- Hukukun kötüye kullanılması doktrini gereğince, AD hem objektif testi hem de sübjektif testi uygular. *Emsland-Stärke* kararında, Divan, objektif test gereğince 'Topluluk kurallarınca belirlenmiş durumların şekli olarak yerine getirilmesine rağmen, söz konusu kuralların amacının gerçekleştirilmemesi şeklindeki objektif koşulların bir arada olmasını' gerekli görmüştür.'
- Serbest dolaşım üzerindeki sınırlamaların, kötüye kullanma uygulamalarının önlenmesi şeklindeki haklı bir nedene dayandırılıp dayandırılmayacağı sorusu için, AD, dolaysız vergilendirme davalarında sübjektif test bakımından şunu ifade etmiştir: 'Bu tür bir sınırlamanın öznel amacı, normalde ulusal sınırlar içinde gerçekleştirilen faaliyetlerden

¹¹⁷ Bkz.: HR 10 February 2012, no. 08/05317 (Ziekenhuisconstructie), V-N 2012/12.23.

¹¹⁸ Ayrıca bkz.: *P.J. Wattel*, Nothing either good or bad, but thinking makes it so, in *Dat is verder geen probleem*, Friends bundle Jaap Zwemmer, s. 219 ve B.J.M. Terra, Handelingen verricht met het uitsluitende doel een BTW-voordeel te verkrijgen, in: *Dat is verder geen probleem*, Friends bundle Jaap Zwemmer, s. 207.

elde edilen kazançlar üzerinden ödenecek vergiden kaçmak amacıyla, ekonomik gerçekliği yansıtmayan, tamamıyla yapay düzeneklerin oluşumunu içeren davranışı önlemek olmalıdır'. AD böylelikle ekonomik gerçekliğin halen mevcut olabileceği göz önüne alındığında, vergi saikinın varlığının kötüye kullanmanın olduğu anlamına gelmeyeceğini vurgulamıştır (*Cadbury Schweppes*, para. 65). Kanımca, Divan'ın içtihadı *kişinin* sübjektif niyetiyle ilgilidir. Öncelikle, kişilerin sübjektif amacını değerlendirmek zorundasınız, bununla birlikte, çoğunlukla belirli bir kişinin sübjektif amacının ne olduğunun bilinmediği ya da belki şüpheniz olabildiği göz önüne alındığında (bir kişi kötüye kullanma amacı olduğunu inkar edebilir), bu gibi durumlarda, objektif durumlar (faaliyet) incelenmelidir. Bir kişinin sübjektif niyeti bu objektif durumlardan çıkarılabilmelidir; ben bunu 'objektifleştirilmiş niyet' olarak adlandırıyorum. Yakın tarihli bazı içtihatlarda, Divan, sübjektif testin karşılanıp karşılanmadığı sorusu için yapaylığı belirleyici unsur olarak değerlendirmektedir.

- Kötüye kullanma sadece verginin daha az (veya hiç) ödenmesi durumunda (bundan sonra, kısaca, '*vergi avantajı*') düşünülebilir. Bu, Divan'ın, bir KDV finansman avantajının, o finansman avantajı (aynı zamanda) bir vergi avantajına yol açmadıkça, KDV Direktifinin amacına aykırı olmadığına hükmettiği *Weald leasing* kararında doğrulanmıştır.
- Objektif test ve sübjektif test Sözleşme serbestileri kapsamında büyük ölçüde örtüşmektedir; çünkü her iki testte de 'ekonomik gerçeklik' değil 'tamamen yapay düzenekler' sorununun bulunup bulunmadığı araştırılır. Sözleşme serbestileri bakımından her iki testin örtüşmesi şöyle açıklanabilir: bir ekonomik gerçekliğin mevcut olup olmadığı (sübjektif kötüye kullanma testi için önemlidir) ve bir Üye Devletin ekonomik yaşamına katılımın olup olmadığı (objektif teste göre önemi, yani, Sözleşme serbestilerinin amacıdır) birbirleriyle çok yakından ilişkilidir ve bu nedenle objektif ve sübjektif test Sözleşme serbestileri kapsamında birbirlerini bütünler. Bununla birlikte, sübjektif test aynı zamanda Sözleşme serbestileri kapsamında da artı değere sahiptir; çün-

kü ortada bir *vergiden* kaçınma sorunu bulunmalıdır. Eğer vergi yükü yapay eylemler dolayısıyla düşmemişse, o halde kötüye kullanma sorunu yoktur. Buna ek olarak ikincil AB hukuku kapsamında objektif ve sübjektif test arasında örtüşme olmasına gerek yoktur (örneğin KDV Direktifi gereğince).

- Dolaysız vergiler alanındaki 'vergi' davalarında Divan, *soyut olarak*, 'tamamen yapay düzenekler'le mücadele edilmesine izin vermiştir. Bununla birlikte, özellikle KDV için uygulanan sübjektif test Divan tarafından oldukça geniş yorumlanmış, kötüye kullanmanın sadece tamamen bir yapay düzenek olduğunda değil, aynı zamanda, 'söz konusu işlemlerin *temel amacının* bir vergi avantajı sağlamak olduğu ilgili bir dizi objektif etkenden açıkça anlaşıldığı durumlarda da' mevcut olacağı anlaşılmıştır (italikler yazarın). Kötüye kullanmanın bu tanımı, Üye Devletlere kötüye kullanmayla mücadelede, özellikle belirli bir işlemin nihai amacının aslında kendi başına mali olmadığı, ancak bunun gerçekleştirilmesi için seçilen mali yolun mali amaçlarla harekete geçirildiği durumlarda daha geniş bir alan tanır (en lehte mali yol ilkesi). Bununla birlikte, bu ilke bir vergi mükellefinin her zaman en lehte mali yolu seçmek için takdir yetkisi olduğu anlamına gelmez. Kanaatime göre, bu şekilde seçilen yol yapay olmamalı ve ekonomik gerçekliği yansıtmalıdır. Ancak, burada önemli olan, belirli bir yapının asli amacı mali olmayan bir sebebe dayandığında, bence seçilen mali yolun test edilmesi daha marjinalleşir. Sorun KDV içtihiadındaki daha geniş tanımın dolaysız vergilendirme alanında, Antlaşma serbestilerinin kullanıldığı durumlar için uygulanabilir ve uygulanabilecek olup olmadığına ilişkindir.
- Kötüye kullanmanın olup olmadığı meselesi için, sadece objektif test değil (Topluluk hukukunun kapsamı ve amacına aykırılık) aynı zamanda sübjektif testin uygulanması da önemlidir. Hukukun kötüye kullanılması kapsamında, belirli bir durumun yasanın lafzına aykırı olarak karara bağlanmasına izin verilmiştir. Bir kişinin normalde hukuki güvenlik ilkesine (ve böylece yasanın lafzına) güvenmesi gerektiği gerçeği ışığında, böylesi bir olanağa büyük bir dikkatle yak-

laşılması gerekir. Sadece sübjektif kötüye kullanma niyeti olan kişilerin belirli bir lehe muameleden yararlanmaları, hukukun kötüye kullanılması harekete geçirilerek reddedilebilir.

- *Cadbury Schweppes* kararında AD, 'tamamen yapay düzene' veya bir 'ekonomik gerçekliğin' mevcut olup olmadığının 'özellikle, personel, bina ve ekipman açısından bir KEYK'in fiziksel olarak mevcut olduğu hallerde, üçüncü kişiler tarafından doğrulanabilir objektif faktörlerle belirlenmesi' (fiziksel varlık testi) gerektiğini belirtmiştir. *Cadbury Schweppes* kararında, Başsavcı diğer iki testi, yani, yavru şirket tarafından yapılan faaliyetlerin gerçek niteliği ile faaliyetin ana şirket ve bütün grup bakımından ekonomik değerini önermiştir. Literatürde, Divan'ın bu iki testi göz önünde bulundurmadığı varsayılmaktadır, fakat geçmişe bakıldığında, farklı bir değerlendirmede de bulunulabilir. *Cadbury Schweppes*'te AD *Eurofood* kararına yollamada bulunmuştur, eğer bu karar uygun bağlamda okunursa, bir ekonomik gerçekliğin varlığı için, şirket politikasının belirlendiği (idare ve merkezi yönetim) yer ve personelin oradaki yetkisi ve karar verme düzeyi ayrıca ilgili ve önemlidir. Daha da ötesi, 'şirketin kayıtlı merkezinin bulunduğu Üye Devletin sınırları içinde herhangi bir faaliyetin gerçekleşmediği' 'postakutusu' veya 'paravan' yavru şirket durumunda, ekonomik gerçeklik bulunmamaktadır. Kanımca, eğer burada yeterli mevcudiyet varsa, bu durum, ilgili yapılanmanın her zaman kötüye kullanma karşısı hükümlere karşı koruma sağlayacağı anlamına gelmez. Bir şirket yeterli ölçüde faaliyetlerde bulunduğu zaman dahi yapay olabilecek işlemlerde her zaman bulunabilir (ekonomik faaliyetlerle bağlantılı olmayan krediler gibi). Faaliyetlerin olmaması durumu kötüye kullanmanın bir göstergesi olmasına rağmen, bu aynı zamanda şu perspektifi yansıtmalıdır: belirli faaliyetler, sonuçta, çok az mevcudiyet gerektirir mahiyettedir (mesela holding ve finansman faaliyetleri gibi) öyle ki mevcudiyet bu gibi hallerde daha az belirleyicidir. Bu son koşula *Cadbury Schweppes* kararında Başsavcı tarafından da değinilmişti ve ekonomik gerçekliğe katkıda bulunabilecek koşul

'ekonomik değeri'. Bununla birlikte, *Foggia* kararında AD, ekonomik değere (grup için tasarruf maliyetleri) karşı vergi avantajını (zararlar) değerlendirdiğini görüyoruz. Bu, Başsavcının *Cadbury Schweppes* kararında uyguladığına benzer bir testtir.

- Örtülü sermaye kulları çerçevesinde, ekonomik gerçekliğin olup olmadığı, sadece maddi [mevcudiyete] değil aynı zamanda faiz ve borcun ticari koşullarına da bağlıdır.
- KDV davalarında, ekonomik olarak karlı görünmeyen hizmetler (*Part Services*) ve alışılmışın dışında düşük seviyedeki kiralamarlar (*Weald Leasing*) bir ekonomik gerçekliği yansıtmıyor gibi gözükmemektedir, ancak ilişkisiz taraflar (*RBS Deutschland*) arasındaki emsal fiyat ve işlemler, yapaylığın göstergesini veriyor gibi gözükmemektedir.
- Divan'ın daha önceki içtihadından, «U- dönüşü»nün ekonomik gerçeklik anlamına gelmediği (*Leclerc, Lasteyrie*) çıkarılabilir. U-dönüşünün ortak bir özelliği, pek çok işlemin kısa dönem içinde gerçekleşmesidir ve bundan dolayı, aslında, bu işlemlerin ekonomik gerçekliği tartışılabilmektedir.
- Şayet bir Üye Devlet (kötüye kullanma karşıtı ulusal mevzuatın eksikliği nedeniyle) Topluluk hukukunun hakların kötüye kullanılması genel ilkesine başvurmak isterse, ortada AB'nin ikincil hukukundaki bir hükmün kötüye kullanılması sorunu olmalıdır. Eğer AB Sözleşmesindeki serbestilerin (birincil AB hukuku) kötüye kullanımının olduğu varsayılırsa, kötüye kullanma karşıtı ulusal mevzuatın eksikliği nedeniyle genel Topluluk hukukundaki hakların kötüye kullanılması ilkesine başvurusu olanaksızdır. Bu sonuç *3M Italia* kararından kaynaklanmaktadır.
- Henüz tam olarak açıklığa kavuşturulmamış bir başka sorun ise genel bir ilke olarak hukukun kötüye kullanımının, Üye Devletlere suistimal ile mücadele etmek için ayrıca *yükümlülük* getirdiği anlamına gelip gelmediği sorunudur. *3M Italia* kararında AD, bunun dolaysız vergilendirme alanında böyle olmadığına açıkça hükmetmiştir. Ancak KDV koyma bakımından, aynı zamanda hukukun kötüye kullanımı ile

ilgili Topluluk hukukunun genel ilkesini uygulama yükümlülüğünün bulunduğu savunulabilir.

- Hukuku kötüye kullanma yasağının Topluluk hukukunun genel bir ilkesi olduğu *Kofoed* kararından sonra açıkça görülecektir. Bununla birlikte, sorun, Topluluk hukukunun dar anlamda gerçek bir genel ilkesinden bahsedilip bahsedilemeyeceğidir. Bu konuda literatürde anlaşmazlık bulunmaktadır. Bu çerçevede, bana göre, 'ilke statüsünün' AB hukukundaki kötüye kullanma kavramının çeşitli biçim ve uygulamalarına referansta bulunarak yapılan dilbilimsel genellemelerden doğduğu gözlenmektedir.
- 'Sebebi ne olursa olsun' (dolayısıyla kötüye kullanma için subjektif niyeti dikkate almadan) 'her duruma' uygulanan sınırlayıcı ulusal kurallar (başka bir deyişle, kötüye kullanımı gösteren özel koşulları dikkate almayan düzenlemeler), Divan'a göre, kötüye kullanma ile mücadele hizmet etmek için çok geneldir. Sadece bireysel bir duruma (bu nedenle vaka bazında) uygulanan kötüye kullanma karşıtı düzenlemelere, kural olarak, Birlik hukuku kapsamında izin verildiği içtihad hukukunda açıktır (bkz: *Centros*, para. 25).
- *Cadbury Schweppes* ve *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* kararlarında, kanuni kötüye kullanma karinesini içeren bir kötüye kullanma karşıtı kural şunları içermelidir:
 1. Uyuşmazlık konusu işlemin, ekonomik gerçeği yansıtmayan, normalde ulusal sınırlar içerisindeki faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden ödenecek vergiden kaçmak amacıyla yapılan, tamamen veya kısmen, bütünüyle yapay bir düzeneği yansıtıp yansıtmadığını üçüncü kişiler tarafından bağımsızca yapılacak bir doğrulama ile belirleyecek nesnel unsur (objektif kötüye kullanma testine dayalı yasal kötüye kullanma karinesi);
 2. 'Vergi mükellefine, söz konusu düzenekle ilgili herhangi bir ticari haklı nedenin mevcudiyeti hakkında, aşırı idari kısıtlamalara tabi olmaksızın delil gösterebilmesi olanağı' (subjektif kötüye kullanma testine dayalı olarak vergi mükellefi [lehine] aksini ispat).

- Divan'ın genel olarak işaret ettiği husus, «üçüncü bir kişi tarafından doğrulanabilecek, tamamen yapay bir düzeneğin varlığını test etmede uygulanabilecek nesnel ölçüte» dayalı bir kuralın gerekli olduğudur (bkz. *Thin Cap LGO*, para. 81 ve *SIAT*, para. 56). Bu konu hakkında ilk olarak, nesnel ölçütün neden üçüncü bir kişi tarafından doğrulanması gerektiği hususunun açık olmadığını belirtmek isterim. Vergi mükellefinin vergi durumu hakkındaki bilgisiyle bağlantılı olarak pek çok Üye Devlette uygulanan mahremiyet ışığında, üçüncü kişinin neden nesnel ölçütü doğrulaması gerektiği açıklanamaz. Gördüğüm kadarıyla, Divan üçüncü kişilerin nesnel unsuru doğrulaması gerektiği koşulunu dışarıda tutabilirdi.
- Böylece, kanuni kötüye kullanma karinesinin barındırması gereken yegâne koşul 'işlemin, normalde ulusal sınırlarda gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerindeki vergiden kaçma amacıyla, ekonomik gerçekliği yansıtmayan, tamamen veya kısmen bütünüyle yapay bir düzeneği temsil edip etmediğini belirlemeyi' sağlayacak 'nesnel unsur'dur. *Thin cap GLO* kararında borç ve faiz miktarı üzerine uygulanan emsallere uygunluk testi, Divan tarafından bu tür bir nesnel unsur olarak değerlendirilmiştir. Benim görüşüm bunun doğru olduğudur; emsallere uygunluk testinden sapma olduğunda, yurtiçi kazançlar aslında daha düşük vergi uygulayan ülkelere 'yeniden yönlendirilebilir'. *Cadbury Schweppes* kararında, Divan, 'daha lehe [bir] vergi rejimine' tabi olmayı nesnel unsur olarak düşünmüştür. Divan bu unsuru, ilgili unsur olarak onaylamıştır; çünkü Birleşik Krallık KEYK mevzuatı 'normalde ulusal sınırlar içinde sürdürülen faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerindeki vergiden kaçmaktan başka hiçbir amacı olmayan uygulamaları önlemeyi mümkün kılmaktadır'(para. 59). Bu da bana oldukça doğru bir karar olarak görünmektedir. Daha lehe bir vergi rejimine tabi olmak bana, vergiden kaçınmanın mevcut olabileceğinin ilk belirtisi olarak görünmektedir. Ancak, belirtmek gerekir ki, Divan'ın *SIAT* kararındaki içtihadı nedeniyle, sorun 'daha lehe vergi rejimi' testine hala izin verilip verilmediğidir. *SIAT* kararında, Divan,

'gözle görülür şekilde daha avantajlı yabancı rejimi' testine dayalı bir kötüye kullanma karinesi kuralının hukuki belirlilik ilkesine aykırı olduğu kararına varmış görünmektedir; çünkü bu önceden belirlenemez ve sadece davadan davaya yaklaşımıyla ortaya konması mümkün olabilir. Bu içtihadın sonuçta, davadan davaya testini takip eden düzenlemele-
rin onandığı öteki içtihadlarla (*Cadbury Schweppes/Haribo/Thin Cap Group LGO*) ne kadar ilişkili olduğu açık değildir. Kanaatimce, 'gözle görülür şekilde daha avantajlı yabancı rejim' testi, hukuki belirlilik ilkesine aykırı değildir.

- Divan, kötüye kullanma mevzuatının değerlendirilmesinde her zaman tutarlı değildir ve hatta bazen vergi mükellefine kendi durumunda bir kötüye kullanma söz konusu olmadığını kanıtlamaya olanak vermeyen daha genel kötüye kullanma mevzuatına izin verebilmektedir. Bunu KDV davalarında görüyoruz (örneğin *Ampliscientifica*).
- Üçüncü ülkelerle ilgili durumlarda, AD Üye Devlete, uluslararası bilgi değişimini içeren mevzuat eksikliği durumunda, genel karineler yoluyla kötüye kullanmayla mücadele hakkı vermektedir. Bu içtihadlarda dikkat çeken husus, AD'nin kötüye kullanma ile mücadelede bir sorun olan bilgi eksikliğini (ve bir üçüncü ülkeden bilgi isteme olanağının olmasını) öncül varsaymasıdır.
- Ayrıca kar ve zararların sınır aşırı mahsubuyla ilgili davalarda (örneğin, *Marks & Spencer* ve *Oy AA*), Divan, kötüye kullanmayla mücadele temelinde beklenenden daha genel kurallara izin verir. Bununla birlikte, Divan'ın ne zaman bir dereceye kadar geniş kötüye kullanma karşıtı düzenleme ile yetindiği veya ne zaman yalnızca kötüye kullanım konusuna odaklanan ve vergi mükellefine aynı zamanda aksini ispat fırsatı vermesi gereken bir kuralı aradığı açık değildir. Divan bu konuda daha net olamazsa hukuki belirliliğinin sağlanamayacağı aşikârdır. Bununla birlikte ben Divan'a kötüye kullanma karşıtı haklılaştırma ile dengeli paylaşırma içtihadı arasında bir ayrım yapmamasını öneriyorum. Haklı nedenlerin birbirleri ile 'yakından ilintili' olmasından

hareketle (bakınız *SIAT*, para. 48), içtihadlarda kesin bir ayırım yapmaktan ziyade, bunları birbirleriyle uyumlu hale getirmek bana daha doğru görünmektedir.

- AB içinde (daha) lehe bir hukuk sisteminden yararlanmak iç pazarın amacıyla uyumludur ve bundan yararlanma kendi başına kötüye kullanma olarak nitelendirilemez. Bu, kural olarak, 'vergilendirme yetkisi alışverişi'ne' izin verildiği anlamına gelir. KDV davalarında (*RBS Deutschland*), AD bu konuda sessiz kalmıştır.
- Nihayet, kötüye kullanım mevcut olduğu ölçüde kötüye kullanımla mücadele edilir ve yaptırıma neden olmayabilir. Bir Üye Devletin kötüye kullanımın varlığıyla ile ilişkilendirdiği sonuçlar ölçülü olmalıdır. Kötüye kullanma uygulaması içeren işlemlerin, kötüye kullanma uygulamasını oluşturan işlemlerin yokluğunda geçerli olan durumu yeniden tesis edecek şekilde, yeniden nitelendirilmeleri gerekir.

Abuse of Law in European Tax Law:
**An Overview and Some Recent Trends in the Direct
and Indirect Tax Case Law of the Court of Justice of the
European Union**

*Prof. Dr. Dennis Weber**

1. General
 - 1.1. Introduction – points of assumption
2. Objective and subjective tests
 - 2.1. General
 - 2.1.1. Objective test
 - 2.1.2. Subjective test
 - 2.1.3. Only tax avoidance when there is a tax advantage
 - 2.1.4. The overlap between the objective test and the subjective test
 - 2.1.5. Wholly versus essential aim versus ‘the most favourable tax route principle’
 - 2.1.6. Do we need the subjective test?
 - 2.1.7.1. Economic reality in direct taxation
 - 2.1.7. Economic reality versus wholly artificial arrangements
 - 2.1.7.2. Economic reality in VAT cases
 - 2.1.7.3. Other (older) case law: U-turns – Limited period – ad hoc structures
3. General principle of Community law or something else
4. Different levels of abuse – different formulations of the Court of Justice
5. How specific should an anti-abuse provision be?
 - 5.1. Sufficiently specific to combat abuse situations only
 - 5.2. The lessons from Cadbury Schweppes and Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

* Professor of European Corporate Tax Law at the University of Amsterdam; director of the Amsterdam Centre for Tax law (ACTL); of counsel at Loyens & Loeff.