

YAKLAŞIM

Aylık Dergi ♦ Yıl:18 ♦ Sayı:210 ♦ Haziran 2010 ♦ 28.00 TL ♦ KDV Dahil

210



**Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği ♦ Dernek Sosyal Tesislerinin Mali Boyutu
♦ Yeni Teşvik Sisteminde Finansal Kiralama ♦ Taşeronlara Yaptırılan İnşaat İşlerinde
Vergileme ♦ Alınan Sigorta Tazminatlarının Vergisel Boyutu ♦ Kredi Kartıyla Yapılan
İşlemlerde Hapis Cezası Tehlikesi ♦ Ortağın Talebi Üzerine Ltd. Şti. Feshi ♦ A.Ş.'lerde
Genel Kurul Kararlarını İptal Ettirme Usulü ♦ Avukatların 5510 Sayılı Kanun Karşısındaki
Durumu ♦ Mevsimlik İşlerde Kıdem Tazminatı ve Yıllık Ücretli İzin ♦ Memuriyete Geçen
İşçinin Kıdem Tazminatı ♦ Sigortalı İşe Giriş ve İşten Ayrılış Bildirgesinin e-Sigorta
Yoluyla İptali ♦ İstirahatli Olan Sigortalılar İçin İşverene Getirilen Yükümlülükler**

Gündoğan Güngör DANACI.....	İstirahatlı Olan Sigortalıların İşyerinde Çalışmadıklarına Dair Bildirimin İşverenlerce Kurum'a Gönderilmesi	166-168
Mehmet UZUN	5510 Sayılı Kanun Öncesinde ve Sonrasında Sigortalı Hizmet Sürelerinin Çakışması	169-173
Süleyman TUNÇAY	Kısmi Süreli Çalışanların SGK'ya Bildirilmesinin Usul ve Esasları	174-177
Murat GÖKTAŞ & Murat ÖZDAMAR.....	Sigortalı İşe Giriş ve İşten Ayrılış Bildirgesinin e-Sigorta Yoluyla İptal Edilmesi	178-181
Cüneyt OLGAÇ.....	SGK Alacaklarının Hak Edişlerden Mahsup Edilmesi ve İlişiksizlik Belgesi Aranması Uygulaması	182-187
Ramazan YILDIZ.....	2009/15199 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı'ndaki İşveren Hissesi Sigorta Primi Teşvik Uygulaması	188-192
Ahmet ARAS	Trafik Kazazedelerinin Tedavi Giderlerinin Karşılmasında Son Durum-II	193-195
Cengiz BÜYÜKBİNER	Mevsimlik İşlerde Kıdem Tazminatı ve Yıllık Ücretli İzin Durumu	196-200
Ekrem TAŞBAŞI	Diş Tedavilerinin Sosyal Güvenlik Kurumu'nca Karşılama Usul ve Esasları	201-205
Eyüp Sabri DEMİRCİ.....	İşyerinin Devri, Nakli, İntikali, Birleşmesi Gibi Durumlar Dolayısıyla İşyeri Tescil İşlemleri İle e-Sigorta Başvuruları	206-208
Arif TEMİR.....	Emeklilik İçin Yaşı Bekleyen Gazeteci Kıdem Tazminatını Alarak İşten Ayrılabilir mi?	209-211
Tevfik BAYHAN.....	Kendi İsteği İle Memuriyete Geçen İşçinin Kıdem Tazminatı	212-214
S. Mehmet KELEŞ.....	Ücretsiz İzin Uygulamasının SGK'ya Eksik Gün Bildirimi Yönünden İncelenmesi	215-217
Selami GÜR	6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a Göre SGK Prim Alacakları Yönünden İstihkak İddiaları	218-220

ÖZEL - DİĞER

İlhami ÖZTÜRK & Hüseyin KARAKUM	Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmelerinin Tapuya Şerhinde Karşılaşılabilecek Sorunlar	221-227
Mustafa YAVUZ	Ortaklardan Birinin Talebi Üzerine Limited Şirketlerin Haklı Sebeplerle Feshi	228-232
Soner ALTAŞ.....	Anonim Şirketlerde Genel Kurul Kararlarını İptal Ettirmek İçin Ne Yapılmalıdır?	233-236
Yakup AKKAYA.....	6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Pay Sahibinin Hakları.....	237-242

HUKUK

Ahmet EROL.....	Ücret Gelirlerinin Vergilemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararı-I	243-247
Ahmet Selim SARIKAYA	Rekabet Yasağı-II.....	248-253
Seçkin TOYDEMİR	Üst Hakkının Emlak Vergisi Mükellefiyetine Etkisi	254-256
Muhammed Emin ŞAHİNER.....	Hasta Kabul Sözleşmelerinin Hukuki Boyutu	257-258
Cem BALOĞLU	Bireysel İş Uyuşmazlıkları ve İdari Yoldan Çözümü.....	259-261
Murat UĞUR	Avukatların 5510 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumları	262-264
Nuray AŞÇI AKINCI.....	Dolaysız Vergilendirmede Son Gelişmeler (2009)	265-268
DANIŞTAY KARARLARI .....	.....	269-281
MALİYE BAKANLIĞI ÖZELGELERİ .....	.....	283-286
SORU VE CEVAPLAR .....	.....	287-292
PRATİK BİLGİLER .....	.....	293-315
DÖVİZ KURLARI .....	.....	316-318

DOLAYSIZ VERGİLENDİRMEDE SON GELİŞMELER (2009)



Nuray AŞÇI AKINCI*

I- GİRİŞ

Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma'da(1) dolaysız vergilerle ilgili olarak özel bir düzenleme bulunmamaktadır(2). Başka bir deyişle Birlik kurumları bu konuda özel olarak yetkilendirilmemiştir. Ancak İlgili Antlaşmanın Üçüncü kısmının VII. başlığı rekabet, vergileendirme ve mevzuatların yakınlaştırılmasına ilişkin ortak düzenlemeleri içermektedir. Mevzuatların yakınlaştırılması başlığını taşıyan üçüncü bölümün 115. maddesinde (eski md. 94, ATA) **“ortak pazarın işleyişini ve kuruluşunu doğrudan etkileyen konularda”** oybirliğine dayalı olarak, Konseyin mevzuat yakınlaştırmasına gidebileceği hükmü yer almaktadır. Genel boşluk doldurmaya ilişkin düzenleme, dolaysız vergiler alanında Birlik kurumlarının yetkisinin hukusal dayanağını oluşturmaktadır(3).

Dolaysız vergiler konusunda Birlik kurumlarının özel olarak yetkilendirilmemesi, üye devletlerin ulusal vergi mevzuatını dört temel serbestiye (emeğin serbest dolaşımı, yerleşme hakkı, hizmetlerin serbest dolaşımı ve sermayenin serbest dolaşımı) uygun olarak oluşturma yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır(4). Dolaysız vergiler alanındaki uyumlaştırma misyonunu Avrupa Birliği Adalet Divanı üstlenmiştir(5). Geçmiş yıllarda Mahkeme'nin bu konuda yetkili olup olmadığı tartışma konusu olmuştur. Bununla birlikte söz konusu yetkinin kesinliği, yirmi yılı aşkın bir süredir kabul edilmiştir(6). Mahkeme, bu yetkisini ilk de-

* Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı

- (1) 13 Aralık 2007 tarihinde üye devletler tarafından imzalanan Lizbon Antlaşması, Avrupa Birliği'nin kurumsal yapısında önemli değişiklikler öngörmüştür. Avrupa Topluluğu Antlaşmasının (ATA) adı **“Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma”** olarak değiştirilmiştir. **“Avrupa Topluluğu”** ve **“Topluluk”** terimlerinin yerine **“Birlik”** terimi kullanılmıştır. Bu anlamda Avrupa Topluluğu Adalet Divanı, **“Avrupa Birliği Adalet Divanı”** olarak değiştirilmiştir.
- (2) Avrupa Topluluğu Antlaşması'nda dolaysız vergiler alanında 293. maddedeki referans dışında açık bir hüküm bulunmamaktadır.
- (3) Billur YALTI SOYDAN, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, Beta Yayınevi, İstanbul 2002, s. 8
- (4) YALTI SOYDAN, age, s. 72
- (5) Bu durum, negatif vergi uyumlaştırması olarak nitelendirilmiştir.
- (6) Mattias DAHLBERG, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2005, s. 45

fa Schumacker kararında dile getirilmiştir: “... *dolaysız vergilendirme Topluluk hukukunun alanına dahil olmamakla birlikte üye ülkeler, sahip oldukları yetkileri Topluluk hukukuna uyumlu bir şekilde kullanmak zorundadırlar...*”(7). Royal Bank of Scotlant kararında da benzer bir ifade yer almıştır: “... *dolaysız vergilendirme alanında üye ülkeler yetkili olmasına karşın, üye ülkeler bu yetkisini Topluluk hukukuyla uyumlu olarak ve vatandaşlık temelli ayrımcılıktan sakınarak kullanmak zorundadırlar.*”(8)

Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın dolaysız vergiler konusunda verdiği ilk karar Avoir Fiscal kararı olmakla birlikte yarattığı içtihadın temellerini Schumacker kararıyla atmıştır. Buna göre Mahkeme, gerçek kişilerin vergilendirilmesinde bir devletteki mukim ve mukim olmayan yükümlülerin karşılaştırılabilir durumda olmadığını, çünkü gelirin kaynağı ve mali güçlerinin veya kişisel ve ailevi durumlarının değerlendirmeye alınma olasılığı bakımından yükümlü grupları arasında objektif farklılıkların bulunduğunu

belirtmiştir(9). Bununla birlikte, bir vergi avantajının dar yükümlülere tanınmadığı hallerde, söz konusu vergi yükümlülere arasında farklı muameleyi haklılaştıracak hiçbir objektif farklılık bulunmuyorsa muamelenin ayrımcı olacağını ifade etmiştir. Mahkeme, bu objektif farklılığı elde edilen gelirin miktarı ile ölçmüştür(10). Mahkeme, Schumacker kararındaki “**toplam gelir**” kriterine Asscher kararında “**karşı olanakların tanınması**”(11) kriterini ekleyerek Wielockx, Zurstrassen ve Wallethin kararlarında da aynı çizgiyi korumuştur.

Mahkeme dolaysız vergiler konusunda oluşturduğu içtihadın temelini, Antlaşma'nın 18. maddesinde (eski md. 12, ATA) düzenlenmiş olan uyrukluğa dayalı ayırım yapmama ilkesine dayandırmıştır. Ancak son yıllarda Mahkeme, şirketlerle ilgili olarak, ayrımcılık analizinden sınırlama analizine yönelmiştir. Bunun en açık örneği, CLT-UFA SA kararıdır(12). Gerçek kişiler bakımından ise, karşılaştırılabilir nesnel durumlar çerçevesinde, bazı sapmalarla birlikte (Ritter-Coulais ve van Hilten kararla-

(7) Case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker (1995) ECR I-225, para. 21

(8) Case C-311/97 Royal Bank of Scotland plc v. Elliniko Dimosio (Greek State), (1999), ECR I-2651, para. 19

(9) YALTI SOYDAN, age, s. 87

(10) Schumacker kararının ardından, çeşitli üye ülkelerde “gelirin tamamı veya tamamına yakını” kavramını somutlaştıran çeşitli hükümler ihdas edilmiş, kriter toplam gelirin en az %75 ve %90 olarak belirlenmiştir (YALTI SOYDAN, age, s. 87).

(11) Bir dar yükümlü mukim olmadığı ancak çalıştığı ülkede gelirinin tamamını ya da tamamına yakını elde etmişse, bu kişiye bazı olanakların çalışılan ülkede tanınması, ancak yükümlünün mukimi olduğu ülkede karşılık olanakların bulunmaması veya tanınmaması durumunda olanaklıdır.

(12) Bkz. Case C-253/03CLT-UFA SA v. Finanzamt Köln-West (23 February 2006).

rını(13) sınırlama analizi ekseninde vermiştir) ayrımcılık analizini devam ettirmiştir(14).

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

Avrupa Birliği Adalet Divanı içtihatlarının, üye ülkeler bakımından arz ettiği önem nedeniyle her yıl Viyana Üniversitesi İktisat ve İşletme Bölümü tarafından organize edilen rutin sempozyumlar düzenlenmekte ve Mahkeme içtihatları uzmanlar tarafından değerlendirilmektedir. Bu kapsamda 12-14 Aralık 2009 tarihinde Viyana Üniversitesi'nde gerçekleştirilen **“Recent and Pending Cases at the ECJ on Direct Taxation”** konulu sempozyumda ele alınan karar ve konular, Prof. Dr. Michael Lang/ Prof. Dr. Pasquale Pistone/ Prof. Dr. Josef Schuch ve Prof. Dr. Claus Staringer'in editörlüğünde **“ECJ-Recent Developments in Direct Taxation 2009 (ABAD)”**(15) adıyla Linde Verlag Wien Yayınevi tarafın-

dan kitaplaştırılarak yayınlanmış bulunmaktadır.

Güncel gelişmeler ışığında Avrupa Birliği Adalet Divanı tarafından görülmekte olan dolaysız vergilerle ve üye ülkelerin vergi mevzuatını şekillendiren temel serbestilerle (emeğin serbest dolaşımı, yerleşme hakkı, hizmetlerin serbest dolaşımı ve sermayenin serbest dolaşımı) ilgili davaların işlendiği kitapta, özellikle temel serbestilerin ihlaline neden olan kararlara yer verilmektedir. Kararlar tahlil edilirken hukuksal soruna, uyuşmazlığa neden olan ulusal vergi mevzuatına, üye ülkelerin yerel ve yüksek mahkeme kararlarına, bekletici mesele yapılan sorulara (Mahkemeye yöneltilen sorulara), Birlik hukukunun üstünlüğüne ve nihayet Mahkeme'de görevli savcıların görüşlerine geniş bir şekilde yer verilmiştir. İnceleme sırasında üye devletlerin ulusal vergi mevzuatlarının/sistemlerinin temel serbestilerin kullanımına engel olan veya onları sınırlayan ve daha da ötesi ayrımcılığa neden olan örtülü hüküm ve uygulamaları su yüzüne çıkartılmıştır.

Akademisyenler ve uygulamacılardan oluşan yetkin kalemler tarafından işlenen konular şunlardır: **Claus Staringer**: Austria: The Haribo and

(13) Bkz. Case C-152/03, Hans-Jürgen Ritter-Coulais, Monique Ritter-Coulais v. Finanzamt Gernersheim, (21 February 2006); Case C-513/03, Heir of M.E.A. van Hilten-van der Heijden v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, (23 February 2006).

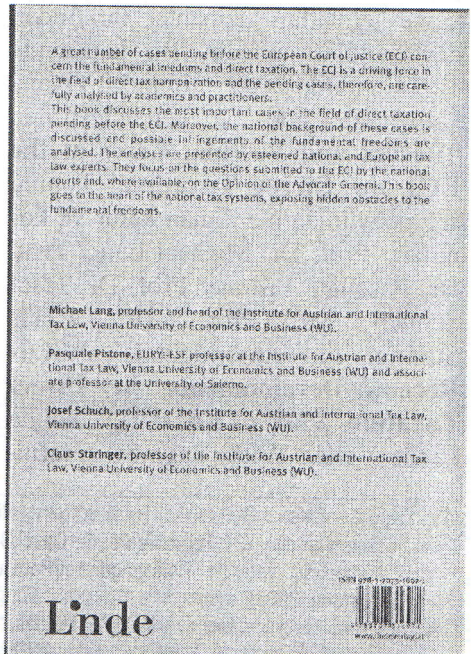
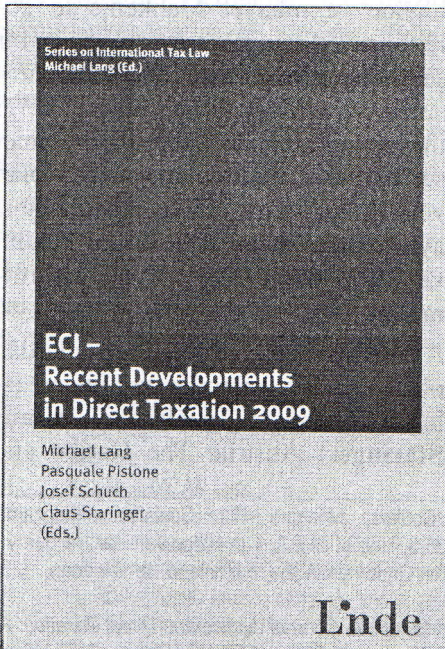
(14) Ayrıntılı bilgi için bkz. DAHLBERG Mattias, *“The European Court of Justice and Direct Taxation: A Recent Change of Direction?”*, Eds. ANDERSSON Krister/ EBERHARTINGER Eva/ OXELHEIM Lars, *National Tax Policy in Europe, To Be or Not to Be?*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2007, s. 165-190

(15) Avrupa Birliği Adalet Divanı

Sahnen Case and the Hengartner and Gasser Case; **Luc De Broe/Niels Bammens:** Belgium: Pending cases filed by Belgian Courts; **Daniel Gutmann:** The Rimbaud and Accor Cases; **Jürgen Lüdicke:** I: Commission vs. Germany (outbound dividends), Meilicke II, Commission vs. Germany (depreciation); **Joachim Englisch:** The Mattner Case and the Scheuten Solar Technology GmbH Case; **Theodore Fortsakis/Katerina Perrou:** Commission v. Hellenic Republic (C-155/09); **Daniel Deak:** Pending case No. C-253/09 Commission of the European Communities v. Republic of Hungary; **Pasquale Pistone:** The Pontina Ambiente Case (C-172/08) and the

Zanotti Case (C-56/09); **Eric C.C.M. Kemerens:** Pending Case Filed by Netherlands Courts: The Gielen (C-440/08), Zwijnenburg (C-352/07) and XHolding (C-337/08) Cases; **VVtodzimierz Nykiel/Matgorzata Sek:** Recent Cases: Krzysztof Filipiak and Elektrownia Pqtnöw II; **Ana Paula Dourado:** Pending Cases; **Pedro M. Herrera:** Spain: Pending Cases; **Phitip Baker:** Forthcoming UK Cases: Marks & Spencer (Group Relief II and Philips Electronics UK Limited

Söz konusu kitap, uluslararası vergi hukuku ve Avrupa Birliği vergi hukuku alanında çalışan akademisyen ve uygulamacıların yararlanabileceği bir referans kaynak olduğu söylenebilir.



ECJ- Recent Developments in Direct Taxation 2009; M.Lang-P.Pistone-J.Schuch-C.Staringer (Eds), LindeVerlag Wien Publications, 2010