

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
AVRUPA BİRLİĞİ ve ULUSLARARASI EKONOMİK İLİŞKİLER ANABİLİM DALI
EKONOMİ-MALİYE BİLİM DALI

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE BÖLGESEL GELİŞMEYE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Çağatay KARAMAN

Ankara-2024

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
AVRUPA BİRLİĞİ ve ULUSLARARASI EKONOMİK İLİŞKİLER ANABİLİM DALI
EKONOMİ-MALİYE BİLİM DALI

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE BÖLGESEL GELİŞMEYE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Çağatay KARAMAN

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU

Ankara-2024

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
AVRUPA BİRLİĞİ ve ULUSLARARASI EKONOMİK İLİŞKİLER ANABİLİM DALI
EKONOMİ-MALİYE BİLİM DALI

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE BÖLGESEL GELİŞMEYE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı

- 1- Prof. Dr. Oya Safinaz ERDOĞDU ANGIN
- 2- Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU
- 3- Doç. Dr. Ertuğrul AKÇAOĞLU

Tez Savunması Tarihi

27.06.2024

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU danışmanlığında hazırladığım “**Avrupa Birliği’nde Bölgesel Gelişmeye Yönelik Vergi Teşvikleri**” adlı yüksek lisans tezimdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

03.07.2024

Çağatay KARAMAN

TEŞEKKÜR

1992 yılında, idari yargı hâkim adaylığım sırasında başladığım ve tez düzeltme aşamasındayken bırakmak zorunda kaldığım yüksek lisans öğrenimimi otuz yıl sonra tamamlama fırsatı yakaladığımda beni teşvik ederek doğru kararı vermemi sağlayan, koşullarıma en uygun konuyu önererek bugüne ulaşmamım yolunu açan ve yaşamsal uyarıları sayesinde bu çalışmayı yapabildiğim, tez danışmanım **Sayın Prof. Dr. Dilek Özkök ÇUBUKÇU**'ya; Avrupa Birliği ve Uluslararası Ekonomik İlişkiler Anabilim Dalı Bölümünde tüm işlemleri olağanüstü bir kolaylık içinde gerçekleştiren ve aynı zamanda tez savunma jürimde bulunarak toplantıyı yöneten **Sayın Prof. Dr. Oya Safinaz ERDOĞDU ANGIN**'a; tez jürime katılmayı kabul ederek incelediği tezimle ilgili çok değerli katkılar yapan **Sayın Doç. Dr. Ertuğrul AKÇAOĞLU**'na teşekkür ederim.



İçindekiler

TEŞEKKÜR

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ

1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ TEŞVİK TEDBİRLERİ

1.1. Teorik Çerçeve	14
1.1.1. Kamu Maliyesi ve Vergi Teşvikleri	18
1.1.1.1. Kamu Gelirleri	20
1.1.1.1.1. Vergi	21
1.1.1.1.1.1. Vergilemenin Amaçları	24
1.1.1.1.1.2. Maliye Politikası Aracı Olarak Vergileme	25
1.1.1.1.1.3. Yönlendirici Vergilendirme	26
1.1.1.1.1.4. Teşvik Edici Vergilendirme	26
1.1.1.1.1.5. Vergilerin Ekonomik Etkileri	27
1.1.1.1.1.6. Vergilendirme, Sosyal Refah ve Mutluluk	29
1.1.1.1.1.7. Vergi Hukukunda Yorum	30
1.1.1.1.1.8. Vergileme Tekniği	31
1.1.1.1.1.9. Vergilere Yakın Kavramlar	32
1.1.1.1.1.9.1. Vergi Harcamaları	33
1.1.1.1.1.9.2. Vergi Kolaylıkları	35
1.1.1.1.1.9.3. Vergi Planlaması	36
1.1.1.1.1.9.4. Vergi Cennetleri	37
1.1.1.2. Kamu Giderleri ve Bütçe	38
1.1.1.3. Vergi Yüğü	41
1.1.1.3.1. Bireysel Vergi Yüğü ve Vergilerin Bütünsel Etkileri	43
1.1.1.4. Gelir Dağılımı	44
1.1.1.4.1. Gelir Dağılımında Gelişmeler	45
1.1.1.4.2. Devletin Gelir Dağılımını Değıştirmesi	46
1.1.1.4.3. Gelir Dağılımı ve Kamu Harcamaları	47
1.1.1.4.4. Gelir Dağılımı ve Mutluluk	48
1.1.2. Vergi Teşviklerine Karşı Görüşler ve Vergi Teşviklerinin Maliyetleri	49
1.2. Vergi Teşvik Uygulaması	50
1.2.1. Vergi Teşviklerinin Temel Özellikleri	51
1.2.2. Vergi Teşvik Tedbirlerinin Yönelindikleri Amaçlara Göre Sınıflandırılması	52
1.2.2.1. Ekonomik Amaçlı Vergi Teşvikleri	53
1.2.2.2. Sosyal Amaçlı Vergi Teşvikleri	54
1.2.2.3. Yersel ve Çevresel Amaçlı Vergi Teşvikleri	54
1.2.3. Vergi Teşvik Tekniğı	54
1.2.3.1. Vergi Dışı Tutma	55
1.2.3.1.1. İstisna	55
1.2.3.1.2. Muafiyet	56
1.2.3.2. Vergi Yüğü Azaltma	56
1.2.3.3. Mahsup Hakkı Tanımlama	57
1.2.3.4. Vergileme Sürecine ve Vergi Hükümlerinin İcrasına Yönelik Yöntemler	57
1.2.4. Vergi Teşvikleriyle İlgili Kavramlar	57

1.2.4.1.	Devlet Yardımları	57
1.2.4.2.	Sübvansiyonlar	58
1.2.4.3.	Vergi Rekabeti	59
1.2.4.4.	Software ve Hardware Teşvikler	60
1.2.5.	Uygulamada Vergi Teşvik Türleri	61
1.2.5.1.	Hızlandırılmış Amortisman	61
1.2.5.2.	Vergi Kredisı	62
1.2.5.3.	Yatırım İndirimi ve Yatırım Vergi Mahsubu	63
1.2.5.4.	Zararların İleriye Taşınması	63
1.2.5.5.	Vergi Ertelemesi	64
1.2.5.6.	Vergi Tatili	64
1.2.5.7.	Yurt Dışında Ödenen Temettü ve Faiz Vergilerinde İndirim	65
1.2.5.8.	İthalat Vergilerinden Muafiyet	65
1.2.5.9.	Uzun Vadeli Sermaye Kazançlarının Tercihli Muamelesi	65
1.2.5.10.	İndirimler ve Giderler	66
1.2.5.11.	Vergi Oranı İndirimleri, Sıfır veya İndirimli Tarifeler	66
1.2.5.12.	Diğer Özel Kesintiler, Nitelikli Harcamalar İçin Kesintiler	67
1.2.5.13.	İstihdama Dayalı Kesintiler	67
1.2.5.14.	Katma Değer İçin Vergi Kredileri	68
1.2.5.15.	Döviz Kazançları İçin Vergi İndirimleri/Kredileri	68
1.2.5.16.	Diğer Vergi Teşvikleri	68
1.2.6.	Yatırım Vergi Teşviki Kavramı	69
1.2.6.1.	Yatırım Vergi Teşvikinin Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi	70
1.2.6.1.1.	Diğer Yatırım Teşviklerinden Ayırt Edilmesi	70
1.2.6.1.2.	Yatırıma Yönelik Genel Vergi Tedbirlerinden Ayırt Edilmesi	71
1.2.7.	Doğrudan Yabancı Yatırımları Çekmeye Yönelik Vergi Teşvikleri	72
1.2.8.	Bölgesel Gelişmeye Yönelik Vergi Teşvikleri	76
1.2.8.1.	Maliyeti Düşürmeye Yönelik Tedbirler	77
1.2.8.2.	Çıktı Fiyatlarında İyileştirmelere Yönelik Tedbirler	81
1.2.9.	Vergi Teşviklerinin Karşılaştırılması	81

İKİNCİ BÖLÜM

BÖLGESEL GELİŞME KAVRAMI VE AVRUPA BİRLİĞİNDE BÖLGESEL GELİŞMEYE GENEL YAKLAŞIM

2.1.	Bölgesel Gelişme Kavramı	83
2.1.1.	Bazı Bölge Türleri ve Bölge Planlaması	84
2.1.2.	Bölgesel Gelişmede Büyüme, Kalkınma ve İlişkili Kavramlar	85
2.1.3.	Bölgesel Politikalar ve Bölgesel İktisadi Gelişme	88
2.1.3.1.	Mali Sistem ve Teşvik Tedbirleri	91
2.1.3.2.	İnsan Kaynakları	92
2.2.	Avrupa Birliği'nde Bölgesel Gelişme ve Bölgesel Politikalar	94
2.2.1.	Hukuksal Durum	101
2.2.1.1.	Egemenliğin Kaynağı	102
2.2.1.2.	Anayasal Meşruiyet	103
2.2.1.3.	Uluslararası Hukukun Süjeleri	103
2.2.1.4.	Avrupa Birliği'nde Hukukun Kaynakları ve Oluşturulma Süreçleri	104
2.2.1.5.	Avrupa Birliği Bölgesel Politikasının Hukuksal Dayanakları	105
2.2.1.5.1.	Kurucu Antlaşmalar	105
2.2.1.5.2.	İkincil Kaynaklar	111
2.2.1.6.	Avrupa Birliği Bölgesel Politikasında Vergi Teşviklerinin Yeri ve Önemi	111
2.2.1.6.1.	Devlet Yardımları	113
2.2.2.	Avrupa Birliği'nde Bölgesel Gelişme	115

2.2.2.1.	Geri Kalmış Bölgeler	118
2.2.2.1.1.	Uzak Alanlar	119
2.2.2.1.2.	Yalnız Yerler	123
2.2.3.	Kurumlar	125
2.2.3.1.	Avrupa Yatırım Bankası	125
2.2.3.2.	Avrupa Bölgeler Komitesi	126
2.2.4.	Mali Boyut	128
2.2.4.1.	Avrupa Birliği Bölgesel Politika Fonları	130
2.2.4.2.	Diğer Fonlar	132
2.2.4.3.	Mali Veriler	132

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ TEŞVİK TEDBİRLERİNE AVRUPA BİRLİĞİNİN BAKIŞI VE ÜYE ÜLKELERİN UYGULAMALARI

3.1.	Genel Çerçeve	139
3.1.1.	Avrupa Birliğinde Vergi Teşvik Tedbirlerinin Hukuksal Dayanakları	142
3.1.1.1.	Birincil Kaynaklar	142
3.1.1.2.	İkincil Kaynaklar	145
3.1.1.2.1.	Vergi Teşvikleriyle İlgili Direktifler	146
3.1.2.	Avrupa Birliğinin Vergi Politikaları ve Vergi Teşvik Tedbirlerine Yaklaşımı	152
3.1.2.1.	Vergi Uyum ve İş Birliği	153
3.1.2.1.1.	Tartışma ve Değerlendirmeler	157
3.1.2.2.	Vergi Rekabeti	159
3.1.2.2.1.	Kurumlar Vergisi Rekabeti	165
3.1.2.3.	Ar-Ge 'ye Yönelik Vergi Teşvikleri	166
3.1.2.4.	Vergi Harcamaları Yaklaşımı	170
3.2.	Vergi Teşvik Tedbirleri ve Devlet Yardımları	171
3.2.1.	Vergi Önleminin Devlet Yardımı Olarak Nitelendirilmesi	172
3.2.1.1.	Vergi Harcaması Analizi	173
3.2.1.1.1.	Referans Hukuku Kıyaslaması	174
3.2.1.1.2.	Emsallerine Uygunluk Standardı	176
3.2.1.1.3.	Vergi Harcaması Analizi Yöntemine Eleştiriler	176
3.2.2.	Kabul Edilemez Devlet Yardımının Belirlenmesi	178
3.2.2.1.	Genel Hukuksal Çerçeveye Göre Değerlendirme	178
3.2.2.1.1.	Avantaj Sağlama Ölçütü	179
3.2.2.1.2.	Devlet Kaynağı Ölçütü	179
3.2.2.1.3.	Rekabet ve Ticaretin Etkilenmesi Ölçütü	179
3.2.2.1.4.	Seçicilik Ölçütü	180
3.2.2.2.	Özel Hükümlere Göre Değerlendirme	180
3.2.3.	Bölgesel Gelişmeye Yönelik Vergi Teşvikleri ve Devlet Yardımı Nitelendirmesi	182
3.3.	Avrupa Birliği Komisyonu ve Uygulamaları	183
3.3.1.	Komasyon Uygulamalarından Örnekler	185
3.4.	Avrupa Birliği Adalet Divanı ve Kararları	195
3.4.1.	Divanın Kararlarından Örnekler	197
3.5.	Komasyon Uygulamaları ve Divanın Kararlarında Yaklaşımlar, Tartışmalar	215
3.6.	Üye Ülke Uygulamaları	218
3.6.1.	Almanya	220

3.6.2.	Belçika	220
3.6.2.1.	Kesinti	220
3.6.2.2.	Kredi	221
3.6.2.3.	Diğer	223
3.6.3.	Bulgaristan	223
3.6.3.1.	Kurumlar vergisinden muafiyet	223
3.6.4.	Çek Cumhuriyeti	224
3.6.4.1.	Büyük ölçekli yatırım teşvikleri	225
3.6.5.	Finlandiya	225
3.6.5.1.	Hızlandırılmış amortisman	225
3.6.6.	Fransa	226
3.6.6.1.	Bölgesel kalkınma teşvikleri	226
3.6.6.2.	Diğer	228
3.6.7.	Hırvatistan	228
3.6.7.1.	Vergiden muaf bölgeler	228
3.6.7.2.	Bölgesel teşvikler	229
3.6.7.3.	İndirimler	230
3.6.8.	İspanya	230
3.6.8.1.	Yatırım kredi ve kesintileri	230
3.6.8.2.	Ceuta ve Melilla'dan elde edilen gelir	231
3.6.8.3.	Kanarya Adaları Özel Bölge rejimi (ZEC)	231
3.6.8.4.	Bask Ülkesi ve Navarre	233
3.6.8.5.	Krediler	233
3.6.9.	İtalya	234
3.6.9.1.	Bölgesel teşvikler	234
3.6.10.	Letonya	235
3.6.10.1.	Ekonomik bölgeler ve serbest limanlar	235
3.6.11.	Litvanya	237
3.6.11.1.	Serbest ekonomik bölgeler	238
3.6.12.	Macaristan	239
3.6.12.1.	Kalkınmanın teşviki için vergi kredisi	239
3.6.12.2.	İstihdam teşvikleri	239
3.6.13.	Polonya	240
3.6.13.1.	Özel ekonomik bölgeler	240
3.6.14.	Portekiz	241
3.6.14.1.	Azor Adaları ve Madeira'nın serbest ticaret bölgeleri	241
3.6.14.2.	Sözleşmeye dayalı vergi teşvikleri	244
3.6.14.3.	Azor Adaları özerk bölgesi	244
3.6.14.4.	Madeira özerk bölgesi	245
3.6.15.	Yunanistan	246
3.6.15.1.	Yatırım teşvikleri	246
3.6.15.2.	Ege adalarındaki yardımlar	247
3.6.16.	Genel Durum ve Değerlendirme	247

SONUÇ **251**

KAYNAKÇA **263**

ÖZET **273**

ABSTRACT **274**

GİRİŞ

II. Dünya Savaşı'nda büyük bir yıkıma uğrayan Avrupa'da, savaşın farklı yönlerini temsil eden iki önemli devletin de çabalarıyla 1951 ve 1957 antlaşmaları imzalanırken, benzer olayların yaşanmaması arzusu yanında üye ülkelerdeki yaşam standartlarının yükseltilmesi de amaçlanıyordu. Avrupa Topluluklarını kuran Roma Antlaşmasının başlangıcında, âkit ülke temsilcileri “bölgeler arasında var olan farklılıkları ve ilgi görmeyen bölgelerdeki geri kalmışlıkları azaltmak suretiyle ekonomilerinin birliğini güçlendirmek ve uyumlu gelişmenin sağlanması” amacına vurgu yapmışlardı. Bugün, tıpkı tarih içinde bazı ulusların zenginleşmesinin dayandığı faktörlerin neler olduğu ya da Avrupa'nın küresel düzeyde yüz yıl önceki konumunu koruyup korumadığı sorularında olduğu gibi Avrupa Birliği'nin yersel uyum hedefinde geldiği aşama, bölgeleri arasında var olan gelişmişlik farklarının nedenleri ve önerilen çözümler de sorgulanmaktadır.

Kuşkusuz, hangi düzeyde olursa olsun bir ekonomide var olan dengeleri değiştirme arayışı söz konusu olduğunda, o ekonomide herkesçe uyulması gereken kuralları koyan ve kaynak transferlerini piyasa dışı etkilerle yönlendirebilme gücü olan otoritenin faaliyetleri önemli olacaktır. Kamu maliyesinin, devletin kendi anlayışına ve ihtiyaçlara göre yüklenmiş olduğu işlevlerin gerektirdiği harcamalar ve bu harcamalar için gereken gelir kaynaklarının sağlanması şeklinde tanımlanması mümkün olup bu konudaki çalışmaların kaynağı, toplumların ekonomik örgütlenmelerinde kamu kesiminin varlığına yol açan nedenlerin incelenmesidir. Maliye politikasıyla da ekonomide istikrar sağlamak, kalkınmayı gerçekleştirmek, gelir ve servet dağılımı ile yaşam kalitesini ileri bir noktaya taşımak amaçlanmaktadır.

Devlet, nasıl ki ekonomide en önemli aktörlerden biri olarak etkinliğini kamu kesiminin büyüklüğünü belirleyerek gösteriyorsa, özel kesimi oluşturan kişi ve firmaların ekonomik

faaliyetleri de ekonominin genel durumunu belirlemede diğer etken olmaktadır. Peki kişiler ve firma yönetimleri ekonomik kararlarını alırken, hangi kıstaslardan hareket ederler ve kararlarında hangi güdüler belirleyicidir? İnsan davranışlarında kendi yararlarını en üst düzeye çıkartmak ve kayıplarını en alt düzeyde tutmanın ya da yönlendirmelerin rolü, farklı disiplinlerin konusu ise de ekonomik kararlarda, fayda/maliyet, kâr maksimizasyonu gibi faktörlerin etkili olduğu genel olarak kabul edilmektedir. Bu noktada, ödül ve cezanın insan davranışlarını yönlendirmedeki rolüne benzer bir şekilde, vergi ve vergi teşviklerinin ekonomik karar alma sürecindeki rolü de tartışma konusudur.

Vergiler kuşkusuz kamu maliyesinin en önemli gelir kaynağını oluşturmakla birlikte bütün mali araçlar gibi ekonomik ve sosyal hayata müdahalenin bir aracı olarak da ekonomik faaliyetlerin yönünün belirlenmesinde veya değiştirilmesinde etkili olur. Bir faaliyetin vergilendirilmesi o faaliyeti caydırırken, vergilendirme düzeyinin düşürülmesiyle üretim arttırılabilir. Farklı bir yaklaşımla, vergilendirme ile salt gelir elde edilmesinin yanında toplumu belirli davranış kalıplarına yönlendirmek de amaçlanıyor olabilir. Bir yönlendirme aracı olarak ilk akla gelen kamu maliyesi tedbirlerinden olan vergi teşviklerini ise, vergi yükünü azaltıcı uygulamaların teknik, zorunlu ve genel kabul görmüş amaçlar dışında, kamu otoritesinin siyasal tercihine göre, gerçek ve tüzel kişilerden oluşan özel kesimi bazı kararlara özendirmek ya da mevcut durumunu desteklemek için gerçekleştirilmesi olarak tanımlamak mümkündür.

Çalışmanın konusundan hareket edilirse, amaç, bölgesel gelişme; bunun için kullanılması söz konusu olan araç, vergi teşvikleri; vergi teşviklerini uygulayan güç, devlet; ekonomik kararları etkilenmek istenenler ise kişiler ve firma yönetimleridir. Avrupa Birliği ve üye devletler, vergi teşvikleri konusunda karar mekanizmasını oluşturduğuna göre bu birimlerin ekonomik gücü, demokratik bir toplumda halkın onayı, gelir dağılımı ve kültür, sayılan birimlerin vergi teşvikleri uygulama kapasitesini belirleyecektir.

Kişi ve firmaların vergi teşviklerine yanıtları ya da ekonomik kararları, kâr maksimizasyonu ve fayda/maliyet hesapları yanında, hukuksal, toplumsal, kişisel, birçok faktörden etkilenecektir. Belirsizlik, asimetrik bilgi, dışsallıklar, riskten kaçınma güdüsü ve sosyo-psikolojik faktörlerin karar alma mekanizmasını ve bireylerin rasyonel davranmasını etkilemesi de mümkün olabilir. Bu nedenle, vergi teşviklerinin hesaplanabilir bir toplumsal yararını başlangıçta ortaya koymak ya da sonuçta başarı olarak kabul edilen bir durumu vergi teşvikleriyle açıklamak kolay olmayacaktır. Belirtmek gerekir ki kamu maliyesi bakışı, doğal olarak anayasal kamu gelirleri ve harcamaları anlayışından hareket etmelidir. Ekonomik faaliyetlerin tarafı olabilen kişilerin “basiretli birisi” gibi hareket edecekleri ön kabulü, kamu maliyesiyle ilgili yasalarda ve uygulamada zorunlu olarak bulunmalıdır.

Vergi teşvik tedbirlerinin, vergilendirmeyi ekonomik/mali etkinlik, toplumsal yarar gibi yönlerden haklı kılan her türlü açıklamanın aksi yönde olmak üzere, topluma fayda sağlayan, olumlu dışsallıklar üretebilen ancak proje yatırımcılarına yük oluşturan yatırım projelerinin maliyetinin düşürölmesine yardımcı olmak gibi haklı gerekçelerinin olduğu belirtilmektedir. Az gelişmiş ekonomilerde kaynakların yetersizliği ve rasyonel kullanılmaması da müdahaleci bir vergi politikasını gerekli kılabilir. Böylece, ekonomik kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilerek desteklenecek, elverişli olmayan faaliyetler ise caydırılacaktır. Ancak, bu gibi politikalar üretilirken, kamu mal ve hizmetlerine ya da teşviklere kaynak ayırmanın en uzun vadeli ekonomik faaliyeti ya da büyümeyi yaratıp yaratmayacağının bilinmesi ve kamu fonlarının fırsat maliyetleri ile yatırım teşvikleri için kullanılan fonların getirilerinin karşılaştırılması önem taşımaktadır.

Vergi teşvikleri bir bakımdan, kamu maliyesinin vergi geliri kaybını ifade etmekte olup, vergi harcamaları ve vergi kolaylıkları, vergi kaynağı eksilmesinin farklı yönlerden tanımlamalarıdır. Vergi harcamaları, vergi kaynağının, kamu maliyesinin üzerinde kalan ve bütün topluma yüklenen bir kaybını ifade ederken, vergi kolaylıklarında, vergi

kaynağının seçilmiş, bilinen mükellefler lehine kullanılması söz konusudur. Bu nedenle, vergi harcamaları-vergi kolaylıkları kavramlarının açıklanması, bu kavramların kamu maliyesi yönünden ne ifade ettiğinin anlaşılması yönünden yararlı olacaktır. Aynı amaçla, kamu maliyesi literatüründe, konuya, bağlama ve anlatılmak istenen fikre göre tercih edilen, benzerlik ve farklılıkları ortaya koyabilmek için kullanılan, vergi katkıları (*tax advantages*), yararları (*tax benefits*) ve teşvikleri (*tax incentives*) terimlerine değinilmelidir.

Vergi teşviklerini de içeren, vergi harcamaları/vergi kolaylıkları kavramlarının, bazı vergileme ilkeleriyle birlikte yeniden yorumlanarak bu tedbirlere hangi durumlarda ve ne ölçüde başvurulabileceğiyle ilgili çıkarımlar yapılması ve ilave olarak, Avrupa Birliği kurumsal yapısı içinde, Birlik tarafından kabul edilmeyen ve yasaklanan devlet yardımları olarak uygulanan vergi teşviklerini saptamak için “vergi harcamaları” yaklaşımının kullanılmakta olması da değerlendirilmelidir.

Kamu maliyesinin ilgi alanında olan bölgesel gelişme amacı, aynı zamanda kamu harcamaları ve bütçe politikasını da beraberinde getirmektedir. Vergi harcamalarının bir kaynak transferi olması yanında, kamu harcamalarının da kaynakların verimli kullanılması ilkesiyle uzun dönemde toplumsal refahı artırıcı yönde planlaması gerekliliği dikkate alınmalıdır.

Öte yandan, yaşam kalitesiyle yakından ilişkili olan kamu harcamaları yapısına etkisi ve en önemli kamu gelirini kısa vadede azaltıcı, uzun vadede ise belirsiz bir artış ihtimali taşıması nedeniyle, özünde olası transferin yönünü değiştirebilecek nitelikteki vergi teşvik tedbirlerinin toplumsal onay altında getirilmesi ve yürütülmesinin önemi üzerinde durulmalıdır. Aynı şekilde, vergi teşviklerinin sektör ve sosyal tabakalar arasındaki vergi yüküne etkisi yanında, gelir düzeyi Birlik ortalamasının altında kalan bölgelerde yaşayan ya da yaşamayı, iş kurmayı ve yatırım yapmayı düşünecek kesimlerin vergi yükünün,

vergi teşvik uygulamalarıyla azaltılmasının coğrafi gelir dağılımı üzerindeki etkisinin de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Hemen hemen tüm ülkelerde, tanım gereği farklı amaç ve türlerle uygulanmakta olan vergi teşviklerinin bazı temel ve ayırt edici özellikleri; hazineye, vergi idaresine, ekonomiye, topluma ve doğrudan yararlananlara bazı maliyetleri vardır. Uygulamadaki yaygınlığına karşın eleştirilere de uğrayan vergi teşviklerinin, bir program olarak uygulandığında başarı şansını artıracı kimisi koşullar da deneyimler sonucu belirlenmiştir.

Vergilemeye ve vergi teşvik tedbirlerine yüklenen önemli işlevler, başarılı bir vergi politikasının oluşturulmasını da gerekli kılmaktadır. Vergi tekniğinin, vergi politikasının başarısındaki rolü gözetildiğinde ise vergi teşvik tedbirlerinin de bu birikimden yararlanması doğal olacaktır. Kamu maliyesi, vergilendirmeyi, vergi kanunlarını uygulamak suretiyle, vergi konusu, mükellefler, matrah ve vergi oranları üzerinden yaparken, vergi teşvik aracı ve tekniği olarak da yine benzer yöntemlere başvurmaktadır. Bu kapsamda, vergi teşvik politikalarının önde gelen unsuru olan vergi teşvik türlerinin hangi vergi teşvik yöntemleri kullanılarak oluşturulduğunun bilinmesi, “vergi dışı tutma”, “vergi yükünü azaltma”, “mahsup hakkı tanımlama” ve “vergileme sürecine ve vergi hükümlerinin icrasına yönelik yöntemler” olarak sınıflandırılabilen bu tekniklerin de açıklanması önem taşımaktadır.

Uygulamada vergi teşvik türleri, vergi matrahı, ödenecek vergi miktarı, ödenme zamanı, indirim tekniğine göre birçok farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında “yatırım vergi teşviği” kavramı da zaman içinde kurumsallaşmıştır. Benzer şekilde, “doğrudan yabancı yatırımları çekmeye yönelik vergi teşvikleri”, “bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri” ve “araştırma-geliştirmeye yönelik vergi teşvikleri” gibi özel alanlara yönelik vergi teşvik paketlerine sıklıkla rastlanmakta, vergi teşvik türleri; idari

takdire bağlı olanlar ve olmayanlar; farklı ülke modelleri, uygulanan teknikler; ekonomik hedef ve beklentilere göre farklılaşabilmekte, bu tedbirlerin avantaj ve dezavantajları, başarı koşulları değerlendirilebilmektedir.

1 Aralık 2009 da yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması, 31 Ocak 2020’de Birleşik Krallığın Birlikten ayrılması ve toplam 27 devlete ulaşan ye sayısı ile birlikte, yaşanmış yaklaşık 70 yıllık süreç yeni bir yapının kurulması ile sonuçlanmıştır. Avrupa’nın, orta, doğu ve güneyinde yer alan, gelişmişlik yönünden sorunlu bölgeler, kuruluş aşamasında ekonomik anlamda birbirine göreli olarak daha yakın düzeyde ülkelerden oluşan Birlik için farklı gündemler yaratmıştır.

Lizbon Antlaşmasında, Roma Antlaşması’ndan gelen başlangıç hükümleri korunmuş, yaşam vealışma koşullarının sürekli iyileştirilmesi hakkına yer verilmiş, diğer hedefler yanında bölgeler arasındaki farklılıkları ve daha az gelişmiş bölgelerin geri kalmışlığını azaltarak, bu bölgelerin ekonomilerinin birliğini güçlendirmeye ve uyumlu biçimde gelişmesini sağlamaya istekli olunduğu belirtilmiştir. Kamu hukuku açısından bu hükümler, Birlik tüzel kişiliği için, tanımlanmış bir görev, ye ülke vatandaşları ve tüzel kişileri için de hak anlamına gelir. Öyleyse, bu hakkın yaşama geçirilmesinin ikincil kaynaklarda nasıl düzenlediği önem kazanmaktadır. Buna ek olarak, vergi teşviklerinin, kısmen de olsa piyasa ekonomisinin geçerli olduğu birçok ülkede dengeli ekonomik gelişme amacına yönelik mali politika araçlarından biri olduğu gözetildiğinde, Avrupa Birliği birincil ve ikincil mevzuatının, vergi teşviklerini bölgesel gelişme ve yersel uyuma yönelik bir maliye politikası aracı olarak ne şekilde konumlandırığı, devlet yardımları ile nasıl bir bağlantı kurulduğu irdelenmelidir.

Birlik ve ye ülkelerin uyguladıkları bölgesel gelişme politikalarında da kamu maliyesinin konumu önemlidir. Bu kapsamda, vergi harcamalarının, kamu harcamalarına

göre nasıl değerlendirildiği, üye ülkelerin uyguladıkları vergi teşviklerinin, sağladıkları toplam devlet yardımları içindeki yeri ortaya konulmalı ve yorumlanmalıdır.

Bölge, hukuksal tanım ve statülerden bağımsız olarak ekonomik, sosyal, doğal ve diğer nitelikleriyle birbiriyle benzer özellikleri olan ve coğrafi olarak bütünlük gösteren yerleri ifade eder. Bölgesel gelişmenin ilgi alanındaki bölgeler ise, ekonomik gelişmişlik ya da yaşam kalitesi düzeyi, yer aldığı bütünün ortalamasından önemli ölçüde geride olan yerlerdir. Coğrafi konumu, topografik yapısı, toprak/su kaynakları ve iklim özellikleri gibi nedenlerle yerleşim yeri olarak seçilmemiş ve diğer yerleşim yerlerinden uzaktaki araziler olarak tanımlanmış olan “ıssız topraklar” dahi bölge tanımı içinde ele alınmalıdır.

Avrupa Birliği kurumsal yapısının geri kalmış bölgelerle ilgili çalışmalarında yeni terimlere rastlanmaktadır. Geri kalmış bölge türleri olarak, “Uzak Alanlar” ve “Yalnız Yerler”, kavramlaştırılmış, sorunları belirlenmiş ve gelişmeye giden yola ışık tutulmuştur. Ancak, bu bölgeler için yersel uyumun nasıl gerçekleşebileceği sorusunun yanıtsız kaldığı görülmektedir. Kuşkusuz, bu bağlamda Birliğin hareket alanını Kurucu Antlaşmalardaki hükümler belirleyecektir.

Öte yandan, yersel uyum, yaşam memnuniyeti ve yaşam kalitesi konusunu da çağrıştırıyor. Kimi ülkelerde yasal metinlere de geçirilmeye başlanan *Gross National Happiness, Well-Being* gibi kavramlar, ekonomi yönetim sorumluluğunu üstlenenlere, klasik büyüme tablolarında yer almayan ve ölçülemeyen değerlerde ilerleme gibi yeni ödevler getirmektedir. “*GSYİH’nin yaşamı değerli kılan şeyler dışında her şeyi ölçtüğü*” sözünden yıllar sonra bugün, artık gelişme ve kalkınma, mutluluk ekonomisi kavramlarıyla birlikte anılmaya başlanmıştır ve bölgesel gelişmenin başarımlarında önemli değişimlerin yaşandığı gözlenmektedir. Dolayısıyla yersel uyumu amaçlayan bir bölgesel gelişme politikasında, bu anlayış olmadan ölçütlerin belirlenmesi eksiklik olacaktır.

Bölgesel kalkınmada sıklıkla kullanılan büyük ölçekli altyapı yatırımları ve bölgeye yatırım çekme gibi yöntemler istenen sonuçları vermekte midir? Kıt kamu kaynakları etkin kullanılmakta mıdır? Bölgelerarası yeniden dağıtıma dayanan geleneksel politikalar yerine acaba odaklanılan alanın kendi eşsiz yerel özelliklerini esas alan yeni bir anlayış ya da bu bölgelerde alışlagelmiş üretimler dışında yeni faaliyetler olanaklı mıdır? Mali sistem ve özellikle vergi teşviklerinin, bunların yanında insan kaynakları ve girişim faktörünün bölgesel kalkınmadaki rolü doğru değerlendirilmekte midir? İlk bakışta sorun olarak algılanan yersel gelişmişlik farkları, yersel uyuma ulaşmak, bu sayede olumlu eylemlerde bulunarak değer yaratmak için bir yol açabilir mi? Yersel uyuma yönelik çabalar, yer aldığı bütün açısından enflasyon ve tam istihdam amaçları gibi karşılıklı vazgeçmeleri gerektirdiği kabul edilen duruma, farklı bir bakış açısı ve olumlu katkılar getirebilir mi?

Avrupa Parlamentosunun bölgesel gelişme politikalarının değerlendirilmesine ilişkin 1988 yılı kararında, “*bölgesel politikanın şimdiye kadar Topluluğun bölgeleri arasındaki eşitsizliklerin kademeli olarak daraltulmasını sağlayamadığı ve bu gelişmelerin, bugüne kadar ulaşılan ekonomik bütünleşme düzeyinin yetersizliğinden ve aynı şekilde hem Topluluk tarafından uygulanan politikaların hem de bu politikalar kapsamındaki yardım araçlarının sınırlı kapsamından kaynaklandığına inanıldığı*” belirtilmiştir. Bu değerlendirme, yersel uyum, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması gibi amaçlar için ayrılan kaynakların düzeyinin yeterli olup olmadığını, bu kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığını, en önemlisi de etkin kullanım için doğru aygıtların oluşturulup oluşturulmadığını akla getirmektedir.

Nomenclature of Territorial Units for Statistics-İstatistikler İçin Bölgesel Birimlerin İsimlendirilmesi (NUTS) sınıflandırması, Birliğin ekonomik bölgelerini, Avrupa bölgesel

istatistiklerinin toplanması, geliştirilmesi ve uyumlaştırılması, bölgelerin sosyo-ekonomik analizleri ve AB bölgesel politikalarının çerçevelenmesi amaçlarıyla bölümlere ayırabilmek için oluşturulmuş hiyerarşik bir sistemdir. Bu bağlamda, Birliğin bölgesel politikasının ana hedeflerinden olan bölgeler arasında yakınsama amacının, istenen düzeyde ilerleyip ilerlemediği, bu amaca ulaşmak için kullanılan kaynakların beklenen etkileri yaratıp yaratmadığı, Avrupa'nın daha yoksul üyelerinin fonların düzeyini doyurucu bulup bulmadıkları, fonların hangi alanlarda yoğunlaştığı ve dağıtımında takdir yetkisinin nasıl belirlendiği sorularının yanıtlanması gerekmektedir.

Aynı şekilde, bütçe, bir kamu hukuku tüzel kişinin izlemeyi amaçladığı sosyo-ekonomik politikanın aynası olduğuna göre, yersel uyum ve geri kalmış bölgelerin kalkındırılması gibi amaçlar için Birlik bütçesinin kullanımındaki etkinlik düzeyi ve buna ek olarak bölgesel gelişmeyle ilgili çalışmaları yürütecek, statüsü belirlenmiş yetkili ve sorumlu bir idari yapı gereksinimi tartışılmalıdır.

Avrupa Birliğinde vergi teşvik uygulamalarının doğru bir zeminde değerlendirilebilmesi için, vergi teşviklerinin hukuksal dayanaklarının, öncelikle de Kurucu Antlaşmaların ayrıntılı olarak irdelenmesi gereklidir. Bununla, vergi ve vergi teşvikleriyle ilgili olarak Birlik ilke ve amaçlarıyla bağdaşmayan ancak antlaşmalardaki özel hükümlerde de yer almayan bir durumla karşılaşıldığında, olası itiraz ve taleplerin dayanakları da ortaya konulmuş olacaktır. Antlaşmalar boyutunda, vergi hükümleri, uygulayıcılara yeterli esnekliği sağlamakta mıdır? Avrupa Birliği Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyi'nin yer aldığı süreçler sonucunda, vergi teşvikleriyle ilgili ikincil düzenlemeler çıkartılabilmekte midir? Vergi teşvikleriyle belli amaçların gerçekleştirilebilmesi için ya da üye ülkelerin vergi teşvik uygulamaları sınırlandırılmaya/uyumlaştırılmaya çalışılırken, hangi ilkeler gözetilmektedir?

Avrupa Birliği Komisyonunun yakın tarihli belgelerinde, uluslararası kurumlar vergisi sisteminde reform; vergi suistimaline karşı m¼cadele; daha yeşil bir ekonomiye geçiş; sosyal piyasa ekonomisini korumak için vergi politikalarının ulusal vergi politikası seçimleri ve sosyal adaleti korurken vergi gelirlerinin s¼rd¼r¼lebilmekliđini sağlaması amaçlarına dikkat çekilmekte; yatırımı teşvik etmek ve olumlu ve olumsuz dışsalılıkları ele almak; vergi idaresinin ve vergi kesinliğinin iyileştirilmesi; istihdamın artırılması; eēitsizliklerin azaltılması ve vergi uyumluluğunun sağlanması ¼nceliđine vurgu yapılmaktadır.

Avrupa Birliği vergi teşvik politikasında uygulamaya bakıldığında, vergi uyumu ve iş birliği, vergi rekabeti, Araştırma-Geliştirme' ye (Ar-Ge) y¼nelik vergi teşvikleri ve vergi harcamaları yaklaşımı konularındaki çabalar g¼r¼lmekle birlikte, Birlik d¼zeyinde vergilendirme alanında karar almanın oldukça zor olduğu ve vergilendirmenin hala ulusal egemenlik bağlamında değerlendirildiği belirtilmelidir. Bu kapsamda, vergi teşvik tedbirlerinin Birlik kurumsal yapısınca devlet yardımı bağlamında nasıl ele alındığı ve buna bağlı olarak b¼lgesel gelişmeye y¼nelik vergi teşviklerinin belirtilen bakış içindeki durumu, ¼zerinde durulması gereken konulardır.

Avrupa Birliği Komisyonu, Avrupa Birliği kurumsal yapılanması içinde Birliğin genel çıkarlarını savunur ve bir y¼r¼tme organı işlevi g¼r¼r. Komisyon'un kararları, bilgi yazıları, Avrupa Birliği Adalet Divanı ¼n¼ndeki savunmaları ve kurumsal çalışmalarında vergi teşviklerini nasıl değerlendirdiğini, hangi durumlarda ne şekilde harekete geçtiğini bilmek, bir kamu idaresinin genel tutumunu anlayabilmek için ¼nemlidir.

Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD), Avrupa kurumlarının ve h¼k¼metlerin tasarruflarının kurucu antlaşmalar ile uyumlu olup olmadıklarını denetlemekte, bir ulusal mahkemenin talebi ¼zerine Birlik hukukunda yer alan h¼k¼mleri yorumlanmakta veya geçerliliği hakkında karar vermektedir. Divan, “doğrudan etki doğurma” ve “Avrupa

Birliği hukukunun üstünlüğü” gibi içtihatlarıyla Birlik hukuk düzeninin kurulmasına önemli katkı yapmış ve Birlik hukukunun tüm üye devletlerde aynı biçimde uygulanması ve yorumlanması konusundaki düzenleyici işlev görmüştür. ABAD’ın kararlarında vergi teşviklerini nasıl değerlendirdiği, vergi teşviklerinin Birlik hukukundaki yerini anlayabilmek açısından anahtar önem taşımaktadır.

Bu bağlamda, uygulama ve kararlarda öne çıkan ilkelere; antlaşmalarda özel hükümler bulunmadığına göre vergi teşviklerinin nasıl denetlenebildiğine, vergi teşviklerini değerlendirmek için yararlanılan devlet yardımı vergi teşviğinin tespitinde Komisyon ve ABAD’ın nasıl bir yöntem uyguladığı ve bu yönteme getirilen eleştirilere de değinilecektir.

Avrupa Birliği Komisyonu, üye devletlerin vergi sistemlerinin daha adil ve daha verimli olması için vergi teşviklerinin de bir seçenek olduğunu bildirmektedir. Görüşler böyle olmakla birlikte bölgesel gelişme amaçlı vergi teşviklerine Birlik ülkelerinde ne düzeyde başvurulduğunun ortaya konulması, durum ve beklentilerde farklılık görülmesi halinde ise nedenlerinin doğru analiz edilmesi önem taşıyacaktır.

Üye ülkelerde uygulanan vergi teşvikleri hakkında fikir sahibi olunabilmesi için vergi teşviklerinin aynı standartlar içinde aktarılması önem taşır. Literatürde, “teşvik” teriminin kurumsal vergilendirmede kullanıldığı, kişisel vergilendirmede ise “kesintiler, indirimler ve mahsuplar” gibi kavramların tercih edildiği dikkat çekmektedir. Gerek Avrupa Birliğindeki vergi harcamaları sınıflandırması yaklaşımı, gerekse kişi ve kurumların vergi karşısında gösterdikleri farklı tutumlar, vergi teşviklerinde kurumsal/kişisel vergilendirme ayrımını işlevsel kılabilecektir. Öte yandan, üye ülkelerde uygulanan bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşviklerinin daha doğru anlaşılabilmesi için bu nitelikteki vergi teşviklerinin tamamının aktarılması yanında, fikir verebilecek bazı üye

ülke vergi teşvik uygulamaları hakkında da bölgesel gelişmeye yönelik olup olmamasına bakılmaksızın genel bilgi verilmesi yararlı olacaktır.

Bu çalışmada, öncelikle, kamu maliyesi bakışıyla vergi teşvik tedbirlerinin teorik çerçevesi ortaya konularak vergi teşvik uygulamalarına ayrıntılı olarak yer verilecektir. Daha sonra, bölgesel gelişme kavramı, Avrupa Birliği'nin yersel uyum iradesi kapsamındaki bölgesel politikaları ve bu politikalarda vergi teşvik tedbirlerinin yerine değinilecektir. Son olarak, Birlik vergi teşvik uygulamalarının çerçevesi, vergi teşvikleri ve devlet yardımları ilişkisi, Birlik kurumsal yapısının vergi teşvikleriyle ilgili tutumu ortaya konulacak, bölgesel gelişme bağlamında somut olarak üye ülkelerin uyguladıkları vergi teşvikleri ele alınacaktır. Buradan, kurucu antlaşmalarda açıklanmış yersel uyum hedefine, var olan politikalarla ulaşıp ulaşılamayacağına ilişkin tartışmalar ışığında genel değerlendirmelerde bulunulması amaçlanmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde, vergi teşviklerinin teorik çerçevesi ortaya konulduktan sonra, vergileme ve vergi teşvik teknikleri, vergi teşviklerinin temel özellikleri, vergi teşvik kavramları, vergi teşvik türleri, yatırım vergi teşviki kavramı, doğrudan yabancı yatırımları çekmeye yönelik vergi teşvikleri ve bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

İkinci bölümde, bölgesel gelişme ve bölgesel politikalar genel olarak ve Birlik özelinde ele alınmakta, hukuksal dayanaklar, kaynaklar, kurumlar ve istatistik verilerle Birlikteki var olan durum ortaya konulmaktadır.

Vergi Teşvik Tedbirlerine Avrupa Birliği'nin Bakışı ve Üye Ülkelerin Uygulamaları başlığını taşıyan üçüncü bölümde, Avrupa Birliğinde vergi teşvik tedbirlerinin hukuksal dayanakları ve Birliğin vergi teşvik politikası incelenmektedir. Vergi teşvik tedbirleri ile devlet yardımları ilişkisi, Birlik uygulamalarında vergi önleminin devlet yardımı olarak

nitelendirilmesi, kabul edilemez devlet yardımının belirlenmesi ve bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşviklerindeki durum değerlendirilmektedir. Avrupa Birliği Komisyonu uygulamaları, Avrupa Birliği Adalet Divanı kararları örnekler verilerek tahlil edilmekte, Komisyon uygulamaları ve Divanın kararlarında dikkat çeken yaklaşım ve tartışmalara değinilmektedir. Son olarak da üye ülkelerde uygulanan bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşviklerine yer verilmekte ve bazı üye ülkelerdeki vergi teşvikleri genel olarak değerlendirilmektedir.

Çalışmanın sonuç bölümünde konuya ilişkin genel değerlendirmeler yapılacak, vergi teşvik tedbirleri ve yeni bir bölgesel gelişme anlayışı gereksinimiyle ilgili önerilerde bulunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ TEŞVİK TEDBİRLERİ

1.1. Teorik Çerçeve

Devlet, belirli sınırlar içinde toprağı bulunan, ölkü birliğı çevresinde toplanan insanların, bağımsız olarak bir yönetim altında örgütlenmesi (Yılmaz, 1992, s. 208) olarak tanımlanmaktadır. Devlet aynı zamanda kamu hizmetlerinin bir bütünüdür. Zamanımızın devleti, bu hizmetleri yürütebilmek için idari birimler halinde örgütlenmiştir ve bu idari birimlerin yürütölmesi, harcama yapmalarına bağılıdır. (Türk, Kamu Maliyesi, 2015, s. 11) Kamu giderlerinin karşılanmasında başta gelen kaynak ise, vergilerdir.

Vergilendirmenin bulunmadığı bir ekonomiye göre, tıpkı kamu harcamaları gibi vergilendirme de ekonomide ve toplumla ilgili konularda değışimler yaratacaktır. Bunun yanında, devletlerin, belirli faaliyetler ya da durumlar üzerindeki vergilendirme yetkisini ne şekilde kullandığı, ekonomik yaşama tarafsız yaklaşımının, teşvik, himaye ya da onaylamama tavrının da göstergesi olarak nitelendirilebilecektir.

Devletler birtakım sebeplerle, vergilendirme yetkisini vergilendirmeme şeklinde kullanarak, ekonomik karar alıcıların eylem, tutum ve davranışlarını etkilemeyi ya da bazı kesimleri maddi olarak desteklemeyi amaçlamaktadırlar. *Vergi teşvikleri*, vergi yükünü azaltıcı uygulamaların teknik, zorunlu ve genel kabul görmüş amaçlar dışında, kamu otoritesinin siyasal tercihine göre, gerçek ve tüzel kişilerden oluşan özel kesimi bazı kararlara özendirmek ya da mevcut durumunu desteklemek için gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir.

Vergi teşviğinden söz edilebilmesi için öncelikle mükelleflerin bir vergiden kaynaklanan vergi yükünün azaltılmış olması gerekir. Vergiler, mülkiyet hakkıyla ilgisi nedeniyle anayasal nitelik taşır ve her ülkenin kendi hukuk sistemine göre genellikle yasayla yürürlüğe konulup kaldırılabilir. Bu nedenle, vergi yasasıyla bir ekonomik durum ya da faaliyetin vergi konusu olarak belirlenmesi, vergi mükelleflerinin tanımlanması gerekir. Tanımdaki “vergi yükünü azaltıcı uygulama” ise, vergi kanunu yürürlükteyken, ödenmesi gereken vergilerin çeşitli yöntemlerle hafifletilmesini ifade etmektedir. Bir devletin, herhangi bir vergi kanununu yürürlükten kaldırmasıyla, ilgili kanunla düzenlenen özel ekonomik faaliyet ya da durumun artık vergilendirilmeyecek olması nedeniyle, mükelleflerin genel vergi yükünde bir azalma meydana gelecek olsa bile yürürlükte olan bir verginin yükünün azaltılması koşulu oluşmayacağından, artık vergi teşvikinden söz edilemeyecektir.

Mükelleflerin, vergileme ilkeleri, vergileme tekniğinin gereklilikleri ve genel kabul görmüş bazı uygulamalar sonucu, herhangi bir vergi türünde ödeyebilecekleri vergiden daha az miktarda vergi ödemeleri, vergi teşviği kapsamında değerlendirilmez. Belirtilen uygulamalar sonucu genel olarak vergi matrahı daha düşük bir seviyede hesaplanmış olur ve bu da ödenecek vergiyi azaltır. Vergi yükünü azaltıcı önlemin, teknik, zorunlu ve genel kabul görmüş amaçlar dışında, yasa koyucunun bir tercihiyle getirilmiş olması gerekir.¹ Örneğin amortisman uygulaması hemen tüm vergi sistemlerinde bulunur ve bilançoda yer alan bazı değerlerin faydalı ömürlerinin gözetilmesiyle, vergi ödeme gücüne özen gösterilmiş olur.

Özel kesimi bazı kararlara özendirmek ya da mevcut durumunu desteklemek amaçları esasen, yasa koyucunun piyasa düzeni ve rekabet koşullarına müdahale etme

¹ “*Vergi teşvikleri, genel vergi yapısından sapan ve yalnızca belirli bir vergi mükellefi grubuna sağlanan tercihli vergi uygulamalarıdır.*” Bir vergi hükmü tüm vergi mükellefleri için geçerliyse, bu bir vergi teşviki değil, genel vergi yapısının ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir. (Chen, 2015, s. 3)

gerekçelerini ifade eder. Vergi önleminin bir vergi teşviki olduğu mevzuatta açıkça belirtilebildiği gibi, teşvik önlemi, örtülü olabilmekte, teknik ve diğer gerekçelerle de açıklanabilmektedir.

Vergilendirmenin ekonomik-mali etkinlik, toplumsal yarar gibi yönlerden gerekliliğinin ortaya konulmasında olduğu gibi, yararlananların vergi yükünü azaltıcı uygulamalar olan vergi teşvik tedbirlerinin de kuşkusuz, koşullara göre haklı gerekçeleri bulunmaktadır. Anayasal bir ödev² olarak da tanımlanan vergilerin, bazı mükellefler üzerindeki yükünün azaltılması söz konusu olduğunda, böyle bir uygulamaya hangi sebeple ihtiyaç duyulduğuna makul bir açıklama getirilmesi gerekir.

Vergi teşviklerine başvurulmasında, piyasa şartlarının girişimcileri bazı alanlara yatırım yapmaktan, bazı faaliyetleri icra etmekten alıkoyabilme durumu; milli ekonominin gereklerinin bu faaliyetlere ve yatırımlara öncelik verilmesini zorunlu kılması gibi gerekçeler öne sürülmektedir. Özellikle kaynakların daha kıt olduğu gelişen ekonomilerde böyle durumlarla sık sık karşı karşıya kalınabilir. (Benlikol & Müftüoğlu, 1997) Vergi teşviklerinin gerekçeleri haklılık sırasına göre, topluma fayda sağlayan, olumlu dışsallıklar üretebilen ancak proje yatırımcılarına yük oluşturan (örneğin, Ar-Ge, iş eğitimi) yatırım projelerinin maliyetinin düşürülmesine yardımcı olmak, mevcut sermaye ve mobil olmayan faaliyetlerden gelir kaybına neden olmadan yalnızca vergi rekabetine karşı oldukça hassas olan yeni sanayi ve mobil yatırımları hedefleyen bir araç olmak, bazı konuma dayalı ve firmaya özgü vergi teşvikleri, bir tür kümelenme ekonomisi veya yoğunlaşma dışsallığı oluşturmaya yardımcı olmak şeklinde sayılmaktadır. (Chen, 2015, s. 5,6)

² T.C. Anayasasının 73. maddesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” hükmü yer almaktadır.

İkna ya da zorlama, kişilerin davranışlarını³ etkilemede kullanılan diğer önemli yollar olsa da liberal kapitalizmi benimsemiş demokratik ülkelerde ekonomik davranışları yönlendirme ve piyasa yapılarını etkileme söz konusu olduğunda, bir avantaj sunarak bir seçeneği daha cazip kılan teşviklerin, anahtar rolü üstlendiği belirtilmektedir. (Ateş, 2017, s. 2) Bir vergi, mükellef üzerinde bir yük oluşturduğu ölçüde bu yükten kurtulma isteği de yaratacak, vergi matrahının aşındırılması ya da ortadan kaldırılmasıyla vergi yükü hafifletilmeye çalışılacaktır. Vergi oranı, gelir ve yük dağılımı, muafiyet ve istisna yaygınlığı, ceza ve af uygulamaları vb. faktörleri göz önüne alarak değerlendirme yapan mükellef, kendini diğer vergi mükellefleri ile karşılaştırmakta ve sistemin adil olup olmadığına karar vermektedir. Mükellef giriştiği muhakeme sonucunda sistemin adaletsiz olduğuna dair bir vargıya ulaşırsa vergiye karşı direnmekte ve çeşitli tepkiler geliştirmektedir. Bu tepkiler sıklıkla vergiden kaçınmak⁴ ve vergi kaçırmak şeklinde tezahür etmektedir.⁵ (Didinmez, 2018, s. 5) Yükümlülerin vergi yükünün ağırlığıyla ilgili değerlendirmeleri, sahip oldukları üretim faktörünün akışkanlığına bağlı olarak onları, sektör, mekân hatta ülke değişikliklerine dahi yöneltebilecektir.

Sonuç olarak söylenebilir ki kamu gelirleri açısından vergilendirme, vazgeçilmez bir yere sahipken, vergi teşvikleri, ekonominin özel kesimini oluşturan üretim faktörü sahiplerinin bazı kararlarının etkilenebilmesi ya da bazı kesimlerin desteklenebilmesi amacıyla, olası kamu gelirlerinden vazgeçilmesi anlamına gelmekte, belirtilen amaçlar için olanaklı diğer

³ “Vergilendirmenin, amaçlarına göre mali amaçlı ve mali amaçlı olmayan vergilendirme olarak sınıflandırılması mümkün olup, vergilendirmenin bu iki temel amacının ayrım noktası, vergi gelirinin ne için kullanılacağı değildir. Temel nokta, vergilendirme ile salt gelir elde edilmesinin veya bunun yanında toplumu belirli davranış kalıplarına yönlendirmenin amaçlanıp amaçlanmadığıdır”. (Göker, 2011, s. 7)

⁴ Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabalarını ifade etmektedir... Verginin olumsuz özendirme yaratması dolayısıyla ortaya çıkan bir uygulamadır. (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 176)

⁵ Bu konuda “vergi uyumu” kavramına dikkat çekmek gerekir. Pek çok yazar vergi uyumunu, vergi kanunlarına gönüllü olarak uyum gösterilerek verginin ödenmesi şeklinde ifade etmişlerdir. Bu perspektiften vergi uyumunu, bireyleri gönüllü olarak üzerine düşen vergiyi ödemeye iten içsel bir motivasyon olarak betimlemek mümkündür. Aksi durumda ise vergi uyumunun karşıtı olan vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır. (Didinmez, 2018, s. 10)

yöntemlere göre kamu otoritelerince daha yararlı görülmekte ya da bunların tamamlayıcısı olarak düşünülmektedir.

1.1.1. Kamu Maliyesi ve Vergi Teşvikleri

Avrupa Birliğinin, üye devletlerin ortak hedeflerine ulaşmak için yetki verdikleri ve aralarında kurduğu (Avrupa Birliği Antlaşması, madde 1), bütçesi bulunan bir organizasyon olması yanında, kavramın tanımı gereği de vergi teşviklerinin bir kamu maliyesi bakışıyla incelenmesi gerekir. Bu çalışmada gerek Birliğin kendisi gerekse Avrupa Birliği'ne üye her bir devlet için *kamu maliyesi* kavramını ifade etmek üzere “devletin kendi anlayışına ve ihtiyaçlara göre yüklenmiş olduğu işlevlerin gerektirdiği harcamalar ve bu harcamalar için gereken gelir kaynaklarının sağlanması” açıklaması esas alınacaktır.

Kamu maliyesi ve vergi teşvik tedbirleri, doğal olarak maliye politikası kavramını da akla getirmekte olup, ekonominin gelişmişlik düzeyine, politikaları yürütenlerin değer yargılarına, kabul ettikleri ekonomik ve sosyal amaçlara ve siyasal tercihlere göre değişecek olsa da maliye politikasının amaçlarını, ekonomide istikrar sağlamak, iktisadi kalkınmayı gerçekleştirmek, ekonomide servet dağılımı ve yaşama düzeylerinin iyileştirmek gibi bazı noktalar etrafında toplamak mümkündür. (Türk, Maliye Politikası, 2015, s. 18,19)

Her ne kadar belirli vergi veya harcama önlemleri ekonomiyi birçok yönden etkilese ve çeşitli amaçlara hizmet etmek üzere tasarlanabilse de, az ya da çok farklı politika hedefleri ortaya konabilir. Bunlara örnek olarak, sosyal malların sağlanması veya toplam kaynak kullanımının özel ve sosyal mallar arasında bölündüğü ve sosyal malların karışımının seçildiği süreç gösterilebilir. Yine, gelir ve servet dağılımının, toplumun "dürüst" veya “adil” olarak kabul ettiği şekilde ayarlanması, bütçe politikasının, yüksek istihdamı,

makul bir fiyat düzeyi istikrarını ve uygun bir ekonomik büyüme oranını sürdürmenin, ticaret ve ödemeler dengesi korumanın bir aracı olarak kullanılması da hedefler arasındadır. Belirtmek gerekir ki politika hedefleri farklılık gösterse de, herhangi bir vergi veya harcama önleminin birden fazla hedefi etkilemesi muhtemel olup sorun, bir hedefi gerçekleştirmeye çalışmanın diğerini geçersiz kılmayacağı şekilde bütçe politikasının nasıl tasarlanacağıdır. (Musgrave & Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1973, s. 5,6)

“Kamu Maliyesi esas olarak, kamu kesiminin iktisadi nitelikteki faaliyetinin anlatımı ve tahliliyle uğraşmakta olup kamu maliyesi incelemelerinin doğal çıkış yeri, toplumların iktisadi örgütlenmelerinde kamu kesiminin varlığına yol açan nedenlerin incelenmesidir.” (Uluatam, Kamu Maliyesi, 2001, s. 1) Bölgesel gelişmeye yönelik maliye politikası aracı olarak vergi teşviklerinin kullanılması bu açıklamanın bir görünümü olmakla birlikte, uygulanan vergi teşvik tedbirlerinin yanında kamu kesiminin ekonomik nitelikteki tüm faaliyetlerinin etkinliği her aşamada denetlenmelidir.⁶

Karar alıcıların, belirli ekonomik faaliyetleri veya sektörleri teşvik etmek için yaklaşımları değerlendirirken veya yatırım çekmek için politikasını oluştururken, her zaman hangi politika kararının (kamu mallarına ve hizmetlerine veya teşviklere kaynak ayırmak) en uzun vadeli ekonomik faaliyeti veya büyümeyi yaratacağını sorgulaması gerekir. (James, 2009, s. 17) Burada esas, kamu malı alımı ya da özel sektör teşvikinin sağlayabileceği marjinal faydalar, kullanılan/aktarılan kaynakların getirileri ve fırsat maliyetleridir. Bu kapsamda, kararların piyasanın işleyişine bağlı olarak belirlendiği özel sektör ile siyasal süreç içinde belirlendiği kamu kesiminin, birlikte ya da ayrı ayrı, farklı yer, zaman ve durumlara göre, yeni anlayışlarla yatırımcı olabilmeleri de mümkündür.

⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 1, *“Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malı yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.”*

Günümüzde iktisatçılar, hükümetin uygun rolünü belirlerken, hem hükümetin hem de piyasaların sınırlamalarına ilişkin bir anlayışı dahil etmeye çalışmaktadır. Piyasanın yeterince ele almadığı birçok sorun olduğu konusunda fikir birliği bulunmakla birlikte, hükümetin sınırlarının tanınmasının, hükümetlerin enerjilerini yalnızca piyasa başarısızlıklarının⁷ en önemli olduğu ve hükümet müdahalesinin önemli bir fark yaratabileceğine dair kanıtların bulunduğu alanlara yönlendirmesi gerektiği anlamına geleceği belirtilmektedir . (Stiglitz & Rosengard, Economics of the Public Sector, 2015, s. 7)

Ulusal servetin, özel servet ile kamu servetinin toplamından oluştuğu göz önüne alınırsa, bu iki servet arasındaki denge, eşitsizlik düzeyinin belirlenmesinde de özel bir önem taşıyacaktır. Kamusal servetin taşıdığı ağırlık, belirli koşullarla, ülke kaynaklarının daha fazla bir kısmının kamu maliyesinin tasarruf alanında olmasının yanında, vatandaşların, GSMH’den dengeli bir pay almalarının da bir unsuru olabilmektedir.

Kamu maliyesi, kamu görevlerini yerine getirmek amacıyla harcamalar yaparken, bu harcamaları karşılayabilmek için vergiler tahsil ederken ve kamu otoritesi olarak ekonomiyi doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyebilecek düzenlemelerle, bir taraftan kendi mali dengesini tutturmaya çalışmakta bir taraftan da özel kesimi, ekonominin bütünü ve bölgesel gelişme için mali önlemlerle yönlendirmek istemektedir.

1.1.1.1. Kamu Gelirleri

Devletin yüklendiği fonksiyonları gerçekleştirmek amacıyla, anayasal sınırlar içerisinde başvurduğu ve değerlendirdiği çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümüne, kamu

⁷ Piyasa başarısızlıkları ya da *piyasa aksaklıkları*. Piyasa, genel olarak arz ile talebin karşılaşarak fiyatın oluşması; piyasa mekanizması da üretim faktörlerinin serbestçe ve girişimcilerin kar maksimizasyonu ilkesiyle hareket ederek aldıkları kararlar sonucu kaynakların tahsis edilmesi süreci olarak ortaya konulursa, “*piyasa mekanizmasının hiç çalışmadığı veya optimal dışı sonuçlar yarattığı durumlar piyasa aksaklıkları (market failures) olarak tanımlanabilir*”. (Ateş, 2017, s. 4)

gelirleri denilmektedir. (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 107) Vergiler, harçlar, resimler, şerefîyeler, para ve vergi cezaları, mülk ve teşebbüs gelirleri, kamu borçlanmaları ve diğer gelirlerin tümü. (Yılmaz, 1992, s. 466) Dar anlamda kamu gelirleri, merkezi yönetim tarafından çeşitli gelir kaynaklarından elde edilen gelirleri ifade etmektedir. Geniş anlamda ise, yerel yönetim kuruluşlarının, parafiskal kurumların ve kamu iktisadi teşebbüslerinin gelirlerinin de dikkate alınması gerekir. (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 107)

Sınırlı sayıdaki istisnalar dışında düzenli ve sürdürülebilir gelirleri bulunmadığından, devletler, yüklendiği fonksiyonları gerçekleştirmek amacıyla zorlukla elde edebildikleri gelir kaynaklarını genişletme çabası içindedirler. En önemli kamu geliri kaynaklarından birisi olan vergi gelirlerini kısa vadede azaltıcı, uzun vadede ise belirsiz bir artış ihtimali taşıyan vergi teşvikleri ise özellikle kamu maliyesi bakışıyla olumsuz nitelendirilebilecektir. Kamu harcamalarının karşılanması yanında, kamu gelirlerinin önemli bir kısmı, satın alma gücünün özel kesimden kamu kesimine transferiyle⁸ ekonomideki toplam talep düzeyini ve talebin yapısını da etkileyecektir.

1.1.1.1.1. Vergi

Devlet, kamu harcamalarını karşılayabilmek için birçok gelir kaynağından yararlanmakta ise de bunlar içinde en büyük payı vergiler oluşturmaktadır. *“Verginin yapı ve esasının açıklanması hakkındaki görüşlerde birçok değişiklikler olmuştur. Modern mali anlayışa göre vergi, kamu hizmetlerini yapmakla görevli devlet tarafından fertlere yüklenen ve meşruiyetini devletin egemenlik hakkından alan, ölçüsü ise vergilemeyi zorunlu kılan kamu hizmetlerinin hacmi ile belirlenen zorunlu ödemelerdir”*. (Turhan, 2020, s. 22) Vergi, kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine,

⁸ Bkz. Bölüm: 1.1.1.1.1.5.

hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarımdır. (Kaneti, 1989, s. 4) Kamusal hizmetlerinin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklinde ödemelerdir. (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 123)

Vergiler prensip olarak; kişilerin gelir elde etmeleri, servet sahibi olmaları ve gerek gelir ve servetlerini harcamaları gerekse bunlarla ilgili işlemleri yapmaları nedeniyle konulmakta ve alınmaktadır. Böylece çeşitli kaynak ve işlemlerden alınan çok sayıdaki vergi ve benzeri mükellefiyetler bu üç kaynağa yani gelir, harcama ve servet işlem ve kaynaklarına dayanmaktadır. (Öner, 2022, s. 31)

Ekonomide devletçe alınabilecek vergi tutarını belirleyen unsurların ortaya koyduğu ve ülkede alınan vergiler toplamının ötesine geçemeyeceği kuramsal sınır, genellikle vergileme kapasitesi adıyla anılır. (Uluatam, Kamu Maliyesi, 2001, s. 313) Toplumun, kamu giderlerinin karşılanabilmesi bakımından vergiye dayanma gücünün sınırlarını ifade eden vergi kapasitesi, teorik olarak mükelleflerin kendileri ve ailelerinin yaşamlarını sürdürmeye yetecek finansal gücün üzerindeki kısmı yansıtmaktadır. Vergi kapasitesi, ülke düzeyinde, tüm mükelleflerin vergi ödeme gücü toplamı şeklinde ifade edilmekle birlikte, bu güç, toplumun vergi ödeme gücünün başladığı yer olarak belirtilebilir. (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 189,190) “*Vergi kapasitesi, bir ülkenin vergilenebilir ekonomik potansiyelini anlatır.*” Benzer bir terim olan vergi gayreti ifadesi ise bir ülkedeki vergi yükünün (fiilen toplanan verginin) o ülkenin toplam vergi kapasitesine (toplanması gereken vergiye) oranını ifade eder. (Bilici, 2021, s. 85,86)

Vergi kapasitesi, kamu kesiminin genişliğiyle ilişkili olduğu gibi, ekonomik, toplumsal ve siyasal koşullara bağlı olarak hem ülkeden ülkeye hem de zaman içinde önemli değişiklikler gösterir. Bu nedenle, vergilendirme politikasının etkin bir şekilde

oluşturulması, mükellef davranışlarının dikkate alınmasını, vergi bilinci, vergi ahlakı kavramlarının ve verginin mükellef kararlarına etkisi konusunun irdelenmesini gerektirir.

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine vergi bilinci, mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyine vergi ahlakı denilmektedir.

(Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 194,195) Vergi ahlakının zayıflaması, sadece vergi yükümlülerinin vergi kaçırmaya başlamalarını değil, aynı zamanda bir vatandaşlık ödevi olan vergi ödevlerini eksiksiz yerine getirmemelerini ifade eder. Vergi yükümlülüğü duygusunun, vergi bilincinin, vergi ödevi anlayışının gelişmiş olduğu memleketlerde vergi ödeme gücü, bu duygu, bilinç ve görev anlayışlarının gelişmemiş veya yeterince gelişmemiş olduğu memleketlere göre daha yüksektir. (Türk, Kamu Maliyesi, 2015, s. 142)

Öte yandan, vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasını amaçlayan bir vergi sisteminde; bütün mükelleflerin tam olarak kavranması, kayıt dışılığın önlenmesi, kimden ne kadar alınacağını, bireylerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsünün ne olacağını belirlenmesi, büyük önem taşır. (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 213) “*Vergi, herkesin mali gücüne (ödeme gücüne) göre ödediği bir mükellefiyet olmalıdır.*” (Bilici, 2021, s. 101) Yine, vergide iktisadilik ilkesinin bir yorumu uyarınca vergiler, bireylerin çalışmasına engel olmamalı, ekonomik birimlerin kararlarını etkilememelidir. (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 224) H. Haller’e göre, özgürlük amacı, hayatın bütün sahalarında kişinin serbestçe karar vermesine mümkün olduğu kadar izin verilmesini gerektirmektedir⁹. (Turhan, 2020, s. 237)

⁹ H. Haller, maliye politikasına ilişkin dört amaçtan hareket ederek her bir verginin ve dolayısıyla tüm vergi sisteminin uyması gereken taleplerde bulunmuştur. Haller’in maliye politikası bakımından önemli saydığı ve “bu konuda bilgisi olan hemen hiç kimse” tarafından reddedilemeyeceğini ifade ettiği dört amaç şunlardır: mali amaç, özgürlük amacı, refah amacı ve adalet amacı. (Turhan, 2020, s. 236)

Vergi teşvikleri, verginin “olumsuz etkilerinin” kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılması gibi bir fikre dayanır. Herhangi bir faaliyet üzerindeki vergilendirmenin yüksekliğine bağlı olarak vergi teşvikleri uygulamanın etkisi de artacaktır.

1.1.1.1.1. Vergilemenin Amaçları

“Bir vergi sisteminin en önemli işlevlerinden biri, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan gelirleri temin etmektir. Mali gayeli rasyonel bir vergilemenin, her şeyden önce, subjektif fedakarlığı minimum seviyede tutması, bir başka deyişle, veri bir vergi yükünü yükümlüler arasında mümkün olduğu kadar adil dağıtması gerekir. Vergilemenin mali amacı, vergilemenin temel ilkelerinden biri olan iktidar prensibine¹⁰ uymak ve vergilemeyi rekabet açısından mümkün mertebe tarafsız kılmak, yani arzulanmayan ikame etkilerini önlemek suretiyle veri bir vergi hasılatını sağlamak demektir”. (Turhan, 2020, s. 37-40)

Belli bir vergi geliri elde etme beklentisi olmadan, ekonomik istikrarın sağlanması ve maliye politikasının aracı olarak da ülkenin ekonomik sisteminin gerektirdiği amaçlarının gerçekleştirilmesi için mali amaç dışı vergilendirme yapmak mümkündür. *“Mali amaç dışı vergilendirme, istihdamın sağlanması ve işsizliğin azaltılması, ekonomik aktörlerin yatırıma yönlendirilmesi, ihracat- ithalat dengesinin sağlanması gibi amaçlarla, vergi teşvikleri, vergi kolaylıkları, sübvansiyonlar, düşük oranlı vergiler kullanılarak yapılan veya vazgeçilen vergilendirmeler görünümündedir.”* (Göker, 2011, s. 14)¹¹

¹⁰ Yükümlülerin ödemeleri gereken vergiyi -kamu hizmetlerinden yararlanma derecelerine bakılmaksızın- kişisel ödeme güçlerine göre ölçmek.

¹¹ *“Mükelleflere tanınan vergi kolaylıkları ile elde edilmesi muhtemel vergi gelirinden vazgeçilmesi, mali amaç dışı vergilendirmenin görünümünden birini teşkil etmekte olup iktidarlar fayda sağlamayı (ekonomiyi canlandırmak, istihdamı artırmak, ihracatı artırmak vb.) planladığı alanlardan elde edebileceği vergi gelirlerinden vazgeçerek, bu alanların gelişiminin doğuracağı diğer ekonomik ve sosyal getirilerden yararlanmayı amaçlamaktadır.”* (Göker, 2011, s. 15)

Vergileme hangi amaçla yapılırsa yapılsın, herhangi bir vergilemenin yokluğuna göre ekonomik faaliyetlerin yönünü, kaynak ve gelir dağılımını belirli oranlarda etkileyecektir.

1.1.1.1.2. Maliye Politikası Aracı Olarak Vergileme

Devlet, ekonomide istikrar sağlamak, kalkınmayı gerçekleştirmek, servet dağılımı ve yaşama düzeylerini iyileştirmek için kamu harcamaları ve kamu gelirleri gibi araçları kullanırken, en önemli gelir kaynağı olan vergilere başvurmaktadır.

Kamu harcamalarının finansmanında temel bileşen olan vergilerin, kişilerin ekonomik davranışları¹² üzerinde önemli etkileri olabilir. Hükümet, vergileri sadece bir finansman aracı olarak değil, belirli ekonomik kararları etkilemek amacıyla da kullanabilir ve belirli bir malın tüketimini caydırmak amacıyla o mala yüksek vergiler konabileceği gibi, belirli alanlara yatırımı özendirmek için de vergi muafırları getirilebilir. *“Özellikle çevre kirliliğini önlemek amacıyla bu tür davranışlara sıkça rastlanır. Vergilerin bileşimi, konusu, oranı, diğer deyişle bir bütün olarak vergi sisteminin tasarımı makroekonomik hedeflere ulaşmak yanında mikro bazda da çok değişik ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak amacıyla kullanılabilir.”* (Pınar, 2021, s. 35,38)¹³

Vergiler, bir maliye politikası aracı olarak kullanılırken, genel vergi yükü, ya da toplumsal kesimler üzerindeki vergi yükü değiştirilebilir, vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki dağılımıyla ilgili uygulamalar getirilebilir. Tüketicilerin, firmaların ya da üretim faktörü sahiplerinin ekonomik kararları, vergisel önlemlerle etkilenmeye çalışılabilir.

¹² Vergileme gibi, insan davranışlarından etkilenen durumlarda, sosyo-psikolojik faktörlerin analizlere dahil edilmesinin, daha doğru sonuçlar elde edilmesini sağlayacak bir girişim olduğu görüşü yazında giderek ağırlık kazanmaktadır. (Didinmez, 2018, s. 49)

¹³ Çevresel vergilendirme, çevresel zorlukların ele alınmasında önemli bir role sahiptir. Vergiler, uygun şekilde tasarlandıklarında, çevreye zarar veren kirleticilere veya faaliyete mümkün olduğunca yakın alındıklarında ve yeterli bir oranda belirlendiklerinde son derece etkili olabilir. (OECD, 2011)

Vergileme, esasen kamu yönetiminin kendine özgü niteliği gereği, toplumdan kaynak sağlamanın bir yolu olmakla birlikte, zaman içinde ekonomik sistemin kendi dinamikleriyle çözemediği sorunları ortadan kaldıracı olmak amacıyla da maliye politikasının bir aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır. Ancak, istenen sonuçların alınabilmesi için her şeyden önce, vergi bilinci dahil olmak üzere etkin işleyen bir vergi sisteminin varlığı gereklidir.

1.1.1.1.3. Yönlendirici Vergilendirme

“Yönlendirici vergilendirme, devletin elde etmeyi planladığı vergi gelirinin yanında ya da sadece belirli bir amacı gerçekleştirmek için dolaylı veya doğrudan vergiler eliyle vergi mükelleflerinin belirli davranışlarının özendirilmesi veya ödüllendirilmesi¹⁴, bunun yanında bazı davranışların yapılmaması için caydırılması¹⁵ yahut cezalandırılması yöntemlerinin uygulanmasına verilen addır.” (Göker, 2011, s. v)

Yönlendirici vergilendirmeyi, vergi ilkeleri ya da tekniğinden kaynaklanan önlemlerden ayırmak gerekir. Burada, ilkesel ya da teknik olarak vergi matrahının daraltılmasını ya da genişletilmesini gerektiren bir durum bulunmamasına karşın, bir ekonomik ya da siyasal düşüncenin yaşama geçirilmesi için özendirme ya da caydırma yöntemlerinin uygulanması söz konusudur.

1.1.1.1.4. Teşvik Edici Vergilendirme

“Toplam talep ve tasarruflar üzerindeki etkisi yanında maliye politikası, teşvik yoluyla da ekonomiyi etkiler. Bir faaliyetin vergilendirilmesi o faaliyeti caydırır. Gelir üzerindeki

¹⁴ Özendirme, mükellefleri çeşitli davranışların gerçekleştirilmesi konusunda cesaretlendirmek, ‘homo economicus’un tercihlerini fiyat mekanizmalarına müdahaleler ile etkilemek, kısacası bireylerin güdülenmesini sağlamaktır. (Göker, 2011, s. 45)

¹⁵ Yönlendirici vergilendirme ile bireylerin belirli davranışları göstermelerinin engellenmesinin amaçlanması caydırma yöntemi olarak adlandırılır. (Göker, 2011, s. 36)

yüksek marjinal vergi oranları kişilerin çalışıp kazanma motivasyonlarını azaltır. Vergilendirme düzeyinin düşürülmesiyle, hatta düzeyin aynı tutularak marjinal vergi oranlarının ve indirilebilir harcamaların azaltılmasıyla üretim arttırılabilir.” (Pınar, 2021, s. 32)

Teşvik edici vergi politikasıyla, ekonomik eylemlerin maliyetleri azaltılırken, kârlılığı arttırılmak istenir. Geri kalmış bölgeler söz konusuysa, bu bölgelerde ekonomik kalkınmaya katkı yapabilecek faaliyetler özendirilecek, bu konuda olumsuz değerlendirilen faaliyetler ise caydırılacaktır. Ancak, bir vergi teşvik programının, nihai ekonomik büyümeye ve dolayısıyla genel vergi tabanının nihai genişlemesine katkısının düzeyi akılda tutulmalıdır.

Teşvik edici vergilendirmede, mevcut kaynak dağılımının olumlu yönde değiştirilebilmesi için ilke, yeterli bir değerlendirme sonrasında, üretim faktörlerinin yönelmesi istenen sektör ve bölgelerin doğru belirlenmesi, istenen nitelikleri taşıyan faktör sahiplerinin kararlarında etkili olup olunmadığının sürekli izlenmesi ve dinamik bir gözetim sürecinin bulunmasıdır.

1.1.1.1.5. Vergilerin Ekonomik Etkileri

Vergiler, kamu otoritesi gerekliliği nedeniyle her toplumda kural olarak bulunmalıdır ancak ekonomik etkileri, öncelikle GSMH içindeki payı ve toplum kesimleri üzerindeki yüküne göre belirlenecek, yönlendirici ve teşvik edici vergilendirmeye de üretim, tüketim, gelir dağılımı, konjonktürel hareketler ve istihdam düzeyine belirli oranlarda etki edebilecektir.

Vergilerin ekonomik etkileri, ekonomik birimlerin kararlarının vergilerin olmadığı bir durumda optimum düzeyde olacağı varsayımı altında değerlendirilir. Bu varsayım

geçerliyen, tüketicilerin, firmaların ve üretim faktörü sahiplerinin kararlarının vergilerden nasıl etkilenebileceği konusunda fikir yürütölmeye çalışılır.

Uygulanan verginin yapısı ve niteliğine, yöneldiğı gelir gruplarına, mükelleflerin marjinal tüketim ve marjinal tasarruf eğilimlerine bağılı olarak ve kişi davranışlarına göre gelir dağılımı ve bireysel refah üzerinde farklı etkiler ortaya çıkmaktadır. Verginin, gelir, ikame ve mali etkilerine göre değışik durumlarla karşılaşölmaktadır. (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 504,507) Örnek vermek gerekirse, dolaysız vergilerin yükömlölerin kullanılabilir kişisel gelirlerini azaltmaları, yüksek gelir dilimlerindeki yükömlölerin tasarruflarını, düşük gelir dilimlerindeki yükömlölerin ise tüketimlerini kısımalarına neden olur. Aynı şekilde, dolaylı vergilerin oranlarının değıştirilmesi de mal ve hizmetlere olan talebi etkiler. Kişisel gelir vergileri, servet vergileri, olağanüstü kazanç vergileri, artan oranlı vergiler oldukları için dengeli bir gelir dağılımının gerçekteştirilmesi için kullanılabilirler. (Türk, Kamu Maliyesi, 2015, s. 228,230)¹⁶

Vergiler, yatırım hacmi, özendiriciler, tasarruf hacmi, harcama hacmi ve tüketicilerin gelirleri üzerindeki etkileri göz önünde tutularak ekonomik konjonktüre göre de ayarlanabilir. (Türk, Kamu Maliyesi, 2015, s. 231) “*Ekonomik denge; fiyat dengesi ve tam istihdamı sağlama ve korumayı ifade etmektedir. Esas amaç bu olmakla birlikte, ekonomide dengesizlik hallerinin ortaya çıktığı hatta üstesinden gelinmesi çok güç sorunlar haline dönuştüğü çoğunlukla görölmektedir. Cari fiyat düzeyinde toplam talebin toplam arzdan fazla olduğı yani enflasyonist bir ortamda, talep fazlasını emici veya arzı artırıcı yönde vergi uygulamaları önem kazanırken, cari fiyat düzeyinde toplam arzın toplam talepten fazla olduğı yani deflasyonist bir ortamda ise, talebi artırıcı ve talep yetersizliğini giderici vergi uygulamalarına ağırlık verilmesi gerekmektedir.*” (Akdoğan,

¹⁶ “Talebi artırmak ve uzun vadeli büyümei teşvik etmek için en iyi vergi indirimi, düşük gelirli haneler üzerindeki kişisel gelir vergilerinde ve sosyal güvenlik katkı paylarında bir azalma gibi görönmektedir. Bu, özellikle yıl sonunda bir vergi değıerlendirmesini beklemek yerine, kesintinin aylık gelirleri hemen artırmabileceğı ölkelerde etkili olacaktır.” (Arnold, ve diğlerleri, 2011, s. 74)

Kamu Maliyesi, 2021, s. 496) Ancak, devri dalgalanmalar sırasında alınacak vergisel önlemlerin uygulanacağı zaman dilimi önem taşımaktadır.¹⁷

Son olarak, vergilerin tam istihdam hedefi üzerinde de etkileri bulunmaktadır.¹⁸

1.1.1.1.1.6. Vergilendirme, Sosyal Refah ve Mutluluk

Gelirin ve servetin büyüklüğü kadar ve aynı zamanda bir toplumun üyeleri arasında refahın ne ölçüde paylaşıldığı önemlidir. Vergilendirme, güçlü bir yeniden dağıtım aracı olabilir. Ölçüm ve politika hedeflerine bağlı olarak, yeniden dağıtıma yönelik vergiler, bireysel olarak verimli kararları çarpıtsa da, refahı artırabilir. (European Commission, 2020, s. 19)

Vergilendirmenin sosyal refah üzerinde olduğu gibi, toplumu oluşturan bireylerin yaşam memnuniyeti üzerinde de etkileri vardır. Verginin bir yandan bireysel geliri azaltması nedeniyle bireysel mutluluğu olumsuz etkilemesi, öte yandan vergi sonucunda finanse edilen kamusal mal ve hizmetler sayesinde özellikle bu mal ve hizmetlerden faydalananların mutluluk düzeyini artırması, vergi ile mutluluk arasındaki ilişkinin incelenmesini önemli kılmaktadır. (Şeker, 2016, s. 97)

Artan oranlı vergilemenin daha mutlu toplumların oluşmasında etkili olabileceği ve vergilerin hangi alanda harcandığının bu etkinin belirleyicisi olduğu yönündeki görüşler bir yana yapılan araştırmalar ışığında kamu gelirleri ve vergilendirme ile mutluluk

¹⁷ “Vergi indirimlerinin vergi mükelleflerine ne kadar hızlı fayda sağlayabileceği önemli bir husus olup sadece gelecek yıl vergi ödemelerini azaltacak bir vergi oranını şimdi düşürmenin pek bir anlamı yoktur.” (Arnold, ve diğerleri, 2011, s. 72)

¹⁸ “Hem artan büyüme hem de ekonomik toparlanma açısından en fazla umut vaat eden vergi değişikliği, düşük gelirlielerin gelir vergilerinin (sosyal güvenlik katkı payları dahil) azaltılmasıdır. Bu, talebi canlandıracak, iş teşviklerini artıracak ve gelir eşitsizliğini azaltacaktır.” (Arnold, ve diğerleri, 2011, s. 76)

arasındaki ilişkiye bakıldığında, vergi gelirlerinin etkin bir şekilde kullanılmasının mutluluk düzeyini yükseltebildiği ortaya çıkmaktadır. (Şeker, 2016, s. 98)

Dolayısıyla, kamu otoritelerinin vergilerde belli kesimler lehine teşvikler getirmeden önce durumun kamu gelirlerinde yaratacağı azalmanın yanında toplum kesimlerinden gelebilecek tepkileri de hesaplaması, aynı zamanda vergi tedbirlerinde ilkesel hareket edilmesi gerekir.

1.1.1.1.7. Vergi Hukukunda Yorum

Hukuk, toplumda kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve devlet gücüyle kendisine uyulması, yaptırıma bağlı kılınmış kurallar bütünü; haklar ve yükümlülüklerin toplamını gösteren toplumsal düzen (Yılmaz, 1992, s. 356), olarak tanımlanmaktadır. Vergi Hukukunu ise, “*vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğmasına, sona ermesine, vergi ödevlerine aykırılığın sonuçlarına, bu alandaki uyuşmazlıkların çözümlenmesine ilişkin maddesel ve biçimsel kuralların bütünüyle, bunları inceleyen bilim dalı*”. (Kaneti, 1989, s. 10) şeklinde tanımlamak mümkündür. Vergide yasallık ilkesi uyarınca, vergi uygulamalarında ilgili vergi yasası hükümleri esas olup vergi hükümleri, öncelikle vergi makamları, uyuşmazlık halinde de yargı organlarınca uygulanmaktadır. Ancak, yasalar, genel ve soyut hükümler olduğundan, içerdiği ifadelerin her zaman, ilk bakışta ve tek bir yönde anlaşılabilir kadar açık olması beklenemez. Yasa hükümlerindeki ifadelerin açıklanması ve belirlenmesi, anlamının ortaya konulmasıyla, yasa koyucunun iradesi de gerçekleştirilebilecektir. Belirtilen çaba, “*vergi hukukunda yorum*” olarak adlandırılmaktadır.

Yorum alanında ağırlık tanınması gereken başlıca yöntem, vergi yasasının konuluşundaki amacın göz önünde tutulmasıdır. Bu amaç, kamu giderlerine katkı sağlamaktır. Bu katkı da devletin belirli bir ekonomik faaliyetten ya da ekonomik bir varlıktan zorunlu bir pay

alması biçiminde ortaya çıkar. Bu bakımdan devletin hangi ölçülere göre bu ekonomik olgudan pay almak istediği göz önünde tutulmak gerekir. Vergi hukukuna egemen olan “*ekonomik yaklaşım ilkesi*” bu esastan kaynaklanmakta, amaca göre yorum yapılması sürecinde ağırlığını duyurmaktadır. Bu ilkenin bir sonucu olarak vergi yasalarının kullandığı kavramlar iktisadi içeriklerine göre anlamlandırılacaktır. (Kaneti, 1989, s. 46)

Öte yandan, bireysel özgürlüğü korumaya yönelik olan verginin yasallığı ilkesi, vergi yasalarının uygulanmasında vergi yükünün, yasanın belirlediği çerçevenin dışına taşırılmamasını gerektirir ki genişletici bir yorum, verginin yasallığı ilkesiyle bağdaşmayacaktır. Hukuksal güvenlik ilkesinin bir yansıması olan “*genişletici yorum yasağı*”, vergi hukuku alanında “*kıyas¹⁹ yasağının*” uygulanmasını zorunlu kılar. (Kaneti, 1989, s. 47) Verginin kanuniliği ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını zorunlu kılmaktadır. Amacı ve önemi, hangi olaya nasıl uygulanacağı bilinen bir yasa hükmünün, hakkında nasıl bir işlem yapılacağı bilinmeyen bir olaya sırf benzerlik göstermesi nedeniyle kıyas yoluyla uygulanması sorun yaratacaktır. (Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2021, s. 39)

1.1.1.1.8. Vergileme Tekniği

Esasen tüm vergi uygulamaları, tasarlanmış bir vergi sisteminin farklı görünümleridir. Vergileme tekniği ise bir vergi sistemi tasarımında, hedeflere ulaşabilmek için, başlangıçta yasa koyucunun, daha sonra da vergi idaresinin yararlanacağı araç ve yöntemleri ifade eder.

Vergilemeyle izlenen amaçların gerçekleştirilmesi olanakları ile meşgul olan vergi tekniği, bir vergi fikrini gerçekleştirme sanatı olarak tanımlanmakta olup vergi

¹⁹ Anoloji; yasalarda düzenlenen bir hukuki durum ve ilişki için konulmuş hükümlerden yararlanarak, o durum ve ilişkiye benzeyen ve fakat yasalarca düzenlenmemiş bir durum ve ilişkiyi çözümleme yöntemi. (Yılmaz, 1992, s. 504)

politikasının başarısı, vergi tahsili ile ilgili hukuki, idari ve organizasyona ilişkin tüm tedbirleri kapsayan bu sanata bağlıdır. (Turhan, 2020, s. 47) Vergileme olayı, verginin konusunun seçilmesini, matrahının değerlendirilmesini, devletin vergi alacağının tespitini, bu alacağın tahsil edilebilir bir aşamaya gelmesini ifade eder. Vergileme tekniği ise, verginin konusunun belirlenip, konulan verginin tahsil edilip devletin kasalarına girinceye kadar yapılan işlemlerin bütünüdür. (Türk, Kamu Maliyesi, 2015, s. 163)

“Vergi tekniğinin ilk görevi, bir vergiyi isimlendirme ile başlar. Bunu, vergisel kavramların ve hükümlerin formüle edilmesi izler. Bundan başka, vergi kanunu tasarılarının hazırlanması ve sunulması, vergiyi doğuran olay ile vergi oranlarının belirlenmesi, verginin konacağı veya değiştirileceği zaman anının saptanması ve nihayet verginin tarh, tahakkuk, tahsil ve denetimi vergi tekniğinin görev sahasına girer.” (Turhan, 2020, s. 47)

1.1.1.1.9. Vergilere Yakın Kavramlar

Bu bölümde, konuyla ilgisi ve vergi kavramıyla yakınlıkları nedeniyle, “*vergi harcamaları*” ve “*vergi kolaylıkları*” kavramları üzerinde durulacak, kısaca da “*vergi planlaması*” ve “*vergi cennetleri*” kavramlarına değinilecektir. Ancak, başlamadan önce bazı hususların açıklanması gerekmektedir:

vergi harcamaları, kamu maliyesinin, vergi kolaylıkları (katkıları, yararları ve teşvikleri) sağlamak nedeniyle uğradığı, hesaplanabilir²⁰ vergi geliri kaybı olarak da tanımlanabilir.

Vergi harcamaları, farklı durumlarda da geçerli belirli bir kavram iken, vergi katkıları, yararları ve teşvikleri kamu maliyesi literatüründe, konuya, bağlama ve anlatılmak

²⁰ Vergi harcamalarının analizi, ilgili ölçütün belirlenmesiyle ilgili temel tanımsal engellerle karşı karşıyadır. Daha doğrusu, zorluklar, ülkeler ve akademik çalışmalar arasında farklılık gösteren gösterge vergi sistemi kavramından kaynaklanmaktadır. Vergi harcamaları, kıyaslama vergi sisteminden bir sapma olduğundan, genellikle basit ve kesin bir şekilde tanımlanması oldukça zordur. Örneğin, aynı vergi indirimi bir ülkede vergi harcaması olarak sınıflandırılırken, başka bir ülkede gösterge vergi sisteminin bir parçası olarak kabul edilebilir. (European Commission, 2014, s. 11)

istenen fikre göre tercih edilen, benzerlik ve farklılıkları ortaya koyabilmek için kullanılan terimlerdir. İkinci olarak vergi harcamaları ve vergi kolaylıkları, vergi kaynağı eksilmesinin farklı yönlerden tanımlamalarıdır. Başka bir anlatımla, genel vergi uygulamasından ayrılmak suretiyle, toplanabilecek vergi miktarını azaltıcı yöndeki vergi düzenlemelerinin tümüne, kamu açısından vergi harcamaları, mükellefler açısından vergi kolaylıkları denilmektedir. Vergi harcamaları, vergi kaynağının, kamu maliyesinin üzerinde kalan ve bütün topluma yüklenen bir kaybını ifade ederken, vergi kolaylıklarında vergi kaynağının seçilmiş, bilinen mükellefler lehine kullanılması söz konusudur.²¹

Öte yandan, burada vergi teşvikleri terimi, vergi harcamaları/vergi kolaylıkları ayrımına ya da teşvikler/katkılar/yararlar adlandırmalarına girilmeden kullanılacak olup vergi teşviklerinin bu çalışmada yapılmış olan tanımı izlenecektir. Vergi kolaylıkları başlığı altında kısaca değinilecek vergi teşvik tekniği yöntemleri olan muafiyet, istisna, indirim gibi uygulamalar, “Vergi Teşvik Uygulaması” bölümünde irdelenecektir. Belirtmek gerekir ki vergi harcamaları yaklaşımı, esas olarak kamu kaynağı transferi konusuyla ilgilenirken, vergi teşvikleri kavramı, seçicilik, özendirme ve destekleme özelliklerine odaklanır.

1.1.1.1.9.1. Vergi Harcamaları

Stanley S. Surrey ABD’de 1968 mali yılını da değerlendirdiği makalesinde, vergi harcamaları teriminin, federal gelir vergisi sisteminin, çeşitli sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşmak için bu sistem aracılığıyla yapılan hükümet harcamalarını temsil eden özel hükümlerini tanımlamak için kullanıldığını belirtmiştir. Bunlar, kesintiler, krediler²², istisnalar, muafiyetler, ertelemeler ve tercihli oranlar sağlayıp doğrudan devlet

²¹ Bu konudaki farklı görüşler ve ayrıntılı bilgi için Bkz. (Aktaş, 2023)

²² Türk vergi uygulamalarında, “vergi indirimi” terimi kullanılmaktadır.

harcamaları veya kredi programları tarafından sunulanlara benzer nitelikte amaçlara hizmet edeceklerdir. (Surrey, 1970)

“Vergi harcamaları, belirli vergi mükellefi gruplarının veya belirli faaliyetlerin tercihli vergi muamelesi yoluyla devlet gelirindeki azalmalardır.” (European Commission, s. 3)

Vergi harcamaları, "doğrudan bir harcamadan ziyade, bir gösterge vergiye ilişkin vergi yükümlülüklerinin azaltılmasıyla elde edilen kamu kaynaklarının transferi" olarak da tanımlanmaktadır. (Barrios, Figari, Gandullia, & Riscado, 2016, s. 2)

Kamu maliyesi literatüründe vergi harcamalarının tanımı konusunda tam bir uzlaşma bulunmamakla beraber en geniş anlamda vergi harcaması, ‘Standart Vergi Sistemi’nden (benchmark) sapmaların neden olduğu vergi kayıpları olarak nitelendirilmektedir. Standart vergi uygulamaları kapsamına; verginin konusu, vergilendirme dönemi, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergi tevkifatı, vergi sisteminin işleyişine ilişkin indirim ve mahsuplar ile kazanç ve iradın elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesi, genel oran yapısı ve vergi dilimleri, muhasebe kuralları, enflasyon düzeltmesi, zorunlu ödemelerin indirilebilmesi ve idari uygulama kolaylığına ilişkin hükümler ile çifte vergilendirmeyi önleme gibi uluslararası mali zorunluluklarla ilgili hükümler girer. (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018)

Vergi harcamaları, diğerlerinin yanı sıra yoksullukla mücadele, eşitsizliğin azaltılması ve istihdamın teşviki gibi sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşmayı amaçlayan belirli bireylere veya hane halkı kategorilerine verilen tercihli vergi uygulamaları olup kamu maliyesi perspektifinden bakıldığında, vergi harcamaları, gösterge vergi sistemine kıyasla vazgeçilen gelirler açısından bir maliyet gerektirir. (Barrios, Figari, Gandullia, & Riscado, 2016, s. 2) *“Resmi ve genel olarak ulusal hesaptaki vergi gelirinde bir azalma*

olarak tanımlansa da, genellikle ekonomik olarak bir kamu harcamasına eşdeğerdir.”

(European Commission, 2014, s. 7)^{23 24}

Surrey’e göre: “Vergi harcamalarının çoğu, Kongre'nin makine ve ekipman alımı gibi ulusal çıkarlar açısından değerlendirdiği eylemi teşvik etmek için kabul edilmiştir. Vergi teşviki olmayan tek vergi harcaması, deyim yerindeyse, mükelleflerin istemsiz faaliyetleriyle ilgili harcamalardır. Bu tür hükümlerin çoğu, talihsizliği veya zorluğu hafifletmek için vergi indirimi sağlamak üzere tasarlanmıştır. “*Yetenekli vergi teknisyenleri ve bütçe uzmanları, herhangi bir vergi harcamasını alabilir ve doğrudan harcama ile aynı hedeflere hizmet etmek için bir bütçe harcaması yaklaşımı tasarlayabilirler*”. (Surrey, 1970)²⁵

Bu değerlendirmeler, kuşkusuz konunun tarihsel süreç ve ekonomik sistemler bağlamında anlaşılabilmesi için de önem taşımakta olup günümüzde birçok OECD ülkesinde vergi harcama raporlarını hazırlamak yasal bir zorunluluktur. Ancak kavramın bölgesel gelişme açısından en önemli yönü, *ekonomik olarak bir kamu harcamasına eşdeğer* tutulmasıdır.

1.1.1.1.9.2. Vergi Kolaylıkları

Vergi kolaylıkları (tax concessions), devletin sosyal, ekonomik veya başkaca nedenlerle desteklemek istediği faaliyetlerde bulunan mükellefleri veya faaliyet konularını vergi dışı bırakmak ya da vergi yükünü azaltmak amacıyla vergilendirme yetkisini

²³ Rapor edilen vergi harcamaları, birçok AB üye devletinde GSYİH'nın ihmal edilemez bir payına sahiptir. İtalya, Birleşik Krallık ve İspanya, GSYİH içinde rapor edilen vergi harcamalarının en yüksek payına sahip üye devletlerdir (sırasıyla %8,1, %5,9 ve %5,5). (European Commission, 2014, s. 9)

²⁴ Tax Policy Center adlı enstitü yazarlarının ABD kamu maliyesiyle ilgili tahminlerine göre, bireysel vergi harcamaları 2015 yılında federal gelirleri 1.168 trilyon dolar azaltmış ve bu sübvansiyonların en büyük payı en yüksek gelirli hanelere gitmiştir. “*Neredeyse hepimiz bu bireysel vergi indirimlerinden bir dereceye kadar yararlanıyoruz, ancak en yüksek gelirli haneler en çok yararlanıyor.*” (Powers & Berger, 2016)

²⁵ Hayır derneklerine yapılan bağışlar gibi finansman destekleri için vergi istisnasıyla finansmanı bütçe ile sağlanamayan toplum için yararlı özel bir ihtiyacın giderilmesi, yarı bütçe benzeri bir yöntemle finanse edilmektedir. Böyle bir endirekt finansman yöntemi, yatay ve dolayısıyla dikey eşitlik ilkesini ciddi bir biçimde bozan bir faktör olarak görülebilir veya bu tür amaçları gerçekleştirme yönünden etkin bir alet olarak değerlendirilebilir. (Musgrave, Kamu Maliyesi Teorisi, 1958, s. I. Kitap 214)

vergilendirmeme şeklinde kanunla düzenleyerek kullandığı yöntemlerin genel adıdır. (Aktaş, 2023, s. 19,25) Vergi kolaylıkları, belirli türdeki firmalar veya kuruluşlar için tercihli vergi muamelesi olarak da tanımlanmaktadır. Kolaylıklar, yatırımı teşvik etmek için verilir ve bu durumda "vergi teşvikleri" veya "yatırım teşvikleri" olarak adlandırılabilir. Vergi kolaylıkları, tanımlanmış sosyal hedeflere ulaşmak için de verilebilir. (Chai & Goyal, 2008, s. 4)

“Mükelleflere sağlanan kolaylıkların başında, normalde vergilenebilir olan belirli bir mükellef grubunu veya ekonomik faaliyeti kanun hükmüyle vergi dışı tutulmasını sağlayan hükümler gelir. Bu yöntemler, Türk Vergi Hukuku öğretisinde ve mevzuatta muaflık (muafiyet) ve istisna şeklinde iki farklı kavramla ifade edilmektedir.”
“Mükelleflere sağlanan ayrıcalıklardan vergi yükünün azaltulmasını sağlayan araçlar ise vergi indirimleri ve indirimli vergi oranlarıdır.” (Aktaş, 2023, s. 27,29)

Vergi kolaylıkları günümüzde, vergi teşvikleri, vergi katkıları ve vergi yararları olarak çeşitlendirilmektedir. *Vergi katkıları (tax advantages)*, bir faaliyeti, ürünü ya da durumu daha çekici kılabilmek için sağlanan vergisel çıkarlardır. *Vergi yararları (tax benefits)*²⁶ ise, bir mükellef ya da mükellef grubuna sağlanan tüm vergisel çıkarlardır.

1.1.1.1.9.3. Vergi Planlaması

Vergilendirme işlemleriyle ilgili kanunlar ve ilgili mevzuat, mükelleflerin gösterebileceği tüm davranışlar hesaplanarak düzenlenmemektedir. Öngörülebilecek tek şey, mükelleflerin ve sorumluların vergi ödevlerini en aza indirmeye yönelik birtakım davranışlar sergileyebileceğidir. Bu davranışlar kanuna uygun ya da aykırı olabilir.

²⁶ Bu konuda örnek olarak Bkz. (OECD, 2023)

Mükelleflerin hukuka uygun faaliyetleri, özünde maddi ödevin mümkün olduğunca en az yükü kanuna uygun biçimde yerine getirilmesidir. (Aktaş, 2023, s. 30,32)

Vergi planlamasının, vergi yükümlüsünün vergilerini minimize etmek için mali faaliyetlerini düzenleme çabası olarak tanımlanması mümkündür. (Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, 2019, s. 43) Mükellefin kanuna uygun ve kanun koyucunun amaçladıklarıyla örtüşen faaliyetleri vergi planlamasıdır. “*Burada mükellef, vergi kanunlarına uygun biçimde, kendi menfaatlerine uygun gördüğü işlemler veya eylemlerde bulunmak üzere bir strateji geliştirmekte ve bu strateji doğrultusunda vergi ödevini yerine getirmektedir.*” (Aktaş, 2023, s. 33)

1.1.1.1.9.4. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri *low-tax jurisdictions*, *tax havens*, kavramı konusunda uluslararası nitelikte tek bir genel kabul gören tanım yapılamamış olmakla birlikte bir ülkenin vergi cenneti olarak kabul edilmesine yol açacak özellikler, “vergi cenneti olan ülkelerde yasal düzenlemelerin etkin bilgi değişimini engellemesi; vergi mevzuatı, vergi yargısı ve idaresine ilişkin şeffaflığın olmaması; gelir sağlayıcı faaliyetlerin bu ülkelerde gerçekleşmemesine rağmen yükümlülüklerin sadece vergisel ayrıcalıklar nedeniyle işlemlerini bu ülkeye yönlendirmeleri ve vergi olmaması veya düşük oranda olması” şeklinde sıralanmaktadır. (Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, 2019, s. 37)

Vergi cennetlerinin -ya da daha uygun bir söyleyişle, mali gizliliğin olduğu hukuk düzenleri- kendi servetlerini gizlemek isteyenler için bir gizlilik kalkanı sağlamak amacıyla egemenliklerini ticarileştirdikleri, açıklanmayan offshore varlıklardan kaynaklanan tahmini küresel vergi kaybının yıllık olarak yaklaşık 190 milyar dolar olduğu ve bu kaybın, hepsi değilse de çoğunluğu tüm toplumlardaki en zenginler tarafından yaratıldığı, bu miktarın 2013 yılında gelişmekte olan ülkelere ödenen tüm

resmi kalkınma yardımlarının tamamından daha fazla olduğu (135milyar dolar) ileri sürülmektedir. (Meinzer, 2018)

1.1.1.2. Kamu Giderleri ve Bütçe

Kamu giderleri, kamu hizmetlerinin yapılması sırasında kamu kurumlarının (ve bu arada devletin) yaptığı harcamalardır. (Yılmaz, 1992, s. 466) *“Dar anlamda kamu giderleri; merkezi idare tarafından gerçekleştirilen hizmetler dolayısıyla yapılan giderleri ifade etmektedir. Geniş anlamda kamu giderleri ise; merkezi idare harcamalarını, yerel yönetim harcamalarını, merkezi ve yerel yönetim kuruluşlarının iktisadi girişimleri ve sosyal güvenlik gibi hizmetleri dolayısıyla katlanılan harcamaları kapsamaktadır.”* (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 64)

Kamu gelirlerinin elde edilmesi çoğunlukla belli bir süreç içinde yaşanır. Kamu harcamaları ise her an gerçekleşmekte olup, sürdürülebilir bir ekonomik gelişme için etkin ve verimli kamu harcamaları politikası, kamu maliyesinde önem taşımaktadır. Nasıl ki satın alma gücünün özel kesimden kamu kesimine transferiyle, ekonomideki toplam talep düzeyi ve talebin yapısı etkileniyorsa, bu şekilde oluşan yeni talep yapısı nedeniyle özel kesimin kısıtladığı harcamalar yerine yapılacak kamusal harcamalarla, ekonomideki toplam harcama düzeyi ve harcamaların yapısı da etkilenecektir. Transfer harcamaları dahil tüm kamu harcamaları, ülkede uzun dönemli sosyal refahı için olabilecek en uygun dağılımı göstermeli, kamu maliyesi bakışıyla, verimsiz harcama kalemlerinden özenle kaçınılmalıdır.

Gelişen ihtiyaçlar ve kamudan beklentilerin artmasıyla genel olarak kamu harcamalarında artış gözlenmektedir.

Tablo 1: Avrupa Birliğinde Kamu Harcamaları

Ülke	2022	2021	2020	2019	2018
Euro Bölgesi	262,4	254,3	165,3	115,8	118,7
Avrupa Birliği	290,9	274,7	186,9	126,9	131,0
Euro Bölgesi (19 ülke)	260,9	253,5	164,5	114,9	117,9
Almanya	91,4	68,1	48,1	42,8	42,9
Avusturya	4,1	3,0	2,8	2,6	2,6
Belçika	4,1	5,2	3,9	3,4	3,4
Bulgaristan	0,4	0,3	0,9	0,7	0,6
Çekya	2,0	2,2	2,5	1,4	1,4
Danimarka	2,3	1,4	1,9	0,7	1,7
Estonya	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1
Finlandiya	1,2	1,4	0,6	0,5	0,4
Fransa	38,6	36,2	29,0	24,6	24,9
GKRY	0,2	0,2	0,1	0,4	0,9
Hırvatistan	1,4	0,9	0,8	0,8	0,8
Hollanda	7,1	6,6	3,6	3,3	2,9
İrlanda	1,9	1,6	1,6	1,5	1,9
İspanya	14,2	25,7	13,1	9,4	10,8
İsveç	2,7	2,4	2,4	1,3	1,3
İtalya	87,6	93,4	46,2	19,9	20,0
Letonya	0,3	0,2	0,4	0,0	0,1
Litvanya	0,5	0,3	0,3	0,1	0,2
Lüksemburg	0,8	1,0	0,8	0,6	0,6
Macaristan	4,4	4,6	4,8	2,7	2,3
Malta	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Polonya	10,9	6,2	6,2	2,0	2,2
Portekiz	3,4	2,6	4,2	2,4	2,4
Romanya	5,9	3,3	2,9	2,4	2,9
Slovakya	0,4	0,5	0,7	0,4	0,3
Slovenya	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Yunanistan	4,6	7,1	8,5	2,6	2,9

Kaynak: EU Ameco Database (milyar Eur.)

Kamu harcamaları, reel harcamalar-transfer harcamaları (Türk, Maliye Politikası, 2015, s. 36), yatırım harcamaları-cari harcamalar (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 92) ve verimli harcamalar-verimsiz harcamalar (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 92) şeklinde sınıflandırılmaktadır. Özellikle yatırım için verilen vergi teşvikleri, yatırım/cari harcama, verimli/verimsiz harcama ayrımlarına göre de değerlendirilebileceğinden, yatırımın sonunda eğer anlamlı bir gelir artışı olursa, vergi teşviğiyle vazgeçilen kamu kaynağı, milli gelir artışı yaratan yatırım harcaması ya da verimli harcama işlevi görecektir. Şayet

beklenen milli gelir artışı sağlanamazsa yoksun kalınan kamu kaynağı, verimsiz bir harcamadan farksız olacaktır.

Öte yandan, mutluluk ve refah düzeyinin yükselmesi için kamu harcamalarının sınıflandırılmasına dikkat çekilirken kamu harcamalarının uzun dönemde toplumsal refahı artırıcı yönde planlanmasının gerekliliği öne sürülmüş, bu bağlamda, bireysel tüketimi etkileyen kısa vadeli politikalar yerine, sosyal refahı sağlayacak uzun vadeli politikaların uygulanmasının toplumsal refah ve mutluluk düzeyini artıracığını belirtilmiştir. Hükümetlerin sadece ekonomik üretim ve tüketim ile istihdam üzerindeki politikalarla yoğunlaşmaması; çevre kalitesi, eşitlik, sağlık ve güvenlik alanlarına da ağırlık vermesi gerektiği ifade edilmiştir. (Şeker, 2016, s. 95,96)

Yukarıdaki açıklamalar ışığında söylenebilir ki kamu harcamalarının, ait olduğu toplumdaki insanların yaşam kalitesiyle yakın ilişkisi karşısında, olası transferin yönünü değiştirebilecek vergi teşviği uygulamalarının özenli, kamuoyu ve meclis denetimine açık bir şekilde ve toplumsal onay altında getirilmesi ve yürütülmesi zorunludur. Bu durum da, bütçe kavramını akla getirmektedir.

Bütçe, genel olarak, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi²⁷ ifade etmektedir. Yapılacak hizmet veya gerçekleştirilecek görevlerin neler olduğunun rasyonel bir seçim süreci ve sıralaması içerisinde belirlenmesi, yasama ve yürütme organına yol gösterilmesi, faaliyetlerin sevk ve idaresine ve denetimine olanak vermesi, bütçe sayesinde mümkün olabilmektedir. Aynı şekilde, idarenin bütün işlem ve uygulamalarının kanuni kurallarına bağlanması, sapmaların engellenmesine yardımcı olması, kontrol ve denetime fırsat sağlanması, tasarlanmış olan ile gerçekleştirilen arasında kıyaslama yapılarak, gelecekteki uygulamaların etkinlik düzeyinin

²⁷ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, madde 3

yükseltilebilmesi, bütçenin önemini artırmaktadır. (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 344)

“Kamu maliyesinin konsolidasyonu bağlamında, vergi politikası bütçe gelirlerini sağlamak ve sosyal ve ekonomik politikaları çerçevelemek için kullanılır.” (European Parliament, 2015, s. 1) Gerek Birlik gerekse üye ülkelerin harcamaları, doğrudan ya da dolaylı olarak üye ülkelerin yurttaşlarından gelen katkılardan sağlanmakta, Birlik uygulamasında da bütçenin önemli bir yeri bulunmaktadır.

Kamu kaynaklarının reel, verimli yatırım harcamalarına yeterince tahsis edildiğinin ve bunun somut sonuçlarının yurttaşlarca bütçe uygulamalarıyla görülebilmesi, maliye politikalarına olan toplum onayını yükseltecek ve kaynak kullanımında etkinliğe katkı yapacaktır. Bu kapsamda, kamu harcamalarının yöneldiği amaç ve programların doğuracağı maliyetlerin ve programın uygulama seyrinin belirlenmesini esas alan, bütçe verilerinin çıktı (output) temeline dayalı kategoriler halinde sunulması ve çıktı esaslı amaçları gerçekleştirecek alternatiflerin analiz edilmesi (Seyidoğlu, 1992, s. 705) yöntemine dayanan Program Bütçe²⁸ tekniğinin de ekonomik politikalar için önemli bir araç olacağı kuşkusuzdur.

1.1.1.3. Vergi Yüğü

“Bir kısım satın alma gücünün kamu kesimine vergileme ile aktarılmasının yükünü toplum içinde birilerinin çekmesi kaçınılmazdır. Verginin dönüştürülebildiği (telafi edilebildiği) özel durumlar dışında, mutlaka bazı insanlar satın alma güçlerinin vergi nedeniyle azalmasına bağlı olarak, fedakârlığa katlanmak zorunda kaldıklarını görecektir.” (Uluatam, Kamu Maliyesi, 2001, s. 306)

²⁸ Bkz. 5018 sayılı Kanun, madde 9

Vergi yükü, ferdi ekonomi bakımından vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin gelirlerine olan oranını ifade eder. Milli ekonomi bakımından vergi yükü, vergi ve vergiye benzer kamu gelirlerinin gayrisafi milli hasılaya olan oranıdır. (Türk, Maliye Politikası, 2015, s. 69,70) Vergi Yükü, vergiden dolayı, kişinin malvarlığında ortaya çıkan azalma; kamu kesiminin, mali mükellefiyetler nedeniyle, milli ekonomiden aldığı pay (Yılmaz, 1992, s. 965), vergi olarak devlete aktarılan miktarın, salındığı matraha oranını ifade eder. (Seyidoğlu, 1992, s. 958)

Bir ekonomide vergi teşvikleri uygulanmasına karşın vergi gelirleri/GSMH oranı anlamında vergi yükü değişmemişse bu, bireylerin ya da toplum kesimlerinin vergi yüklerinde değişimler olduğu anlamına gelir. Aksi durumda ise ulusal vergi yükü azalacaktır. Birey ve toplum kesimlerinin vergi yüklerinin artması, vergilere karşı tepkileri beraberinde getirebilecektir.

Vergi yükü kavramına Birlik belgelerinde de yer verilmektedir. Düşük gelirliler gibi bazı grupların, emek üzerindeki vergi yükündeki değişikliklere daha duyarlı olabileceği, işgücü vergisi indirimlerini düşük gelirlilere odaklamanın, gelir eşitsizliğini ve yoksulluğu azaltmak gibi diğer politika hedeflerini destekleyebileceği kaydedilmiştir. Aynı şekilde, vergi sisteminin yapısına bağlı olarak, vergi kredileri, vergisiz indirimler ve vergi oranlarındaki değişiklikler gibi seçeneklerin, düşük gelirliler için vergi kamasını²⁹ (*tax wedge*) etkilemesi mümkün olmakla birlikte, farklılaştırılmış indirimler ve vergi kredileri gibi önlemlerin düşük gelirlileri hedeflediği ve kazançlar arttıkça geri çekildiği durumlarda, marjinal vergi oranlarının da belirli gelir seviyelerinde daha yüksek

²⁹ Vergi kaması (veya vergi takozu), çocuksuz ortalama bir bekar işçinin (ortalama kazancın %100'ünde tek bir kişi) ödediği vergi miktarı ile işveren için buna karşılık gelen toplam işgücü maliyeti arasındaki oran olarak tanımlanır. Ortalama vergi kaması, emek geliri üzerindeki verginin istihdamı ne ölçüde caydırdığını ölçer. Bu gösterge, işçilik maliyetinin yüzdesi olarak ölçülür. (OECD)

olabileceği ve bu tür önlemlerin dikkatle tasarlanması gerektiği belirtilmiştir. (European Commission, 2020, s. 69)

1.1.1.3.1. Bireysel Vergi Yüğü ve Vergilerin Bütünsel Etkileri

Bir verginin bireyce nihai olarak ödenmesi onun sahip olduğu iktisadi değerde azalmaya neden olur. “Verginin gelir etkisi” olarak adlandırılan bu etkinin yanında, kişinin iktisadi tercihlerinde vergi nedeniyle ortaya çıkan değişmeyi ifade eden “verginin ikame etkisi” de bulunmaktadır. Öte yandan, vergi yükünün bireysel ölçekte etkileri bulunduğu gibi, toplam harcamaların yapısı, emek arzı, tüketim-tasarruf yapıları ve yatırım kararları üzerinde, makro (ekonominin bütünüyle ilgili) ölçekte etkileri de vardır. (Uluatam, Kamu Maliyesi, 2001, s. 307-313)

Vergi yükü, hükümet ve vergi mükelleflerince vergi politikası tedbirleriyle ilgili tutum belirlemek, vergi sistemindeki vergi ahenkleştirmesinin yanında ya da karşısında olmak için vergi politikası ile ilgili tedbirlerin savunulmasında kullanılmaktadır. Yine, *“milletlerarası iktisadi ve mali konuların açıklanması vergi yükü ile mümkün olmaktadır”*. (Türk, Maliye Politikası, 2015, s. 70)

Vergi teşviklerinin vergi mükelleflerinin sahip oldukları ekonomik değerler ya da yükümlülerin ekonomik kararları üzerindeki etkisi vergi yükü kavramıyla ilintilidir. Öte yandan vergi teşviklerinin vergi gelirlerini azaltıcı sonuçlar oluşturması vergi yükü üzerinde de etkili olacaktır. Uluslararası vergi yükü karşılaştırmasında anlamlı olabilecek bu yön kadar vergi teşviklerinin sektör ve sosyal tabakalar arasındaki vergi yüküne etkisine de odaklanılmalıdır.

1.1.1.4. Gelir Dağılımı

Gelir dağılımı, kısaca “bir toplumda Milli Gelirin çeşitli gelir grupları arasındaki dağılışı şekli” (Seyidoğlu, 1992, s. 293) olarak tanımlanmakta olup kamu sektörü geniş anlamda ele alındığında; çalışmak isteyen herkesin iş sahibi kılınması, herkesin insan haysiyetine yaraşır bir gelir ve yaşam düzeyine kavuşturulması, sosyal güvenliğin sağlanması ve etkinleştirilmesi koşullarının yaratılması ve bu açıdan gerekli önlemlerin alınması görevinin anayasal olarak devlete verildiği görülmektedir. Gerek mali ve iktisadi ve gerekse sosyal politika önlemleri ile devlet, üretim faktörleri arasında ulusal gelirin paylaşımını etkileyebilmekte veya yönlendirebilmektedir. (Akdoğan, Kamu Maliyesi, 2021, s. 35)

Gelir dağılımını farklı açılardan tanımlamak mümkündür. Bir ülkenin farklı bölgelerinde yaşayan insanların milli gelirden ne oranda pay aldıkları “coğrafi gelir dağılımı” ile gösterilirken, tarım, sanayi ve hizmet sektörlerinin milli gelirden aldıkları paylar, bunların uzun devredeki seyirleri, devletin hangi sektörler aleyhine, hangi sektörler lehine milli gelirin dağılımını etkilediği “sektörlere göre milli gelir dağılımı” ile tanımlanır. Bunlara ek olarak, çeşitli üretim faktörlerinin milli gelirden aldıkları payları inceleyen “fonksiyonel gelir dağılımı” ve bireylerin veya tüketici birimlerinin belirli bir süre boyunca elde ettikleri gelir miktarlarını göz önünde tutan “kişisel gelir dağılımı” tanımları da bulunmaktadır. (Türk, Maliye Politikası, 2015, s. 313-315)

Az gelişmiş bölgeler konusunda odaklanma, daha çok coğrafi gelir dağılımına olmalıdır. Uygulanacak vergi teşvikleri yoluyla, özellikle ortalamanın önemli derecede altında bir gelir düzeyindeki bölgelerde yaşayan ya da yaşamayı ve iş kurmayı, yatırım yapmayı düşüneceklerin vergi yükünün azaltılarak bu bölgelerdeki coğrafi gelir dağılımına olumlu katkı yapılması amaçlanmalıdır.

1.1.1.4.1. Gelir Dağılımında Gelişmeler

Gelir eşitsizliği, dünyada bölgeden bölgeye büyük değişiklikler göstermektedir. En düşük olduğu yerin Avrupa, en yüksek olduğu yerin ise Ortadoğu olduğu bilinmekte olup, 2016'da, ülkenin en çok kazanan %10'luk kesiminin (en üst %10'luk gelir dilimi) toplam ulusal gelirden tek başına aldığı pay Avrupa'da %37, Çin'de %41, Rusya'da %46, Kanada ve ABD'de %47, Sahraaltı Afrika, Brezilya ve Hindistan'da %55 civarında olduğu belirtilmelidir. (Alverado, Chancel, Piketty, Saez, & Zucman, 2019, s. 5)

Rusya ve ABD'de servet eşitsizliğindeki yükselişin son derece aşırı, Avrupa'da ise daha ılımlı olduğu; servet eşitsizliğinin zengin ülkelerde 20. Yüzyılın başındaki seviyelerine henüz dönmediği belirlenmiştir. (Alverado, Chancel, Piketty, Saez, & Zucman, 2019, s. 13)

Ülkelerin –gelecek otuz yıl için öngörülen görece yüksek gelirli büyüme beklentileriyle Afrika, Latin Amerika ve Asya dahil– 1980'den bu yana izledikleri bu gelir eşitsizliği yolunu izlemeye devam etmeleri halinde, küresel gelir eşitsizliğinin de artacağı, bütün ülkelerin 1980'den 2016'ya dek ABD'nin izlediği yüksek eşitsizlik güzergâhını izlemesi halinde ise gelir eşitsizliğinin daha da artacağı; eğer bütün ülkeler 1980'den bugüne dek AB tarafından izlenen eşitsizlik güzergâhını izlerse, küresel eşitsizliğin makul biçimde düşeceği ileri sürülmektedir. (Alverado, Chancel, Piketty, Saez, & Zucman, 2019, s. 16)

Avrupa Birliği, eşitsizliklerle mücadelede Dünya ölçeğinde örnek gösterilebilecek bir konumda olmasına karşın, böyle bir karşılaştırma yanıltıcı olabilir. Coğrafi gelir dağılımı dahil gelir dağılımının denkleştirilmesi, kamunun sürekli ilgisini gerektirmektedir. Rekabetçi ekonomi verimli olsa bile, ortaya çıkardığı gelir dağılımı tercih edilmeyebilir. Hükümet faaliyetinin ana sonuçlarından ve ana hedeflerinden birinin, gelir dağılımını değiştirmek olduğu bir yana, bir kamu programının değerlendirilmesi, genellikle ekonomik verimlilik ve gelir dağılımı üzerindeki sonuçlarının dengelenmesini gerektirir.

Refah ekonomisinin temel amacı, bu değerlendirmelerin sistematik olarak gerçekleştirilebileceği bir ereve sağlamaktır. (Stiglitz & Rosengard, Economics of the Public Sector, 2015, s. 163)

Sayılan lke ve bölgelerin içinde birbirinden oldukça farklı eşitsizlik düzeylerinin nedenleri, kanıtlarıyla birlikte farklı gerekçelerle açıklanabilir. Ancak, üzerinde herhangi bir tartışma olmayacak zellik, Dünya leğinde bölge ve ülkeler arasında anlamlı büyüklükte gelişmişlik farkları olduğudur. Dünya leği söz konusu olduğunda, tek tek ülkelere göre farklılık gösteren unsur, doğal olarak kamu maliyesinin yokluğudur. Kamu maliyesi ve politikaları, yersel uyumun gerçekleşmesi için ilk koşul olarak öne çıkmaktadır.

1.1.1.4.2. Devletin Gelir Dağılımını Değiştirmesi

Ülkelerin sahip olduğu özelliklere göre serbest ekonomik işleyişten ortaya çıkan gelir, toplumdaki bireyler tarafından değişik miktarlarda blşlr. En düşük ve en yüksek gelir arasındaki fark veya toplumun değişik kesimlerinin gelirden aldığı paylar konusunda rakamsal ölçütler tartışmalı olmakla birlikte, toplumsal barış açısından belirli bir eşitlik/eşitsizlik düzeyinin önemli sonuçları vardır.(Pınar, 2021, s. 24-25)

“Gelir dağılımını değiştirmede en çok imkana sahip kuruluş olan devletin izleyeceği iktisat politikasının amaçlarından birisini piyasa mekanizmasının yarattığı gelir dağılımına müdahalenin teşkil etmesi doğaldır. Bu nedenle, kişisel, bölgesel ya da sektörel gelir dağılımlarının arzu edilen yönlerde değiştirilmesi günümüzde devletin büyük ağırlık taşıyan hedeflerinden birisi olmuştur.” (Uluatam, Kamu Maliyesi, 2001, s. 41)

Eşitsizliği meydana getiren birden çok neden olmasına rağmen, toplumların daha varlıklı kesimlerinin vergi yükümlülüklerinden kaçma yetenekleri, eşitsizliğin önemli bir nedenidir. Finansal varlıkların ve gelirlerin offshore olarak vergi idarelerinin erişimlerinin ötesine, başka ülkelere kaydırılması, vergi kaybı oluşturmakta ve hem gelirin vergilendirilmesinin ilerici doğasını hem de modern toplumların temelini oluşturan ve vergilerin dört temel fonksiyonundan biri olan verginin “yeniden dağıtım” ilkesini doğrudan engelleyebilmektedir. (Meinzer, 2018) Devlet, gelir dağılımını değiştirmek için maliye politikaları uygulamaktayken, gelir dağılımında üst sıralarda bulunan kesimlerin olanakları ve eylemleri, bununla çelişen etkiler yaratabilmektedir.

Bir ekonomide gelir dağılımını daha dengeli bir hale getirmek için vergi teşvikleri dahil çeşitli kamu maliyesi tedbirleri uygulanabilir ve böyle bir amaçla ilk odaklanılacak noktalardan biri kuşkusuz, bölgesel gelişmişlik farklarıdır. Transfer harcamaları ve vergi teşvikleriyle geri kalmış bölgelerin gelirlerinin artması sağlanabileceği gibi, bölgesel gelişme hedefli planlamalar kapsamında, transfer harcamaları ve vergi teşvikleri yanında, yatırım harcamaları dahil programların uygulanması, yersel uyum ve dengeli gelir dağılımı amaçlarının aynı politikalarla gerçekleşmesini sağlayabilir. Yersel uyumu hedefleyen tedbirlerle birlikte, yeni fiziki faktörler ve insan kaynaklarının katılmasıyla ekonomik faaliyetlerde ülke düzeyinde görülecek bir gelişme, kısa bir vadede kamu maliyesinin gelir yönünü de destekleyecektir.

1.1.1.4.3. Gelir Dağılımı ve Kamu Harcamaları

Kamu harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki etkilerinin reel harcamalar-transfer harcamaları sınıflandırmasına göre incelenmesi mümkündür. Devletin yaptığı reel harcamalar karşılığında mal ve hizmet satın almasıyla efektif talep düzeyi üzerinde doğrudan doğruya etkide bulunduğu için milli gelir ve istihdam düzeyi yükselir. Aynı

şekilde, transfer harcamalardan yararlananların hangi gelir grupları içinde bulundukları araştırılıp, transfer harcamaları bu gelir gruplarının gelirlerine eklenirse transfer harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki etkisi belirlenebilir. (Türk, Maliye Politikası, 2015, s. 344,346)

Genellikle ekonomik olarak bir kamu harcamasına eşdeğer görülen vergi harcamaları dahil kamu harcamaları, ekonominin toplam harcama miktarı ve dağılımını değiştirecektir. Kamu harcamalarıyla gelir dağılımının daha dengeli bir duruma getirilmesi amaçlanıyorsa, özel kesimin harcama tercihlerinden daha etkin ve gelir dağılımına olumlu katkı yapabilecek kamu harcamaları söz konusu olmalıdır.

1.1.1.4.4. Gelir Dağılımı ve Mutluluk

Gelir dağılımı ve gelir eşitsizliği ile mutluluk düzeyi arasındaki ilişkiyi analiz eden çalışmalarda, genel olarak gelir dağılımı bozuldukça ve gelir eşitsizliği arttıkça mutluluk düzeyinin azaldığı ortaya konulmuş, ekonomik eşitsizliğin mutluluk düzeyini olumsuz yönde etkilediğini belirtilmiştir. *“Göreceli gelir farklılıklarına dikkat çeken yazarlar, kamu politikasının önceliğinin gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri ortadan kaldırmak olduğunu ve mutluluk düzeyinin ancak bu yolla yükseltilebileceğini ifade etmişlerdir.”* Büyüme gibi hedeflerin gerçekleşmesinden ziyade, adil gelir dağılımına yönelik politikaların uygulanmasının mutluluk düzeyini yükselteceği belirtmektedir. (Şeker, 2016, s. 99-101) Kamu maliyesi tedbirlerinde, gelir dağılımına, dolayısıyla mutluluk düzeyine olumlu katkı yapma olasılığı yüksek olanın seçilmesi, elde edilecek toplam yararı artıracaktır.

1.1.2. Vergi Teşviklerine Karşı Görüşler ve Vergi Teşviklerinin Maliyetleri

Vergi matrahının aşınması, vergi teşviklerinin ilk akla gelen maliyetidir. Teşvik tedbirlerinin ortak özelliği, normal olarak devlete geçecek bir kısım fonların alınmasından vazgeçilerek girişimcilere terkedilmesidir. Vergi teşvik tedbirlerinin en önemli maliyeti olarak da bu tedbirlerin devletin vergi gelirinde yarattığı azalma gösterilmektedir. (Uluatam, 1971, s. 91)

Vergi teşviklerine özellikle kaynakların etkin kullanılması açısından, dezavantajları telafi etmek için kullanıldıkları, yatırım kararlarını çarpıttıkları, zararlı vergi rekabeti yarattıkları, yatırımları çekmede etkisiz oldukları, vergi gelirlerini baltaladıkları ve vergi gelirlerini ev sahibi ülkelerden yatırımcıların kendi ülkelerine aktardıkları şeklinde eleştiriler gelmektedir.³⁰ Verimlilik, adalet ve basitlik olarak ifade edilen vergilendirme ilkelerinin zedelendiği ileri sürülmektedir.

Somut bir örnek olarak, yatırıma yönelik vergi teşviklerinde amaç, özel kesimi, kamu tarafından belirlenen bir alana yatırım yapmaya özendirmek olduğuna göre kamunun bu yatırım fikrinin doğru belirlenmemiş olması, teşvik tedbirlerinde tasarım hataları bulunması ya da yatırımı gerçekleştiren özel kesim firmalarının yanlış yönetimleri vs. nedenlerle başarısızlık durumunda, diğer yatırım seçenekleri dahil vergi kaybına ek olarak ülke kaynaklarının verimsiz alanlara yatırılmış olmasının ekonominin bütünü açısından olumsuz sonuçları olabilecektir.

³⁰ Körfez İş Birliği Konseyi (The Gulf Cooperation Council) (KİK) ile ilgili bir çalışmada, bu eleştirilere yanıt olarak, ilk iki argümanın ikna edici değerinin az ya da hiç olmadığı, sermaye ihraç eden ülkelerdeki vergi politikalarındaki son ve devam eden değişiklikler, OECD Baz Erozyonu ve Kâr Kaydırma projesindeki büyüme, karışık ampirik kanıtların varlığı ve KİK bölgesinden kanıt eksikliğinin, argümanların geri kalanını da tartışmalı hale getirdiği belirtilmiştir. (Alsultan, 2022)

Vergi teşvikleri, vergi tabanını aşındırıcı ve kaynak dağılımını etkileyici nitelikleri nedeniyle, önemli bir kamu maliyesi tedbiri ve oldukça güçlü bir maliye politikası aracıdır. Doğru bir tasarımla hedeflere ulaşılabilmesi mümkün olduğu gibi, böyle bir yaklaşımın bulunmaması durumunda, yoksun kalınan kamu geliri karşılığında elde edilememiş kamu yararı, kuşkusuz mali dengeleri olumsuz etkileyip, ekonomik refah kayıpları da yaratabilecektir.

1.2. Vergi Teşvik Uygulaması

Günümüzde vergi teşvikleri, yaygın olarak çeşitli düzeylerde uygulanmakta, vergi sistemlerinin neredeyse ayrılmaz bir parçası haline gelmiş bulunmaktadır. Üretim faktörü sahiplerinin belirli ekonomik davranışları göstermelerinde fayda ve maliyet değerlendirmelerinin rolü, doğal olarak vergi yüklerinin ağırlığının sorgulanmasını gerektirmiş, buradan da vergilendirme politikasında olduğu gibi vergi teşvik teknikleri kullanılarak, amaçlanan duruma en uygun vergi teşvik tasarımı ve vergi teşvik türlerinin oluşturulmasına gayret edilmiştir. Toplumların vergi anlayışındaki farklılıklar, ekonominin yapısı, odaklanılan ekonomik faaliyet ve mükellef gruplarına göre farklı vergi teşvik tedbirlerinin kullanılması gerekliliği de geniş bir vergi teşvik türleri havuzu yaratmıştır.

Gelişmekte olan ülkelerde yatırım ve vergi teşvikleri arasındaki ilişki, yatırımın tanımına, vergi teşviklerinin türüne ve bölgeye bağlı iken, küçük firmalar, yatırım teşviklerine karşı daha duyarlıdır. Bir hükümetin, hangi teşvikleri sunmaya karar verirse versin, teşviklerin uygun fiyatlı, hedefli, basit olması ve periyodik olarak gözden geçirilmesi için her türlü çabayı göstermesi gerekmektedir. Yatırımı doğrudan hedefleyen ve anında getiri sağlayan

teşvik politikalarının, faaliyet üzerinde etkili olabileceği kaydedilmiştir. (Farida & Anggrayni, 2021, s. 4)

Yüksek gelirli bireylerin hem gelirlerinin yapısı gereği hem de vergi uzmanlarının hizmetlerinden büyük ölçüde yararlanmaları nedeniyle, vergiden kurtulma olasılıkları yüksek olduğundan bu grupların genellikle vergi teşviklerine başvurduğu belirtilmektedir. (Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, 2019, s. 28) Başka bir anlatımla, vergi teşviklerinin özendirme amacı tam olarak gerçekleşmemekte ancak kararları etkilenmek istenen faktör sahiplerinin daha düşük vergi ödeyebilmelerinin yolu açılmaktadır.

1.2.1. Vergi Teşviklerinin Temel Özellikleri

Özel kesimden kamu kesimine egemenlik gücüne dayanarak hukuksal zor altında kaynak aktarılmasının nasıl ki bir ekonomik, politik açıklaması var ise vergi teşvikleri esasen bu açıklamadan uzaklaşmak anlamını taşır ve vergi alınmasında olduğu gibi yine egemenlik yetkisine dayanılarak devlet tarafından bir kısım kamu gelirinden vazgeçilir. Başka bir deyişle söz konusu kaynağın özel kesimce daha etkin kullanılacağı ön kabulü vardır. Bunun doğal sonucu, devletin gelir kaybı; özel kesimin teşviklerden yararlanan grupları için ise maliyet azalması, gelir artışıdır. Kuşkusuz bu durum, yatırımın maliyetleri, bölgesi, sektörü, büyüklüğü ve zamanlaması etkilenecek uzun vadede toplumsal refahın artacağı gerekçesiyle açıklanır.³¹

³¹ “Tamamen analitik bir bakış açısıyla bile, vergi teşviklerinin, tüm ekonomik sektörlerdeki tüm yatırım faaliyetlerini kayıtsız bir şekilde vergilendiren ülke çapındaki vergi reformlarından her zaman daha geride olduğuna inanıyorum. En az vergi teşviki sağlayan ve dolayısıyla en geniş vergi tabanını koruyan ülkeler, hepsini asgari oranda vergilendirebilir ve bu da ekonomik faaliyetlerin tam potansiyellerini elde etmelerini sağlamada en etkili olanıdır.” (Chen, 2015, s. 32)

“Artan büyüme, kaynak transferinin tüketimden sermaye birikimine transfer edilmesi anlamında anlaşıldığında bu iş bir kaynak tahsisi sorunu olmaktadır. Bu nedenle büyümenin kaynak tahsisi branşının bir sorunu olarak ele alınması daha iyi olur. Aynı zamanda sorun, ... birinci derecede kaynakların özel ve kamu sektörleri arasında tahsis edilmesiyle de ilgili bulunmamaktadır. Bunun ötesinde ekonomik büyüme politikası, tüketim (özel ve kamu) ile sermaye birikimi (özel ve kamu) arasında daha geniş anlamda bir tercih yapılmasıyla ilişkili olmaktadır”. (Musgrave, Kamu Maliyesi Teorisi, 1958, s. II. Kitap Giriş) Bu tercih ise, esasen kamunun siyasal anlayışı ve ekonomik felsefesinin bir ürünü olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi teşviklerinin, dolaylı ve gizli olarak verilmesi de olanaklıdır. Gerçekten de Avrupa Birliği Komisyonu, üye devletler tarafından uygulanan vergilendirilebilir matrahı azaltan vergi teşviklerinin daha şeffaf hale getirilmesi gerektiği görüşünü dile getirmiştir.³²

1.2.2. Vergi Teşvik Tedbirlerinin Yönelindikleri Amaçlara Göre

Sınıflandırılması

Vergilerle ilgili açıklamalar, aslında farklı bir şekilde vergi teşviklerini anlamak için de geçerlidir. *“Vergi normlarındaki her yenilik, bireylerin ekonomik tercihlerinde değişmelere neden olur. Vergi politikasındaki bir değişiklik teklifinin hangi ekonomik tercihi yaratacağını öngörebilmek ise oldukça güçtür. Bu nedenle tahmin edilen ile gerçekleşen farklı olabilir. Herhangi bir tutum caydırılmaya çalışılırken, devletin engellemeye çalıştığı başka bir davranış çeşidi ortaya çıkabilir.”* (Göker, 2011, s. 34)

³² Bkz. Bölüm: 3.1.2.1.

Belirtmek gerekir ki bütün vergi sistemlerinde muafiyet, istisna, zararların kârlara mahsubu³³, giderlerin düşülmesi ve indirimler gibi vergi matrahını, dolayısıyla ödenecek vergileri azaltan uygulamalar bulunmakta, verginin fiskal yani mali fonksiyonları yanında, ekstra-fiskal, yani sosyal ve ekonomik fonksiyonlarının da bulunması dolayısıyla, vergi ödeme gücü bulunmasına rağmen bazı kişilerden ya da konulardan vergi alınmaması yoluna gidilmektedir. Ayrıca, mali nedenlerle, kültürel amaçlı ya da idari amaçlı olarak bu şekilde uygulamalara yer verilmesi ve buna bağlı olarak da vergi muafiyeti, vergi istisnası ya da indirim uygulamaları söz konusu olabilmektedir. (Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2021, s. 53)

Vergi teşvikleri, literatürde farklı açılardan sınıflandırılmakta olup bu çalışmada, yöneldikleri amaçlara göre: ekonomik amaçlı olanlar, sosyal amaçlı olanlar, yersel ve çevresel amaçlı olanlar, ayrımı kabul edilmektedir.

1.2.2.1. Ekonomik Amaçlı Vergi Teşvikleri

Bu vergi teşviklerinde, kamu otoritesi gayri safi milli hasılayı (GSMH) yükseltmeyi hedeflemekte; ülke genelinde ya da belirli bölgelerdeki verimli kamusal önlemlerle yatırımları artırmayı, ekonomik faaliyetleri çeşitlendirmeyi, hız ve miktarını yükseltmeyi, gelir düzeyi ülke ortalamasının önemli oranda altında olan bölgeler varsa bu bölgelerdeki gelir düzeyinin daha yüksek bir artışını sağlayarak öngörülen dönem sonunda daha yüksek bir GSMH düzeyine ulaşmayı ummaktadır.

³³ “Zararların tam olarak vergi matrahından düşülmesi bu konuda spekülasyona yol açarak hedeften uzaklaşmaya ve kaynakların etkin dağılımını bozucu tesirler yaratmaya yol açmayacak mıdır? Eğer böyle olumsuz durumlar söz konusu ise kısmi olarak matrahtan indirim yolu ikame edilebilir ve böylece risk yüklenimi arzu edilen düzeye indirilebilir.” (Musgrave, Kamu Maliyesi Teorisi, 1958, s. II. Kitap 147)

1.2.2.2. Sosyal Amaçlı Vergi Teşvikleri

Bu tür vergi teşviklerinde ülkenin vatandaşları çeşitli sosyal gruplar olarak ele alınmakta ayrıca bireylerin yaşam memnuniyetinin artırılmasına önem verilmektedir. Böylece, emek-sermaye ya da tarımsal-kırsal nüfus gibi sosyal kesimler, yaşlı-genç bireyler, öğrenciler, cinsiyet, çeşitli meslek grupları, zihinsel/fiziksel engellilik, kültürel değerler gibi özelliklere göre, sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak odaklanılan kesimlere kamusal bir himaye sağlanması amaçlanmaktadır.

1.2.2.3. Yersel ve Çevresel Amaçlı Vergi Teşvikleri

Bu tür vergi teşviklerinde, genel olarak çevrenin ve doğanın korunması amaçlanmakta; yersel olarak ise, yaşam standartları, mekânsal mimari gereklilikler, fiziksel altyapı, sosyal donatılar ve doğal yapı gibi özellikler esas alınarak ülke genelinden önemli ölçüde geride kalmış ya da rağbet görmeyen yer, alan veya bölgelerin koşullarının iyileştirilmesi, ülke standartlarına yaklaştırılması ya da yerleşime uygun hale getirilmesi hedeflenmektedir.

1.2.3. Vergi Teşvik Tekniği

Vergiler ve vergi teşvikleri arasındaki bağlantı, doğal olarak vergiler ve vergi teşviklerinin uygulama tekniklerinde de bulunmaktadır. Kamu maliyesi, vergilendirmeyi, vergi düzenlemeleri, vergi konusu, mükellefler, matrah ve vergi oranları üzerinden yaparken, vergi teşvik aracı ve tekniği olarak da yine bu yöntemlere başvurmaktadır. *“Muaflıklar, istisnalar ve indirimler, siyasal iktidarın sosyal, ekonomik veya başkaca amacına giden yolda bir araç olarak kanunla düzenlenir. Düzenlenen bu araçlar, siyasi iktidarın benimsediği vergi politikasının kanunlarına yansımasıdır.”* (Aktaş, 2023, s. 30)

Vergi teşvikleri sonuçta, vergi konusu ve vergi mükellefi kabul edileceklerin, vergi matrahına dahil edilecek unsurların ya da ödenecek vergilerin oranının belirlenmesiyle uygulanabilecektir. Buna ek olarak, mükelleflere vergi uygulaması içinde bazı yardımlar sağlama, vergileme sürecinin aşamalarına müdahale ya da vergi hükümlerinin yarattığı yükümlülükleri ortadan kaldırmak da mümkündür.

1.2.3.1. Vergi Dışı Tutma

Vergilenebilir olan belirli bir mükellef grubunun veya ekonomik faaliyetin kanun hükmüyle vergi dışı tutulmasını sağlayan hükümler, istisna ve muafiyet olarak tanımlanmaktadır. *“Bir muafiyet ya da istisnadan söz edilebilmesi için, her şeyden önce o kişi ya da konunun vergi kapsamına alınmış olması gerekmektedir. Ancak, bundan sonra bazı kişi ya da kişi gruplarının muaf tutulması ya da vergi konusunun kısmen ya da tamamen vergiden istisna tutulması mümkün olabilecektir. Başka bir ifade ile, bir kuralın istisnasından söz edebilmek için, önce kuralın mevcut olması gerekmektedir. Burada kural ya da prensip, kişi veya konunun öncelikle vergi kapsamına girmekte olmasıdır. Daha sonra ise, ekonomik, sosyal, idari veya başka bir nedenle; bir kısım kişiler ya da konulardan belirli koşullar çerçevesinde, kısmen ya da tamamen vergi istenilmemesi yoluna gidilebilecektir.”* (Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2021, s. 53)

1.2.3.1.1. İstisna

İstisna, kazanç ve iratlardan bir kısmının veya tamamının vergi alımı dışında bırakılması, (Yılmaz, 1992, s. 437) kanun koyucu tarafından vergilendirilebilir konuların vergiden ayrık tutulmasıdır. (Aktaş, 2023, s. 29)

İstisna, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının, aynı veya diğer vergi kanunlarıyla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. (Akdoğan,

Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2021, s. 54) Diğer bir ifadeyle istisna, objektif vergi yükümlülüğünü kaldırıcı hükümlerdir. (Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, 2019, s. 81)

1.2.3.1.2. Muafiyet

Muafiyet, gerçek veya tüzel kişilerin yasal nedenlerle devamlı veya geçici olarak vergi dışı bırakılması (Yılmaz, 1992, s. 607), kanun koyucu tarafından kişilerin veya grupların vergiden bağışık tutulmasıdır. (Aktaş, 2023, s. 28)

Muafiyet; vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, aynı veya diğer vergi kanunlarıyla kısmen ya da tamamen vergi dışı tutulmasıdır. (Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2021, s. 54) Muafiyet, subjektif vergi yükümlülüğünü kaldırıcı hükümlere denilmektedir. Muafiyet kapsamındaki bireyler için vergi borcu doğmuştur. Ancak, yine kanunla bireyler vergi yükümlülüğü dışında tutulmaktadır. (Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, 2019, s. 81)

1.2.3.2. Vergi Yükünü Azaltma

Vergi yükünün azaltılmasını sağlayan araçlar, vergi indirimleri ve indirimli vergi oranları olup vergi indirimi, matrahtan indirim ve vergiden indirim olarak iki şekilde görülmektedir. *Matrahtan indirim*, ekonomik, sosyal ya da başkaca nedenlerle, vergi kanunlarında vergilendirilebilir gelirden çıkarılabileceği belirtilen kalemlerin, matrahın hesaplanması sırasında indirilmesi, *vergiden indirim*, ödenmesi gereken vergi tutarından daha önce ödenen belirli vergilerin tutarının indirilmesidir. *İndirimli vergi oranı* ise, vergi indiriminden farklı bir kavram olup, kanunla veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak belirli mükellef grubu veya faaliyet lehine vergi tarifesindeki vergi oranının düşürülmesidir. İndirimler ve indirimli vergi oranlarının vergi kolaylıkları kapsamında

sayılabilmesi için bu araçların mükelleflere bir vergi avantajı sağlaması gerekir. (Aktaş, 2023, s. 29,30)

1.2.3.3. Mahsup Hakkı Tanımlama

Bu yöntemde, vergi yükümlüsü için önceden tanımlanmış bir miktar, vergi konusu olabilecek bir durumunda matrahtan ya da ödenecek vergiden düşülebilmektedir. Aynı şekilde, yükümlü tarafından ödenmiş verginin belli bir kısmının, vergi konusu olabilecek belirli bir başka durumda matrahtan ya da vergiden düşülebilmek üzere tanımlanması da mümkündür. Uygulamada genellikle vergi kredileri olarak görülmektedirler.

1.2.3.4. Vergileme Sürecine ve Vergi Hükümlerinin İcrasına Yönelik Yöntemler

Bu yöntemlerde, verginin konusunun belirlenip, konulan vergi tahsil edilinceye kadar yapılan işlemlerden oluşan vergileme sürecinin bir noktada durdurulması ya da vergi hükümlerinin hiç uygulanmaması söz konusudur. Vergileme sürecinin durdurulmasına örnek, vergi ertelemeleri iken, vergi hükümlerinin uygulanmaması, vergi tatilleri olarak görülür.

1.2.4. Vergi Teşvikleriyle İlgili Kavramlar

1.2.4.1. Devlet Yardımları

“Devlet yardımları, belirli ekonomik hedeflere ulaşabilmek için kamu kaynaklarının özel sektöre transferidir. Bu ekonomik hedefler, belirli sanayi kollarının desteklenmesi

biçiminde olabileceği gibi, bölgelerarası gelişmişlik farklarının azaltılması biçiminde de olabilir. Ayrıca, kaynak kullanımı sübvansiyon yoluyla harcama olarak ortaya çıkabileceği gibi, vergi teşvikleri biçiminde de ortaya çıkabilir.” (Pınar, 2021, s. 200)

Devlet Yardımı, Avrupa Birliği mevzuatında³⁴ “Antlaşmalarda aksine hüküm bulunmadıkça, bir üye devlet tarafından veya devlet kaynakları vasıtasıyla herhangi bir şekilde verilen ve belirli teşebbüsleri veya belirli ürünlerin üretimini kayırarak rekabeti bozan veya bozma tehlikesi yaratan her türlü destek, üye devletler arasındaki ticareti etkilediği ölçüde, iç pazarla bağdaşmaz.” şeklinde tanımlanmaktadır.

1.2.4.2. Sübvansiyonlar

Sübvansiyon, devletin kişi veya kurumlara para, mal veya hizmet şeklinde yaptığı karşılıksız yardımları ifade etmekte olup devlet, çeşitli sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere sübvansiyon verebilir. (Seyidoğlu, 1992, s. 799)³⁵

Sübvansiyonlar, her zaman istenen sonuçların alınması bakımından yeterli olmayabilir. Bu nedenle, sübvansiyon uygulamasının, desteklenmek istenen sektör ya da toplumsal kesimlere göre oluşturulması gerekmektedir. Örneğin Avrupa Birliği'nde, bir “genç çiftçi sorununun” varlığı kabul edilmekte olup bu konuda yapılan bir anket çalışmasının da sonuçlarının değerlendirildiği makalede, genç çiftçilerin işe başlamasını kolaylaştırmak için, sağlanmakta olan sübvansiyonlardan daha çok, arazinin satın alınmasını

³⁴ Lizbon Antlaşması 107. madde

³⁵ Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşmasına göre, “Herhangi bir üyenin sınırları içinde hükümet veya kamu organları tarafından mali katkıda bulunuluyorsa, bir başka deyişle, herhangi bir hükümet uygulaması fonların doğrudan transferini (örneğin, yardım, kredi ve öz sermaye akıtılması), fon veya borçların olası doğrudan transferini (örneğin, kredi teminatları) kapsıyorsa; aksi takdirde ödenmesi gereken hükümet gelirlerinden vazgeçiliyor veya tahsil edilmiyorsa (örneğin, vergi kredileri gibi mali teşvikler); herhangi bir hükümet genel altyapı dışında mal veya hizmet temin ediyor veya mal satın alıyorsa; herhangi bir hükümet bir fon mekanizmasına ödeme yapıyorsa veya bu işlevleri yürütmek üzere özel bir organı görevlendiriyor veya yürütmesi için talimat veriyorsa ve uygulama normal olarak hükümetlerce izlenen uygulamadan gerçek anlamda farklı değilse, sübvansiyonun mevcut olduğu kabul edilecektir.” (https://ticaret.gov.tr/data/5b884a7613b87711604c9356/subvansiyonlar_turkce.pdf)

desteklemenin faydalı olacağı belirtilmiştir. (Šimpachová Pechrová, Šimpach, Medonos, Spěšná, & Delín, 2018)³⁶

1.2.4.3. Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, bir ülkede işletmelerin rekabet gücünü artırmak veya yabancı yatırımları ülkeye çekmek için, vergi yükümlülerinin vergi yüklerini azaltarak, bir ülkenin ulusal ekonomisini geliştirme (Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, 2019, s. 35,36) ya da bağımsız hükümetler tarafından, her hükümetin politika tercihlerinin, bu hükümetler tarafından temsil edilen “bölgeler” arasında hareketli bir vergi matrahının tahsisini etkilediği, iş birliğine dayalı olmayan vergi belirlemesi (Flamant, Godar, & Richard, 2021) olarak tanımlanmaktadır.

OECD tarafından 1998 yılında yayınlanan raporda zararlı vergi rekabeti global bir fenomen olarak adlandırılmış ve bu tür uygulamalar “vergi cennetleri” ve “zararlı tercihli vergi rejimleri” olarak belirlenmiştir. Mali açıdan egemen birçok bölge ve ülkenin, finans ve diğer hizmet sektörlerindeki faaliyetleri çekmek için vergi ve vergi dışı teşvikler kullandığı, bu bölgeler ve ülkelerin, yabancı yatırımcıya, genellikle düzenleyici veya idari kısıtlamalarda bir azalma ile birleşen, vergilendirmenin olmadığı veya yalnızca nominal vergilendirildiği bir ortam sundukları bilinmektedir. Bunun yanında, birçok OECD Üyesi ve üye olmayan ülkenin, son derece hareketli finansal ve diğer hizmet faaliyetlerini

³⁶ Ankette, gençlerin neredeyse yarısının doğada çalışmaya ilgi duyduğu, bağımsız bir girişimci olmayı önemli bir motivasyon olarak gördüğü belirlenmiştir. Ankete katılanlar, sağlanmakta olan sübvansiyonları bu alana yönelmek için önemli nedenlerden biri olarak görmemiş olup ana engeller üretim faktörlerinin elde edilmesiyle ilgilidir. Mevcut arazi eksikliği ve tarım arazisini satın almak, idari yükler ve başlangıç için finansmanın sağlanması temel bir sorun olarak görülmektedir. (Šimpachová Pechrová, Šimpach, Medonos, Spěšná, & Delín, 2018)

çekmek için tercihli vergi rejimleri oluşturmuş veya oluşturmayı düşünmekte oldukları belirtilmiştir. (OECD, 1998)³⁷

Ancak, vergi teşvikleriyle amaçlanan ekonomik etki ve sonuçların elde edilebilmesinin koşullara bağlı olduğunu, her zaman istenen sonuçların alınamaması bir yana beklenmeyen gelişmelerin yaşanma olasılığının bulunduğunu belirtmek gerekir.³⁸

1.2.4.4. Software ve Hardware Teşvikler

Software Teşvikler, iç ve dış pazarlar hakkında bilgi, ihracat sigortası, AR-GE sübvansiyonu, hizmetiçi eğitim sübvansiyonu, ilk yıl tam amortisman, kurumlar vergisi indirimi, kurumlar vergisi muafiyeti, yerel vergilerden muafiyet, meslek vergisi muafiyeti, indirimli KDV oranları gibi doğrudan nakdi yardıma dayanmayan, daha çok bilgi, beceri aktaran ve kazandıran, yönlendirici önlemleri kapsamaktayken; Hardware Teşvikler, yatırım sübvansiyonları, KOBİ'lere yardım, yeni yaratılan istihdama prim, doğal afet garantisi, ihracat kredisi ve sübvansiyonu, sosyal yüklerin hafifletilmesi, özel koşullu krediler, üretim girdilerinde sübvansiyon, navlun yardımı, çevre kirliliği yardımı, makina parkı ve bina yardımı, enerji yardımı, kredi erteleme gibi doğrudan yapılan nakdi yardımlardır. (Benlikol & Müftüoğlu, 1997)

³⁷ “Gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelere kıyasla birçok açıdan dezavantajlı olduğu doğrudur. Bununla birlikte, DYY'yi çekmeye yönelik özel ihtiyaçları, doğası gereği zararlı olan ve serbest piyasaya haksız devlet müdahalesi olarak kabul edilen vergi teşviklerini tek başına haklı çıkaramaz. Bu nedenle, ülkelerin, aksi takdirde serbest piyasaya haksız devlet müdahalesi olarak değerlendirilecek vergi teşvikleri sağlamaktan kaçınmaları gerekir.” (Nov, 2004)

³⁸ Teşviklerin vergi rekabeti aracı olarak kullanılması ve yatırım çekmedeki etkisini inceleyen ampirik bir çalışmada kurumlar vergisi oranı üzerindeki zaten bilinen rekabete ek olarak, vergi tatillerinde stratejik etkileşim için kanıtlar bulunurken, yatırım indirimleri ve vergi kredileri konusunda kanıt bulunamamış; yatırım çekme konusunda ise dinamik panel veri ekonometrisini kullanarak, daha düşük kurumlar vergisi oranlarının ve daha uzun vergi tatillerinin doğrudan yabancı yatırımları (DYY) çekmede etkili olduğuna, ancak brüt özel sabit sermaye oluşumunu veya büyümesini artırmada etkili olmadığına dair kanıtlar bulunmuştur. (Klemm & Van Parys, Empirical Evidence on the Effect of Tax Incentives, 2009)

1.2.5. Uygulamada Vergi Teşvik Türleri

Kamu maliyesinin, vergi teşvik aracı ve tekniği olarak, vergi düzenlemeleri, vergi konusu, mükellefler, matrah ve vergi oranlarına başvurduğu belirtilmişti. İşte bu tekniklerin, yasa koyucunun amaçlarına göre kullanılmasıyla uygulamadaki vergi teşvik türleri ortaya çıkmaktadır.

1.2.5.1. Hızlandırılmış Amortisman

“Hızlandırılmış amortisman, halihazırdaki amortisman rejiminden daha kısa zamanda amortisman imkânı veren bir rejimdir”. (Uluatam, Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası, 1971, s. 58) Vergi yükünün azaltılmasını sağlayan araçlardan olan matrahtan indirimin, “vergilendirebilir gelirden çıkarılabileceği belirtilen kalemlerin, matrahın hesaplanması sırasında indirilmesi” olduğu daha önce aktarılmıştı. Amortisman³⁹ yönteminde, bu vergileme tekniği kullanılmakta, amortismanlar hesap dönemi sonundaki öz sermayeden düşüldüğünden işletmenin kârı da ayrılan amortismanlar kadar azalmaktadır. Amortisman, standart vergi sistemi içinde ve işleyişine ilişkin bir indirim olduğundan vergi teşviği sayılmaz ancak, olağan uygulamadan ayrılarak hızlandırılmış ve diğer adlar altında indirimler verildiğinde vergi teşviği niteliği kazanır.

Gelişmiş ülkelerde yatırımı teşvik etmek için en yaygın olarak verilen teşviklerden biri olan ve varlıkların normal ömürlerinden önemli ölçüde daha kısa bir süre boyunca silinebileceği bu teşvik biçimine gelişmekte olan ülkelerde daha az rastlanmaktadır. (Easson, 1992)

³⁹ “Değerleme yapılırken, işletmede mevcut bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkuller ile tesisat, makineler, gemiler, taşıtlar, gayri maddi haklar, alet, mefruşat ve demirbaş gibi kıymetlerin bilançoda yer alan değerleri üzerinden faydalı ömürlerine göre amortisman ayrılır...Amortismanlar hesap dönemi sonundaki öz sermayeden düşüldüğünden işletmenin kârı da ayrılan amortismanlar kadar azalmış olur.” (Öner, 2022, s. 63)

Diğer yatırım teşvik türleri olan yatırım indirimi ve yatırım kredisinden farklı olarak bu teşvik türünün yatırım sonucu elde edilen kârlar üzerinde etkili olduğu ve amortisman şeklinde ayrılan karşılıklar birçok ülkede kanunen kabul edilen giderler olarak sayıldığından, vergi matrahını azaltıcı unsurlar olarak vergi tasarrufu sağladığı bildirilmektedir. (Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, 2019, s. 75,76)

1.2.5.2. Vergi Kredis

Vergi kredisi⁴⁰, belirli vergi mükelleflerinin kredi miktarını borçlu oldukları toplam vergilerden çıkarmalarını sağlayan bir vergi teşvikidir. (Ward, 2019) Örneğin Avusturya’da, evli ve en az bir çocuğu olan bir vergi mükellefi, eşinin geliri 6.000 Euro’yu aşmıyorsa hane reisi kredisi alma hakkına sahiptir. Kredi, bekar ebeveynlere de verilmektedir. Hane reisi ve tek ebeveyn kredisi tutarı 494 Euro (bir çocuk), 669 Euro (iki çocuk) ve her ilave çocuk için 220 Euro’dur. Aile denkleştirme yasası kapsamında vergiden muaf aile yardımları alan bir vergi mükellefi, ayrıca her çocuk için yıllık 700,80 Euro tutarında vergi kredisi almaya hak kazanır. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 163)^{41 42}

⁴⁰ Vergi indirimi

⁴¹ ABD’de, borçlu olunan federal gelir vergilerinin toplam miktarını hesaplarken, uygun vergi mükellefleri federal gelir vergisi yükümlülüklerini çocuk vergi kredisi tutarı kadar azaltabilirler. Şu anda, çocuk vergi kredisini talep eden uygun aileler, federal gelir vergisi yükümlülüklerinden nitelikli çocuk başına 2.000 ABD dolarına kadar çıkarımda bulunabilir. Bir ailenin alabileceği maksimum kredi miktarı, bir ailedeki nitelikli çocuk sayısının 2.000 ABD doları ile çarpımına eşittir. Bir ailenin vergi yükümlülüğü çocuk vergi kredisinin değerinden düşükse, kazanılan gelir formülü kullanılarak hesaplanan iade edilebilir bir krediye hak kazanabilirler. Bu formüle göre, bir aile, kredinin iade edilebilir kısmının maksimum tutarına kadar, 2.500 ABD dolarını aşan kazançlarının %15’ine eşit bir geri ödeme almaya hak kazanır. (Crandal-Hollick, 2019)

⁴² Son zamanlardaki önemli bir değişiklik, Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi *The European System of National and Regional Accounts* (ESA 2010) raporlama standartlarının getirilmesiyle birlikte ulusal muhasebede vergi kredilerinin (vergi indirimi, muafiyet veya kesintiyi kapsayan) kaydedilmesiyle ilgili olup buna göre, vergi kredilerinin tamamı, vergi gelirinin azaltılması olarak değil, devlet harcaması olarak kaydedileceğinden bu ilke, vergi kredilerinin net bazda türetilmesine izin vermek için vergi harcamalarının niteliğini kabul eder, yani iade edilebilir vergi kredilerinin devlet harcamaları üzerindeki etkisini açıkça hesaba katar. Ödenecek vergi kredisinin tamamı, vergi mükellefinin yükümlülüğünü aşan ve vergi mükellefine ödenen ödenecek vergi kredileri olan “transfer bileşeni” (transfer component TC) tutarından bahsedilirken devlet harcaması "Toplam ödenebilir vergi kredileri", (Total payable tax credits

1.2.5.3. Yatırım İndirimi ve Yatırım Vergi Mahsubu

“İktisadi Kalkınma amacıyla, yatırımları özendirme önlemlerinden birisi. Kalkınma planlarına uygun olmak koşuluyla, işletmenin yaptığı yatırım harcamalarının tümünün veya bir bölümünün vergiye tabi kazançlardan indirilmesini ifade eder.” (Seyidoğlu, 1992, s. 972) Burada, yatırımın tümü ya da bir bölümü vergi kredisi/indirimi sayılmakta ve indirim uygulamasıyla, matrah azaltılmış olmaktadır.

Normal amortisman⁴³ indirimi yanında, yatırımcının yatırım maliyetine eşit, belirli bir oranında ya da üstünde bir tutarı indirme imkânı veren teşviklerdir. (investment tax credits) (Ateş, 2017, s. 10) Yatırım indiriminin, yatırımların; miktarını artırmak, belirli büyüklüklerde gerçekleşmesini sağlamak, ülke ekonomisi açısından önemli sayılan alanlarda yapılmasını sağlamak, ülkede bölgeler itibariyle yönlendirilmesini teminle dengeli kalkınmayı gerçekleştirmek, istihdam düzeyini artırmak ve kurumlaşmayı sağlamak gibi fonksiyonları vardır. (Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, 2019, s. 73)

1.2.5.4. Zararların İleriye Taşınması

Böyle bir mekanizma, yatırımcıların vergi muhasebesi amacıyla belirli sayıda yıl (genellikle üç ila beş yıl) boyunca zararları ileri (veya geri) taşımalarına izin vermektir. Genellikle, yalnızca bir üst limiti olan kaybın sabit bir oranının ileri (veya geri) taşınmasına izin verilir. Bu önlem, özellikle üretimi artırmaya ve pazarlara girmeye

PTC) olarak kaydedilmelidir. Dolayısıyla bu değişikliğin vergi harcamalarının brüt olarak kaydedilmesi gerektiği anlamına geleceği ve bunun da hükümetin ödeme yükümlülüğünü kabul ettiği anda devlet harcamalarında ve gelirlerinde artışa neden olacağı belirtilmektedir. (Barrios, Figari, Gandullia, & Riscado, 2016, s. 6)

⁴³ “Bir gelir vergisinin, çeşitli sermaye donatımını kullanmayı düşünen bir firmanın kararları üzerindeki etkisi iki yönden ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisine göre gelir vergisi, vergilendirilebilir gelire uygulanan yasal vergi oranına bağlı olarak azalmaktadır. İkincisi ise, vergilendirilebilir gelirin hesaplanması sırasında, sermayenin değerinde ortaya çıkan azalışı önleyecek olan indirim biçiminde olmaktadır.” (Musgrave, Kamu Maliyesi Teorisi, 1958, s. II. Kitap 168)

çalıştıkları için projelerinin ilk birkaç yıl içinde zarar etmesi beklenen yatırımcılar tarafından değerlidir. (UNCTAD, 2000, s. 19)

1.2.5.5. Vergi Ertelemesi

Bu uygulamada, vergi erteleme şeklindeki teşvik, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden sağlanmakta ve bir teşvik önlemi olarak vergi ertelemeyle borcun doğması önlenmektedir. Vergi erteleme özellikle gelişmekte olan ülkeler tarafından kullanılan vergi teşviklerinin ortak bir türüdür. (Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, 2019, s. 77,78)

Vergileme tekniğinin, verginin konusunun belirlenip, konulan verginin tahsil edilinceye kadar yapılan işlemlerin bütünü olduğu belirtilmiştir. Burada, vergileme sürecinde, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden borcun doğması önlenmekte, başka bir ifadeyle, vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden durmaktadır.

1.2.5.6. Vergi Tatili

Süresi sınırlı olan *Corporate Income Tax*- Kurumlar Vergisi (CIT) muafiyetleri veya oran indirimleri genellikle “vergi tatilleri” olarak adlandırılmaktadır. Zaman sınırı olmaksızın verilen faydalardan daha rahat ve daha kolay erişilebilir görünmekle birlikte bazı ülkelerde tatillerin neredeyse süresiz olarak uzatılması eğiliminin bulunduğu belirtilmiştir. (Easson, 1992)

“Vergi Tatili (tax holiday), belirli bir süre için verginin kaldırılması veya düşük vergi oranı, istisna ve muafiyetler şeklinde ayrıcalıkların uygulanmasını ifade etmekte olup yeni yatırımlar için en uygun vergi teşvik türüdür. Vergi tatilinin basit olması vergi idaresi açısından avantajlı yanını gösterir ve özellikle birçok gelişmekte olan ülke için yabancı

yatırımları çekmek üzere kullanılmaktadır”. (Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, 2019, s. 78,79)

Vergi herkes için bir ödevken, burada, belirli bir süreyle vergi hükümlerinin uygulanmaması, kısmen ya da tamamen verginin kaldırılması söz konusudur.

1.2.5.7. Yurt Dışında Ödenen Temettü ve Faiz Vergilerinde İndirim

Hükümetler genellikle yabancı yatırımcılar tarafından yurtdışına gönderilen temettüler üzerinden vergi almakta olup yabancı yatırımı çekmek için bu vergiler azaltılabilir. Tipik olarak bu vergiler yaklaşık %10'dur ve genellikle temettü vergisi ne kadar düşükse, vergi teşviki o kadar büyük olur. (UNCTAD, 2000, s. 21)

1.2.5.8. İthalat Vergilerinden Muafiyet

Ülkelerin, özellikle üretimde kullanılacak makine ve yedek parçaların ve işlenmek ve yeniden ihraç edilmek üzere tasarlanan hammadde ve bileşenlerin ithalatı söz konusu olduğunda, yabancı yatırımcılar için bu tür vergilerden muafiyet sağlamalarının yaygın olduğu belirtilmektedir. (Easson, 1992)

1.2.5.9. Uzun Vadeli Sermaye Kazançlarının Tercihli Muamelesi

Birçok ülke, sermayenin (veya varlıkların) belirli bir süre boyunca (genellikle altı aydan bir yıla kadar) elde tutulması durumunda, işletmeler tarafından tutulan sermayedeki (varlıklar) değer kazanma için tercihli vergi muamelesi uygular. Uzun vadeli sermaye kazançları (asgari süreden daha uzun süre elde tutulan sermaye) genellikle kısa vadeli sermaye kazançlarının (asgari süreden daha az tutulan sermaye) yarısı oranında vergilendirilir. Kısa vadeli sermaye kazançları genellikle olağan gelir olarak

vergilendirilir. Uzun vadeli sermaye kazançlarının tercihli vergi muamelesi, yatırımcıları fonları daha uzun süre elinde tutmaya teşvik etmeyi amaçlamaktadır. (UNCTAD, 2000, s. 21,22)

1.2.5.10. İndirimler ve Giderler

İndirimler, gelirin elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olmayan, ödeme gücünü azaltan, toplumsal açıdan uygun kabul edilen bazı ödemelerin indiriminden oluşmaktadır. Giderler ise bir yükümlünün vergi borcu hesaplanırken brüt gelirden gerek gelirin elde edilmesi gerekse devamının temini için yapılan vergi kanunlarında yer alan harcamaların düşülmesidir. Böylece yükümlülerin giderler sayesinde vergi borçlarını azaltıp vergi tasarrufu sağlayacağı belirtilmiştir. (Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, 2019, s. 84-88)

1.2.5.11. Vergi Oranı İndirimleri, Sıfır veya İndirimli Tarifeler

Vergi oranı indirimi, en yaygın ve tüm vergilerde uygulanan bir vergi teşvik türü olup fiyatları düşürme, üretimi artırma gibi ekonomik amaçlarla veya adil gelir dağılımı, mükellefin vergiye uyumunu sağlamak gibi sosyal amaçlarla uygulanır. Vergi oranı indirimlerinin, genel oran indirimi şeklinde olabileceği gibi belirli bir mal ve hizmet ya da sektör grubuna yönelik de olabileceği; sermaye gelirlerinde düşük vergi oranlarının doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekmede bir araç konumunda olduğu belirtilmektedir. (Giray, Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, 2019, s. 83)

Bazı ülkelerde, nitelikli bir yabancı yatırım seviyesine sahip işletmeler, yurtiçinde sahip olunan işletmelere uygulanandan ayrı bir vergi rejimine tabidir ve genellikle daha düşük vergi oranlarına sahiptir. CIT muafiyeti veya indiriminin en basit teşvik şekli olması sebebiyle ekonomik etkilerinin nispeten basit olması beklenmekle birlikte, muafiyet veya

oran indirimi yalnızca belirli yatırım türlerine seçici olarak verildiğinden, bozulma, muafiyet veya indirimden yararlanan işletmelerin, yararlanıcı olmayan işletmelerinkinden farklı bir şekilde davranma ihtimalinin yüksek olması ve ayrıca teşvike hak kazanmak için davranışlarını ayarlamalarının muhtemel olması bağlamında sonuçlar yaratır. (Easson, 1992)

Hükümetler iki tür tarife teşviki verebilir. Bir yandan, nitelikli yatırım projeleri için ithal sermaye ekipmanı ve yedek parçaları üzerindeki tarifeleri azaltabilir veya ortadan kaldırabilirler. Bu, yatırım maliyetini düşürme etkisine sahiptir. Öte yandan, iç piyasayı ithalat rekabetinden korumak için yatırımcının nihai ürünleri üzerindeki tarifeleri artırabilirler. (UNCTAD, 2000, s. 22)

1.2.5.12. Diğer Özel Kesintiler, Nitelikli Harcamalar İçin Kesintiler

Bu kesintilere örnek olarak gösterilebilecek tekniklerden biri, Malezya ve Singapur'da belirli yatırım veya harcama türlerini teşvik etmek için yaygın olarak kullanılan “çifte kesinti” tekniği olup, vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında, fiili harcamadan daha büyük bir tutarın kesilmesi mümkün kılınarak ev sahibi hükümet tarafından fiilen bir tür “eşleşen hibe” verilmektedir. (Easson, 1992)

Bazı ülkeler, vergi sistemi aracılığıyla yatırımcıların belirli davranış türlerini teşvik etmeye çalışmaktadırlar. Bu kapsamda, belirli harcamalarda tam indirimden daha fazlasına izin verirler. Örneğin, eğitim giderlerinin, Ar-Ge giderlerinin veya ihracat pazarlama giderlerinin iki kez düşülmesine izin verebilirler. (UNCTAD, 2000, s. 22)

1.2.5.13. İstihdama Dayalı Kesintiler

Birçok ülkede, devlet tarafından zorunlu kılınan sosyal güvenlik primleri, işletmelere, özellikle de yeni olanlara yük olabilir. Belirli sektörlerde veya coğrafi bölgelere yatırımı

teşvik etmek için hükümetler, işe alınan çalışan sayısına bağlı olarak sosyal güvenlik katkı paylarını azaltabilir veya vergi kredileri veya indirimleri sağlayabilir. (UNCTAD, 2000, s. 22)

1.2.5.14. Katma Değer İçin Vergi Kredileri

Yurt içi kapasite geliştirmeyi teşvik etmek ve hammadde ihracatını caydırmak için, hükümetler, işlemede katma değer veya çıktıların (satışların değeri, sermaye ekipmanının amortismanı ve ithal hammadde ve malzemelerin değeri olarak tanımlanır) net yerel katkısı için vergi kredileri veya indirimler sağlayabilir. (UNCTAD, 2000, s. 22)

1.2.5.15. Döviz Kazançları İçin Vergi İndirimleri/Kredileri

Birçok gelişmekte olan ülkenin ihracatı teşvik etmesinin nedenlerinden biri, çok ihtiyaç duyulan yabancı para birimini kazanmaktır. Sadece ihracat işlemleri değil, aynı zamanda hizmet sektöründeki birçok sektöre de (örneğin turizm ve oteller) bu tür sabit para kazançlarına dayalı vergi indirimleri veya krediler sağlanmaktadır. (UNCTAD, 2000, s. 22)

1.2.5.16. Diğer Vergi Teşvikleri

Yatırım çekmek için genellikle diğer vergilendirme biçimlerinden muafiyetler veya indirimler verilir ki emlak vergisinden muafiyet özellikle yaygındır. Yine, zaman zaman verilen bir vergi indirimi biçimi, yabancı yatırımcı tarafından “ithal” edilen yöneticilerin ve teknisyenlerin bireysel gelir vergisi muamelesi ile ilgili olup, Çin gibi, yerel işçilere ödenen ve kendi ülkesinden personeli tutmak için gerekli olan ücret ve maaş düzeyi arasında büyük bir uçurumun olduğu bazı ülkelerde yerel nüfusa ve geçici sakinlere tamamen farklı gelir vergisi ölçekleri uygulanmaktadır. (Easson, 1992)

1.2.6. Yatırım Vergi Teşviki Kavramı

“Bir yatırım teşviki, bir yatırım kararını etkilemek için tasarlanmış veya potansiyel yatırıma tahakkuk eden kârı artırma veya buna bağlı riskleri değiştirme etkisine sahip herhangi bir hükümet önlemi olarak tanımlanabilir. (Easson, 1992) Yatırım vergi teşvikleri ise vergi sistemleri aracılığıyla işletilen, aksi halde ödenecek olan bir verginin indirilmesi suretiyle fayda sağlayan ve devletin bir yatırım üzerindeki vergi yükünü hafifletilmek suretiyle yatırımları vergi yolu ile destekleyen tedbirlerdir. (Ateş, 2017, s. 2,3)

Belli milli gelir düzeyleri ile bu düzeylerde alınacak çeşitli vergi miktarları yatırım toplamının belirlenmesinde önemli bir rol oynarken diğer taraftan da belli bir vergi miktarını sağlayacak değişik yapıdaki vergi sistemleri toplam yatırımları etkileme imkanına sahip bulunmaktadır. Belli milli gelir düzeylerinde aynı toplam vergi hasılatını sağlasa bile değişik vergi sistemlerinin kişilerin yatırım yapma potansiyelleri ile yatırım yapma arzuları üzerinde değişik etkiye bulunabiliyorsa, vergi sisteminin yatırımları optimum düzeye getirecek yolda kullanmanın arzu edilmesi doğaldır. Böylece konu, toplam vergi yüküne değil bu yükün kişiler ve sektörler arasındaki dağılışı şekline bağlanmaktadır. *“Sermayenin hizmeti maliyetindeki değişimler arzulanan sermaye miktarını değiştirecek, arzulanan sermaye stoku ile mevcut sermaye stoku arasındaki fark ise net yatırımlara yol açacaktır”.* (Uluatam, Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası, 1971, s. 2,15)

Yatırım vergi teşviklerinin, eğer bu değerlendirmeyi yapmaya uygun bir bölge ya da konu için uygulanmışsa, vergi teşvik tedbirlerinin özendirme niteliğinin yatırımın kararına etkilerinin ve yatırım sonucunda elde edilen yararların görülebilmesi açısından en güvenilir verilerin alınabileceği vergi teşvikleri olması, beklenebilecek bir durumdur. Yine de yatırım vergi teşviklerinin yatırım kararlarına etkisi, kişi ve firma davranışlarıyla

ilgili olduğundan somut olarak kanıtlanamaz ancak yatırım kararı verilip yatırıma geçildikten sonra ne oranda kaynak aktarılmış olduğu hesaplanabilir.

Yatırımların kârlılığı ile yatırım kararları arasında fonksiyonel bir ilişki kurulunca, yatırımları teşvik edici bir vergi politikasının temel amacı bu kârlılığı belirleyen unsurları değiştirmeye çalışmak olacaktır. Yatırımların kârlılığını belirleyen iki temel unsur yatırımın maliyeti ile getireceği vergi sonrası gelir olduğuna göre, herhangi bir teşvik tedbiri bu iki unsurdan birisini etkileme hedefini güdecektir. (Uluatam, Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası, 1971, s. 41) Dolayısıyla, uygun karşılaştırmalar yapılması koşuluyla vergi teşviklerinin yatırım kararlarına etkisi yanında yatırımın sonuçlarının da değerlendirilebilir olması gerekir. Bu bağlamda, herhangi bir vergi teşvik programının hem maliyetleri hem de faydalarının geniş kapsamlı olabileceği ancak, mevcut sermaye stokuna gerçek bir katkı (böyle bir programın yokluğunda mümkün olmayacak) bulunup bulunmadığı, amaçlanan vergi teşviki programıyla ilişkili beklenen gelir kaybının fırsat maliyetinin, beklenen gelir kaybı dışında kamuya ek maliyetinin miktarının ve çarpan etkisinin ne kadar olduğunun önceden ortaya konulması gerektiği belirtilmektedir. (Chen, 2015, s. 8-15)⁴⁴

1.2.6.1. Yatırım Vergi Teşvikinin Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi

1.2.6.1.1. Diğer Yatırım Teşviklerinden Ayırt Edilmesi

Teşvik politikalarının arkasında, piyasa mekanizmasının yarattığı kaynak dağılımını bir ölçüde etkileme ve değiştirme arzusu yatmakta olup hükümetlerin uygun bulduğu kaynak

⁴⁴ Vergi teşvik programlarının etkinliğini belirlemeye ve ölçmeye yönelik olarak iki resmi çalışma (Massachusetts Yönetiminin Eyalet Film Endüstrisi Vergi Teşvikleri Hakkında Raporu ve Nevada Yönetiminin Tesla'nın Elektrikli Otomobilleri İçin Pil Üretim Fabrikası Vergi Teşvik Paketi Hakkında Raporu) da adı geçen eserde değerlendirilmiştir.

dağılımı ile serbestçe oluşan kaynak dağılımı farklı olduğu takdirde, teşvik tedbirleri ile bu fark, yine piyasa koşulları içerisinde, kısmen de olsa giderilmeye çalışılır. Devletler yatırımları, mali teşviklerin ve finansal teşviklerin haricinde başka tedbirlerle de desteklemekte olup Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansının “diğer teşvikler” (other incentives) başlığı altında topladığı bu tedbirler arasında altyapı ve hizmet sübvansiyonları, pazar tercihleri ile istihdam ya da çevresel standartlardan muafiyet gibi bir kısım hukuki ayrıcalıklar bulunmakta, yatırımcıya mevcut ulusal düzenlemelerden ayrılma imkanı sunan tedbirler literatürde “düzenleyici teşvikler” (regulatory incentives) olarak da anılmaktadır. (Ateş, 2017, s. 19-21)

Burada üzerinde durulması gereken özellik, devletlerin çeşitli nedenlerle tamamen ve kısmen doğrudan yardımlar yerine, dolaylı bir destek sağlayan yatırım vergi teşviklerini tercih ediyor olmalarıdır. Bu tercihin kamu maliyesi yönünden en kabul edilebilir gerekçesi, devlet harcamalarının zamana yayılması ve süreç içinde olası milli gelir ve vergi geliri artışları olarak belirtilebilir.

1.2.6.1.2. Yatırıma Yönelik Genel Vergi Tedbirlerinden Ayırt Edilmesi

Vergi teşviklerinin doğasından gelen özelliği hedefinin olmasıdır ve bu tedbirler genel değil özel nitelik taşıdığından vergi teşvik uygulamasının seçiciliği⁴⁵ onu genel vergi tedbirlerinden ayırır. (Ateş, 2017, s. 22) Ülke ekonomilerinde, örneğin devresel iniş çıkışlar nedeniyle genel vergi tedbirleri uygulanabilmektedir. Burada sözü edilen özelliği ise vergi teşvik tedbirlerinin kabul edilemez devlet yardımı olarak nitelendirilmesinin yolunu açmaktadır.⁴⁶

⁴⁵ Bkz. Bölüm: 3.3.1, 3.4.1

⁴⁶ Bkz. Bölüm: 3.2.

1.2.7. Doğrudan Yabancı Yatırımları Çekmeye Yönelik Vergi Teşvikleri

Doğrudan yabancı yatırım (DYY), bir ekonomide yerleşik bir doğrudan yabancı yatırımcının başka bir ekonomide yerleşik bir işletmeye kalıcı bir ilgi ve kontrolünü yansıtan bir yatırım olarak tanımlanır. DYY girişleri, doğrudan yabancı bir yatırımcı tarafından yabancı bir iştirake sağlanan sermayeyi veya doğrudan yabancı bir yatırımcının yabancı bir iştiraktan aldığı sermayeyi içerir. DYY çıkışları, diğer ekonomi perspektifinden aynı akışları temsil eder. DYY akışları net bazda, yani kredilerden borçlar düşüldükten sonra sunulur. Bu nedenle, ters yatırım veya yatırımdan vazgeçme durumlarında, DYY negatif olabilir. DYY stoku, yerleşik olmayan bir ana işletmeye atfedilebilen sermaye ve rezervlerin değeri ile yabancı iştiraklerin ana işletmelere olan net borçluluğudur. (UNCTAD, 2019)

4857 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırım Kanununda, yabancı yatırımcı, Türkiye'de doğrudan yabancı yatırım yapan, yabancı ülkelerin vatandaşlığına sahip olan gerçek kişiler ile yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşları ve yabancı ülkelerin kanunlarına göre kurulmuş tüzel kişiler ve uluslararası kuruluşlar olarak tanımlandıktan sonra; Doğrudan yabancı yatırım, “Yabancı yatırımcı tarafından,

1) Yurt dışından getirilen;

- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasıncı alım satımı yapılan konvertibl para şeklinde nakit sermaye,

- Şirket menkul kıymetleri (Devlet tahvilleri hariç),

- Makine ve teçhizat,

- Sinaî ve fikrî mülkiyet hakları,

2) Yurt içinden sağlanan;

-Yeniden yatırımda kullanılan kâr, hâsılat, para alacağı veya malî değeri olan yatırımla ilgili diğer haklar;

- Doğal kaynakların aranması ve çıkarılmasına ilişkin haklar;

gibi iktisadî kıymetler aracılığıyla;

i) Yeni şirket kurmayı veya şube açmayı,

ii) Menkul kıymet borsaları dışında hisse edinimi veya menkul kıymet borsalarından en az % 10 hisse oranı ya da aynı oranda oy hakkı sağlayan edinimler yoluyla mevcut bir şirkete ortak olmayı, ifade eder”, şeklinde tanımlanmıştır.

Doğrudan yabancı yatırımlar, gelişmiş ülkelerin de genel olarak ilgisini yönelttiği bir alan olmakla birlikte özellikle bu ülkelerin az gelişmiş bölgeleri ve gelişmekte olan ülkeler için giderek önem kazanmaktadır.⁴⁷

Hükümetler, DYY'yi çekmek ve bundan daha fazla yararlanmak için, doğrudan hibeler ve imtiyazlı oranlarda krediler gibi finansal teşvikler; vergi tatilleri ve indirimli vergi oranları gibi mali teşvikler; sübvansiyonlu altyapı veya hizmetler, piyasa tercihleri ve işgücü veya çevre standartlarından muafiyetler de dahil olmak üzere düzenleyici imtiyazlar dahil olmak üzere diğer teşvikler, olmak üzere üç ana yatırım teşviki kategorisi kullanır. (United Nations, 2004, s. 5)⁴⁸ Ancak, yukarıdaki tanımdan yola çıkılacak olursa, doğrudan yabancı yatırımlara yönelik vergi teşviklerinde, kamu harcamalarıyla denk

⁴⁷ DYY, Doğu Orta Avrupa'nın bağımlı piyasa ekonomisi tipi ekonomilerine diğer tüm kapitalizm biçimlerinden daha fazla hakimdir. Çok önemli sektörler, özellikle son teknoloji üretim hatları, Almanya ve Avusturya gibi ülkelerde bulunan çok uluslu şirketler tarafından kontrol edilmektedir. Sonuç olarak, bu ülkeler sınırlı ekonomik özerkliğe sahiptir ve Wolfsburg, Frankfurt, Münih veya Viyana gibi sınırlarının ötesinde alınan kararlara büyük ölçüde güvenirlir. Buna karşılık, örneğin koordineli piyasa ekonomisi ideal tipine yakın ekonomilerde, büyük şirket kararları sermaye ve emek temsilcileri arasında değil, yabancı merkezin yöneticileri ile yerel yan kuruluş arasında müzakere edilir. Bu, birçok potansiyel dezavantajı olan çok tuhaf bir ekonomik modeldir. DYY akışı, bir ülkenin iç yapılarını güçlü bir şekilde etkileyebilir, çünkü "diğer insanların parasına" genellikle kontrol beklentileri eşlik eder. (Nölke, 2023, s. 176)

⁴⁸ Bkz. Bölüm: 1.2.4.

görülen vergi harcamalarının vatandaşlar ya da yerleşik tüzel kişilere değil yabancılara aktarılması söz konusudur.

Bir bölgenin ekonomik olarak aktif ve uluslararası düzeyde rekabetçi olması için, firmaları, kurumları ve insanların yurtdışındaki ortaklarla bağlantı ve ittifaklar kurmaları gerektiği, hızlı teknolojik değişim, genişleyen pazarlar ve daha fazla bilgi talebinin bölgesel kalkınma için yeni fırsatlar sunmakta olduğu ve küreselleşmenin, alt ulusal ekonomik alanların rekabet avantajlarını korumak için uyum sağlama yeteneklerini giderek daha fazla test ettiği belirtilmektedir. (Öğütçü, 2003) Gelişmekte olan bir ülkenin ekonomik başarısının genellikle doğrudan yabancı yatırımları çekme kabiliyetine bağlı olduğu, bunun da sadece risk sermayesini değil, aynı zamanda uzun vadede yerli sanayileri inşa etmek için gerekli ileri teknolojiyi de beraberinde getireceği ve bu ülkelerdeki vergi kolaylıklarının (*tax concessions*), bu ekonomik hedefe ulaşmak için kullanılan en yaygın kabul edilen mali önlem olduğu kaydedilmiştir. (Cho & Tung, 1998) Temel amaçları, yabancı yatırımlara uygulanan efektif vergi oranını düşürmek ve böylece getiri oranını artırmaktır. (United Nations, 2004, s. 57)

Doğrudan yabancı yatırımlar üzerinde vergi teşviklerinin ne kadar özendirici olabileceği, Dünya ölçeğindeki yatırım iklimiyle bağlantılıdır. Buna ek olarak, doğrudan yabancı yatırımları çekmede bir faktör olarak teşvikler, pazar büyüklüğü, hammaddelere erişim ve vasıflı işgücünün mevcudiyeti gibi daha temel belirleyicilere göre ikincildir.⁴⁹ (UNCTAD, 2000, s. 11)

Gelişmiş ülkeler daha sık hibeler, sübvansiyonlu krediler veya kredi garantileri gibi finansal teşvikler kullanmaktadır. (UNCTAD, 2000, s. 12) Çok az sayıda az gelişmiş

⁴⁹ “Geniş bir ülkeler arası analiz, DYY'nin teşviklerle ilgili olmadığını göstermektedir. Daha ziyade, ekonomi literatüründeki yatırımcı anketleri ve regresyon analizlerinden elde edilen sonuçlar doğrultusunda, daha düşük yasal vergi oranları, DYY kısıtlamalarının olmaması ve daha iyi kurumsal ve altyapı kalitesi, DYY'yi artırmanın anahtarıdır.” (Chai & Goyal, 2008, s. 26)

ülke (*less-developed countries*) (LDC) hükümeti, yatırım çekmek için ödemeleri nakit olarak yapabilecek konumdadır ve vergi yükümlülüğünde gelecekteki indirimler şeklinde teşvikler sunmaktan başka gerçek bir alternatifleri yoktur. (Easson, 1992) Her iki ülke grubunda da doğrudan yabancı yatırımları özendirmek için uygulanan vergi kolaylıkları, anayasal konular bir yana kamu maliyesi bakışıyla, vatandaş olmayanlara kamu kaynağı aktarılması açısından üzerinde durulması gereken bir tedbir olarak görünmektedir.

Ülkelerin doğrudan yabancı yatırımları çekmeye yönelik bir politika belirlerken ülke koşullarını ve uzun vadeli yararları önde tutan bir tasarım ve planlama çalışması yapması gerekir. İhracata yönelik yatırımlar için, ev sahibi ülkenin vergilendirme yükü diğer maliyetler gibi ihraç edilmektedir ve ev sahibi ülke vergilendirmesinin normalde ihracata yönelik üretimin konumunda önemli bir husus olacağı varsayılabilir. İthal ikamesi yatırımları için ise neredeyse tamamen yerel pazarın büyüklüğü ve koşulları belirleyicidir. (Easson, 1992)

Doğrudan yabancı yatırımlar, döviz gereksinimini karşılamak, ithalatı azaltmak ya da istihdam ve büyüme amaçlı olarak da ülkeye çekilmek isteniyor olabilir. Ancak, kısa vadeli yararlar getirebilecek bu gibi tedbirlerden çok, özellikle teknoloji ve yönetim becerileri transferi, ihracat kapasitesi artışı gibi amaçlara yönelik vergi teşvikleri, kamu maliyesine daha uzun dönemli yararlar sağlayacaktır. Sermaye yetersizliği nedeniyle gerçekleştirilemeyen diğer yatırımlar için doğrudan yabancı yatırımlar dışındaki yöntemlerin bulunması mümkündür.

Bu başlığın Birlik açısından önemli bir yanına dikkat çekmek gerekir. Kişi başına gelir düzeyi Birlik ortalamasının altında kalan bazı üye ülkeler hem Birliğin sermaye yönünden güçlü ülkelerinden hem de Birlik dışı ülkelere doğrudan yabancı yatırım çekmek için vergi teşviklerine başvurabilir. Öte yandan, gelir düzeyi yüksek ülkeler de DYY için açık,

örtülü teşvikler uygulayabilirler. Dolayısıyla gerek AB içinde serbestçe dolaşan sermaye gerekse AB dışı ülkelerden gelecek yatırımlar için üye ülkeler vergi rekabeti içinde olabileceklerdir.

1.2.8. Bölgesel Gelişmeye Yönelik Vergi Teşvikleri

Bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri, ekonomik gelişmişlik ya da yaşam kalitesi düzeyi, yer aldığı bütünün ortalamasından önemli ölçüde geride olan yerlerdeki gelişmişlik göstergelerini, daha yüksek bir düzeye çıkartmak amacıyla uygulanan vergi teşvikleri olarak tanımlanabilir.

Vergi teşviklerinin, devletin egemenlik yetkisine dayanarak bir kısım kamu gelirinden vazgeçmesi, teşviklerden yararlananlar için ise maliyet azalması ve gelir artışı anlamına geleceği belirtilmişti. Bu özelliği, vergi teşviklerinin bölgesel gelişmedeki yerini de belirlemektedir. Serbest piyasa sisteminde üretilecek mal ve hizmetlerin türüne, üretim miktarına ve üretimin gerçekleşeceği yere, kârlarını en üst düzeye çıkartmak isteyen girişimciler bir kârlılık analizi yaparak karar verirler.⁵⁰ Bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri, girişimcileri genellikle maliyetleri düşürerek ya da ürünlerin daha uygun fiyatlarla pazarlanabilmesini sağlayarak özendirmeyi hedefler. Bu önermenin doğal sonucu ise bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşviklerinin faktör sahiplerince bir maliyet azalışı/gelir artışı olarak hesaba katılacağıdır.

Pazarın ve kaynakların daha iyi olduğu gelişmiş bölgelere yatırım yapmakla karşılaştırıldığında, bu bölgelerde gelir elde etmek zordur ve özel yatırımcılar, bölgesel

⁵⁰ Davranışsal iktisat yaklaşımı, rasyonel birey yaklaşımını esneterek yerleşik teoriden ayrılmaktadır. Bu yaklaşıma göre belirsizlik altında olma, asimetrik bilgi, dışsallıklar, riskten kaçınma güdüsü, sosyal statü vb. sosyo-psikolojik faktörler karar alma mekanizmasını etkileyip sistematik hatalar yaratarak, bireylerin rasyonel davranmasını etkilemektedir. (Didinmez, 2018, s. 57)

vergi teşvikleri gibi tercihli teşvikler olmadan az gelişmiş bölgelere yatırım yapmaya nadiren isteklidir. Hükümetler bu az gelişmiş bölgelere yatırım için vergi teşvikleri sunabilirlerse, durum değişebilir. Ulusal geliri yeniden canlandıran bir yöntem olarak vergi teşviklerinin kullanılması, kamu altyapısının ve hizmetlerinin kurulmasını destekleyebilir ve farklı bölgeler arasındaki eşitsizliği azaltabilir. (Xu, 2018)⁵¹

Öte yandan, teşvikler tamamen yerel bir amaca sahip olsa bile, uluslararası yansımaları olabilir ve vergi rekabetine yol açabilir. *“Örneğin, amacı bir ülkenin geri kalmış bir bölümünü destekleyerek daha eşit dağıtılmış bir kalkınma elde etmek olan bölgesel bir teşvik, yalnızca üretim faktörlerinin yurt içi dağılımını etkilemekle kalmayıp, aynı zamanda etkilenen malın diğer ülkelere göre bu ülkede üretilmesinin göreceli faydalarını da değiştirir”*. (Klemm , Causes, Benefits, and Risks of Business, 2009, s. 8)

Bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri bir noktaya kadar, geri kalmış bir bölgenin engellerinin ortadan kaldırılması, adil rekabet koşullarının sağlanmasıyla gerekçelendirilebilirken, ölçeğe göre, ülkeler arasındaki ticareti etkileme ve vergi rekabeti itirazlarıyla da karşılaşabilir.

1.2.8.1. Maliyeti Düşürmeye Yönelik Tedbirler

Bu tedbirlerin en belirgin örnekleri, yatırım indirimi başta olmak üzere tüm vergisel avantajlar, düşük faizli krediler, çeşitli sübvansiyonlar, ücretlilere yapılan vergi indirimleri, organize sanayi bölgeleri vb.leri olup amaç, göreceli olarak geri kalmış olan

⁵¹ 1960'larda, özellikle Birleşik Krallık'ta, bölgesel politikalar "Havuç" olarak adlandırılanlar ile "Sopa" olarak nitelendirilenler arasında gidip geldi. İlki, firmalara daha az müreffeh bölgelerdeki kuruluşları yerleştirmeleri için teşvikler sağladı. Bu teşvikler, doğrudan hibelerden vergi indirimlerine ve çalışanların eğitimi/yeniden eğitilmesi için fonlara kadar uzanıyordu. Buna karşılık, sopa politikaları ülkenin en müreffeh bölgelerinde (örneğin, Birleşik Krallık'ta Londra) kalkınmayı kısıtlamaya odaklandı. İleri sürülen argüman, bu tür kısıtlamalar olmadan, firmaların bu bölgelere işyerleri yerleştirmeye devam edeceği ve böylece zaten derin olan mevcut eşitsizlikleri daha da kötüleştireceğiydi. Her iki politika da özellikle etkili değildi ve çok az ülke kısıtlayıcı politikaları benimsedi, ancak birçoğu firmaların kendi bölgelerinde tesisler kurmaları için sübvansiyonlar ve teşvikler sunmaya devam ediyor. (Jackson, Hewings , Rey, & Lozano Gracia, 2019, s. 7,8)

bölgelerde üretim maliyetini, gelişmiş bölgelere nispetle düşürerek, girişimcilerin bu bölgeye gelmelerini ve bölgedeki mevcut firmaların üretimlerini artırmalarını sağlamaktır. Emegın mi yoksa sermayenin mi fiyatının düşürüleceği bağlamında, teşvik tedbirleriyle, sermaye faktörünün fiyatının düşürölmesi sağlanırsa, sermaye yoğun faaliyetlerin bölgeye yerleştırilmesi özendirilecek, eğer teşvik tedbirleriyle emegın fiyatının düşürölmesi amaçlanırsa (devletin çalışan kişi başına İngiltere örneğinde olduğu gibi işverene fon ödemesi ya da Türkiye örneğinde olduğu gibi çalışanlara vergi avantajı) emek yoğun faaliyetlerin bölgede yerleşmesi ve gelişmesi özendirilmiş olacaktır. (Dinler, 2016, s. 312)

İşgücü vergisi indirimleri, özellikle yüksek işgücü maliyetlerinin işe alımı (yani işgücü talebi) caydırdığı veya işe teşviklerin düşük olduğu durumlarda, istihdamı artırmak için bir araç olabilir. Hedeflenen işgücü vergisi indirimlerinin, yüksek marjinal vergi oranlarından kaçınmak için ortaklaşa tasarlanan sosyal yardım ödemelerinin azaltılmış geri çekilmesiyle birleştğinde, işgücü piyasasından dışlananlar arasında istihdam seviyelerinin yükseltilmesine ve yoksulluğun ve sosyal dışlanmanın azaltılmasına yardımcı olabileceği ve bazı grupların (örneğin ikincil kazananlar⁵²) bu tür değişikliklere diğerlerinden daha duyarlı olduğu belirtilmektedir. (European Commission, 2020, s. 19)

Çoğu ülke gelir ve istihdamda büyük ve kalıcı coğrafı farklılıklar sergilemektedir ve büyüyen bir yer temelli politikalar sınıfı, az gelişmiş veya ekonomik olarak sıkıntılı bölgeleri hedefleyerek bu farklılıkları azaltmaya çalışmaktadır. (Hyejin, Schonberg, & Schreiner, 2020)

⁵² İkincil kazananlar, istihdam edilen ve ortaklarından daha az kazanan belirli bir birey grubudur. Evli veya birlikte yaşayan çiftlerde çalışan kadınların çoğunluğunu temsil ederler. (https://eige.europa.eu/resources/150511_secondary_earners_en.pdf)

Bu noktada, Finlandiya, Norveç ve İsveç'te yaygın olarak kullanılan yere dayalı bordro vergi teşvikleriyle ilgili bir çalışmaya göz atmak yararlı olacaktır.⁵³

“Bordro vergileri işçilerin kazançlarıyla orantılı olduğundan, çalışanlara ödenen brüt ücretlerin ötesinde, firmalar için ek bir işgücü maliyeti oluştururlar. Uzak bölgelerde istihdamı teşvik etmek ve böylece işgücü piyasası fırsatlarındaki bölgesel eşitsizlikleri azaltmak için, Finlandiya, İsveç ve Norveç hükümetleri (eskiden) coğrafi olarak farklılaştırılmış bordro vergi oranları uyguluyorlardı. (Hyejin, Schonberg, & Schreiner, 2020) Örneğin, Norveç, 1970'lerden 2003'e kadar, en kuzeydeki bölgelerde% 0'dan merkezi bölgelerde% 14.1'e kadar değişen bordro vergi oranlarına sahip beş vergi bölgesine sahipti.” (Hyejin, Schonberg, & Schreiner, 2020)

“Reformdan önce, Norveç hükümeti, istihdamı ve ticari faaliyetleri teşvik etmek ve ülkenin seyrek nüfuslu bölgelerinin nüfussuzlaştırılmasını önlemek için uzak bölgelerde daha düşük bordro vergi oranlarına izin verdi. Bununla birlikte, 1999 yılında, Avrupa Serbest Ticaret Birliği Gözetim Otoritesi (ESA), Norveç'in coğrafi olarak farklılaştırılmış bordro vergi oranları sisteminin Avrupa Birliği (AB) ticaret düzenlemelerine uygun olmadığına karar verdi. Sonuç, 2004-2006 yılları arasında gerçekleşen bir vergi oranı uyumlaştırma reformu oldu. Reform, yerel işgücü piyasası gelişmelerinden bağımsız olarak benimsenmiş ve uygulanmış ve böylece zaman içinde farklı bölgelerde insanların karşılaştığı bordro vergi oranlarında (tartışmasız) dışsal farklılıklar yaratmıştır. Norveç hükümeti, AB'nin vergi uyumlaştırma kararına uymakla aynı zamanda, esasen küçük firmaları bordro vergisi artışından muaf tutan bir sübvansiyon planı uyguladı.” (Hyejin, Schonberg, & Schreiner, 2020)

⁵³ 1- Bu çalışmada, coğrafi olarak farklılaştırılmış bordro vergileri sisteminin bir AB düzenlemesi nedeniyle aniden kaldırıldığı Norveç'teki politika setinden yararlanarak yer bazlı bordro vergilerinin yerel istihdamı teşvik etmedeki etkinliği değerlendirilmiştir.

2- Norveç, Avrupa Ekonomik Alanı Üyesidir.

3- 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe giren Avrupa Ekonomik Alanı Anlaşması, AB üye devletleri ile üç AEA EFTA Devletini (İzlanda, Lihtenştayn ve Norveç) "İç Pazar" olarak adlandırılan tek bir pazarda bir araya getirmektedir. AEA Anlaşması, AEA'daki bireyler ve ekonomik operatörler için İç Pazar içinde eşit hak ve yükümlülükleri garanti eder. Dört özgürlüğü (malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımı) kapsayan AB mevzuatının 30 AEA Devleti boyunca dahil edilmesini sağlar. Buna ek olarak, Anlaşma, araştırma ve geliştirme, eğitim, sosyal politika, çevre, tüketicinin korunması, turizm ve kültür gibi toplu olarak "yan ve yatay" politikalar olarak bilinen diğer önemli alanlarda iş birliğini de kapsamaktadır. Anlaşma, AEA'daki vatandaşlar ve ekonomik operatörler için İç Pazar içinde eşit hak ve yükümlülükleri garanti etmektedir. AEA Anlaşması ayrıca, bir ülke Avrupa Birliği'ne üye olduğunda, AEA Anlaşması'na (Madde 128) taraf olmak için de geçerli olacağını ve böylece AEA'nın genişlemesine yol açacağını belirtir. (<https://www.etfa.int/eea/eea-agreement>)

“Bordro vergisi zammına yanıt olarak yerel istihdamda önemli bir düşüş görülmüştür: Bordro vergisi oranındaki yüzde bir puanlık artış, yerel işgücü piyasasındaki istihdamı%1,37 oranında azaltmaktadır. İstihdam düşüşü, büyük ölçüde, işçilerin yer değiştirmesinden ziyade istihdamdan işsiz veya işsiz hale gelen işçilerden kaynaklanmaktadır (yani, farklı işe gidip gelme bölgelerine göç)”. (Hyejin, Schonberg, & Schreiner, 2020)

“Nihayetinde, yerel istihdamı teşvik etmede yere dayalı bordro vergi teşviklerinin etkinliği, ücretlerin belirli bir vergi değişikliğine nasıl uyum sağlayabileceğine bağlıdır. Firmalar için artan işgücü maliyetlerinin işçi ücretlerine kolayca kaydırıldığı ortamlarda, bordro vergisi artışlarına yanıt olarak istihdam seviyelerinde herhangi bir değişiklik beklemeyiz. Buna karşılık, ücretlerin tam olarak ayarlanamadığı durumlarda, istihdam seviyeleri bordro vergisi değişikliklerine gerçekten yanıt verebilir”. (Hyejin, Schonberg, & Schreiner, 2020)

“Daha yüksek bordro vergilerinin bizim bağlamımızda işçi ücretlerine tam olarak kaydırılmadığı gerçeği, Norveç'teki aşağı yönlü ücret katılığının bir göstergesidir. Genel olarak, kaynaklarımız, bir dereceye kadar ücret katılığına sahip ortamlarda, yere dayalı bordro vergi teşviklerinin yerel istihdamı teşvik etmede etkili olabileceğini göstermektedir”. (Hyejin, Schonberg, & Schreiner, 2020)

Avrupa Birliği Komisyonunca yayımlanan Tax Policies in the European Union adlı eserde, istihdam ve işgücü üzerindeki vergi yükü ile ilgili zorluklarla karşı karşıya kalan üye devletlerin potansiyel reform seçenekleri sayılırken işgücü vergisi indirimlerinin en tepkisel gruplara ve en büyük zorluklarla karşı karşıya olanlara odaklanması gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamda, genel vergi indirimleri yapmak yerine, en büyük işsizlik zorluklarıyla ve güvencesiz çalışma koşullarıyla (örneğin, düşük vasıflı, gençler, yaşlılar ve uzun vadeli işsizler) karşı karşıya olan gruplara (örneğin, düşük vasıflılar, gençler, yaşlılar ve uzun vadeli işsizler) işgücü vergisi indirimlerine odaklanmak ve vergi sisteminin ikinci kazananlar için yüksek marjinal vergi oranları yaratan özelliklerinin kaldırılması veya değiştirilmesi, örneğin gelirle ilgili çocuk vergi kredilerinin geri çekilmesinin azaltılması ve çiftler için müştereken bireysel vergilendirmeye geçilmesi önerilmiştir. (European Commission, 2020, s. 107)

1.2.8.2. Çıktı Fiyatlarında İyileştirmelere Yönelik Tedbirler

Bazen belirli bölgelerde ekonomik canlanmayı sağlamak ve özellikle endüstrileşmeyi teşvik etmek için, o bölgelerden yapılan ihracata vergi iadesi ve çeşitli sübvansiyonlar verilebilir. Böylece çıktı fiyatlarının bölgelere göre değiştirilmesiyle, göreceli az gelişmiş bölgelerin hızlı gelişmesi sağlanabilir. “*Ne var ki çıktı fiyatlarında değişikliği öngören bu politika, girdi fiyatlarındaki değişmelere dayalı olan politika yerine ikame edilemez*”. (Dinler, 2016, s. 313) Geri kalmış bir bölgeye yatırım çekmekten çok, bu bölgelerdeki mevcut bazı faaliyetlerin desteklenmesi, bölgenin gelir düzeyinin korunması gibi amaçlar için daha uygun olabilecek tedbirler olarak görünmektedirler.

1.2.9. Vergi Teşviklerinin Karşılaştırılması

Vergi teşvik tedbirlerinin, genel uygulama şekli itibariyle, ya bu tedbirlerin uygulanması için kanunda sayılmış belli şartların gerçekleşmesi yeterlidir ve bu şartları gerçekleştiren her teşebbüs idarenin ayrıca takdirine gerek kalmaksızın bu tedbirlerden faydalanabilir ya da bu hususta idareye tanınan yetki gereğince belli teşebbüslerin tedbirlerden faydalanıp faydalanmayacağı ve faydalanma derecesi idari takdirle çözülebilir. (Uluatam, Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası, 1971, s. 81)

Vergi teşvik türleri, ülkeden ülkeye de farklılık gösterebilmektedir. Örneğin, Körfez İş Birliği Konseyi devletlerinin çoğu (Kuveyt, Bahreyn, Suudi Arabistan Krallığı, Katar, Birleşik Arap Emirlikleri (BAE) ve Umman) yer bazlı vergi teşvikleri getirmiştir. “*Bunlara, elli yıla kadar vergi tatilleri veya son yirmi yılda yabancı işletmelerin yatırımlarını cezbetmek için duruma göre yetkililerin takdirine bağlı olarak verilen diğer vergi teşvikleri bulunmaktadır*”. (Alsultan, 2022)

Öte yandan, ulaşılmak istenen hedefler ve amaçlara göre de farklı vergi teşvik türleri kullanılabilir. Örneğin, doğrudan yabancı yatırımlarla ilgili vergi teşviklerinin incelendiği bir araştırma, standart kurumlar vergisi ve vergi tatili oranlarındaki indirimlerin en yaygın kullanılan mali teşvikler olduğunu ortaya koymaktadır. Bunları, sermaye ekipmanı, hammadde ve yarı mamul bileşenler üzerindeki ithalat vergilerinden muafiyetler, vergi dezavantajları, hızlandırılmış amortisman, gelir vergisi amaçlı brüt kazançtan belirli kesintiler, yatırım ve yeniden yatırım indirimleri ve sosyal güvenlik katkı paylarından kesintiler takip eder. (UNCTAD, 2000, s. 12)

Teşvik tedbirlerinin yatırımların krlılığına etkileri bakımından karşılıklı değerlendirilmelerindeki güçlüğe karşılık, yatırımların finansman ve riskliliğine etkileri yönünden değerlendirilmelerinin daha kolay olduğu belirtilmektedir. (Uluatam, Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası, 1971, s. 84) Krlılık, piyasa koşullarına göre her zaman değişikler gösterebilir ancak finansman ve riskler, özellikle yatırım kararının alınma aşamasında ön planda olacağından, teşvik tedbirlerinin bu unsurlar üzerindeki etkisi daha belirleyici olabilir.

Tüm bu farklı olasılıklar, vergi teşvik tedbirlerinin, uygulanacağı ülke ve odaklanılan bölgenin koşulları, hedeflenen ekonomik faaliyetlerin özelliklerine göre kapsamlı bir planlama anlayışıyla tasarlanması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

BÖLGESEL GELİŞME KAVRAMI ve AVRUPA BİRLİĞİNDE

BÖLGESEL GELİŞMEYE GENEL YAKLAŞIM

2.1. Bölgesel Gelişme Kavramı

Kaynaklarda, bölgenin genel olarak belirlenmiş bir tanımının olmadığı görülür; odaklanılan konuya uygun bir tanım arayışı vardır. Bu çalışma, bölgeye coğrafi bir kavram olarak yaklaşmakla birlikte; doğal, ekonomik, toplumbilimsel, yönetsel, bölgesel gelişme için yapılacak planların uygulanması amacıyla oluşturulacak olanlar, devletle yerel arasında kalan bir yönetsel basamak olanlar, devletin yetki genişliği ilkesi uyarınca oluşturduğu taşra örgütlenmesinin bir basamağı olanlar, yerel yönetim statüsüne sahip veya bir bölgesel özerklikten yararlanan İsviçre Kantonları ve Almanya Landları örneğindeki gibi bölge çeşitleri bulunmaktadır. (Keleş & Mengi, Avrupa Birliğinin Bölge Politikaları, 2017, s. 28-29)

Maastricht Antlaşması (Avrupa Birliği Antlaşması), bölgesel gelişmeye yönelik bir hüküm taşımamakta ancak, 3. maddesinde ekonomik, sosyal ve yersel uyumdan söz edilmektedir. Lizbon Antlaşmasının (Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma) başlangıcında ise bölgeler arasındaki gelişmişlik farklarının azaltılması hedefinden söz edilmişken birliğin bu konudaki politikası, ekonomik, sosyal ve yersel uyum kavramıyla açıklanmaktadır. “Bölge”, -ilgili Birlik düzenlemesinde bir tanımlama yapılmamışsa- Birlik ülkelerinin tüm sınırları içindeki topraklar üzerinde, belirli standartlara sahip bir yaşamın sürdürülebildiği ya da bu standartlara ulaşmanın amaçlandığı her boyutta alan

olarak ele alınmalıdır. Buna göre bölge, birden çok şehri ya da birden çok şehrin bir kısım alanını içine alan bir yer olabileceği gibi bir şehrin içinde kalan nispeten daha küçük bir yer ya da bir habitat⁵⁴ niteliğiyle *ıssız topraklar*⁵⁵ da olabilir.

Sonuç olarak söylenebilir ki *Bölge*, hukuksal tanım ve statülerden bağımsız olarak ekonomik, sosyal, doğal ve diğer nitelikleriyle birbiriyle benzer özellikleri olan ve coğrafi olarak bütünlük gösteren yerleri ifade eder. Dolayısıyla bu çalışmada, bölgesel gelişmenin ilgi alanındaki bölgeden, ekonomik gelişmişlik ya da yaşam kalitesi düzeyi, yer aldığı bütünün ortalamasından önemli ölçüde geride olan yerler kastedilmektedir.

2.1.1. Bazı Bölge Türleri ve Bölge Planlaması

Eğer gelişmişlik farklarından kaynaklanan sorunlu bölgelerden söz ediliyorsa; zaman içinde ekonomik gelişmişlik düzeyi, ait olduğu bütünün ortalamasından geride kalan yerler olabileceği gibi başlangıçta gelişen bir bölge zamanla herhangi bir nedenle bu özelliğini kaybetmiş de olabilir.

Zaman içinde ekonomik gelişmişlik düzeyi ait olduğu bütünün ortalamasından geride kalan yerlere örnek olarak İngiltere’de Wales, İskoçya ve güneybatı bölgesi, İtalya’nın güneyi, İsveç, Norveç ve Finlandiya’nın kuzeyi, Hollanda’nın doğusu, Fransa’nın güney ve güneybatısı, Almanya’da doğu sınırındaki bölgeler⁵⁶, gösterilebilir. Duraklamış bölgelere örnek olarak ise İngiltere’de Güney Wales, Yorkshire, Scotland’ın bazı kısımları ve Merseyside; Belçika’da Walloon bölgesi ile Almaya’da Ruhr Havzası (II.

⁵⁴ İnsanların yerleştikleri yaşam alanı.

⁵⁵ İssız topraklar: “coğrafi konumu, topografik yapısı, toprak/su kaynakları ve iklim özellikleri gibi nedenlerle habitat olarak seçilmemiş ve diğer yerleşim yerlerinden uzaktaki araziler”, olarak tanımlanabilir.

⁵⁶ Bkz. Bölüm: 3.4.1. Divan Kararı(5), ayrıca İspanya’nın Álava, Viscaya ve Guipúzcoa Eyaletleri için Divan Kararı(2)

Dünya Savaşı Sonrası) gösterilebilir. Daha önce hareketliken canlılığını kaybeden bu bölgelerin duraklaması, bu bölgelerdeki sanayilerin, ekonomik gelişme ile birlikte gerileyen sanayiler niteliğine bürünmüş olmasından ve/veya bölgenin gelişen ulaşım teknolojisine göre pazara olan yakınlık üstünlüğünü, başka merkezlere kaptırmış olması ve benzeri durumlardan kaynaklanabilir. (Dinler, 2016, s. 133)

Gelişme politikalarına gereksinim duyan yerler, bölge planlaması kavramını akla getirmekte olup, bölge planlaması, “bir kentten daha geniş ama bir ülkeden daha küçük bir alan için, başlıca ekonomik etkinliklerinin uzamda ussal bir biçimde dağılmalarını sağlamak, bunlara uygun bir yerleşme yapısını oluşturmak, aralarında iletişimi kurmak ve gerekli açık ve yeşil alanları bırakmak amacıyla, kent görevlileriyle ekonomik etkinliklerin uzun dönemli tasarlara konu yapılmasını içeren eylem türü” olarak tanımlanmaktadır. (Keleş & Mengi, Türkiye’de Kırsal Kalkınma Politikaları, 2022, s. 179) Dolayısıyla, hangi ölçekte olursa olsun odaklanılacak bölge belirlendikten sonra planlama anlayışıyla konuya yaklaşılmalı, bölgenin gelişmişlik sorunlarının niteliği, var olan kaynakları, yer aldığı bütünle olan ilişkileri değerlendirilmeli ve bir bölge planı olmadan harekete geçilmemelidir.

2.1.2. Bölgesel Gelişmede Büyüme, Kalkınma ve İlişkili Kavramlar

Ekonomik kalkınma, uzun dönemde ekonomik büyümenin yanısıra sosyal ve siyasal gelişme ile beraber toplumsal refahın artmasıdır. (Pınar, 2021, s. 155) Büyüme, bölge ekonomisindeki nicel değişmeyi, gelişme ise aynı zamanda söz konusu bölgede nitel (yaşam standardını iyileştiren, sayı ile ölçülemeyen) değişimleri kapsar. Az gelişmiş ya da yeteri kadar gelişmemiş bölgeler için sorun, gelişmiş bölgelerin eriştiği milli gelir düzeyine erişme sorunu yanında, aynı zamanda bölgenin sosyo-ekonomik ve kültürel

yapısının iyileştirilmesi olduğundan, az gelişmiş bölgelerin sorunlarının çözümü kalkınma teorilerinin alanına girmektedir. (Dinler, 2016, s. 38)

Öte yandan gelişmenin, odaklanılan bölgede nitel değişimleri de kapsamı nedeniyle, amaçlanan nasıl ve hangi toplumsal onay altında yürütüleceği de önem taşır. Bu kapsamda, gelir, tüketim, tasarruf gibi ekonomik faaliyetler ile mutluluk arasındaki ilişkinin araştırıldığı çok disiplinli bir saha olarak tanımlanan mutluluk ekonomisine ait kavramların da dikkate alınması gerekir. İyi oluş (*well-being*), topluma, çevreye; bireyin sağlık durumuna, barınma koşullarına, aile ve arkadaş ortamına, boş vaktin değerlendirilmesine kadar birçok noktada duyulan hazzın bileşkesini gösterirken, yaşam doyumu (*life satisfaction*)⁵⁷, kişinin yaşadığı hayatın niteliğini kendi kriterlerine göre değerlendirmesiyle ortaya çıkmaktadır. (Şeker, 2016, s. 11,19,20)

“Yaşam kalitesi, piyasalarda alınıp satılmayan ve parasal önlemlerle yakalanmayanlar da dahil olmak üzere, hayatı yaşamaya değer kılan tüm faktörleri içerir.” (Stiglitz, Sen, & Fitoussi, Report by the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress, s. 216) Dünya Sağlık Örgütü, yaşam kalitesini, bireyin içinde yaşadığı kültür ve değer sistemleri bağlamında ve hedefleri, beklentileri, standartları ve kaygıları ile ilgili olarak yaşamdaki konumlarını algılaması olarak tanımlamaktadır. (World Health Organization, 2023)

Cambridge Üniversitesine bağlı bir grubun aralıklarla yaptığı Avrupa Sosyal Araştırmalarında (European Social Survey ESS), daha sıcak Akdeniz bölgelerinden Güney Avrupalıların, Kuzey Avrupalı meslektaşlarına göre çok daha mutlu ve hayattan daha memnun olduklarını öne süren geleneksel stereotiplerin aksine, Avrupa çapındaki

⁵⁷ Yaşam doyumu, insanların mevcut duygularından ziyade hayatlarını bir bütün olarak nasıl değerlendirdiklerini ölçer. (<https://www.oecdbetterlifeindex.org/topics/life-satisfaction/>)

refah haritasının bu geleneksel görüntünün tersini gösterdiği belirtilmektedir. Araştırma, hükümete, topluma ve hukuk sistemine olan güven düzeyi gibi belirli bireysel değişkenlerin yanı sıra siyasi ilgi, sosyal katılım ve algılanan fedakârlık düzeylerinin de önemli olduğunu göstermiştir. Ayrıca, belirli bölgesel ve ulusal özelliklerin önemli olmasına rağmen, refahı en iyi açıklayan şeyin öncelikle bireysel tutumlar olduğu sonucuna varılmış olup sübjektif inançların yanı sıra yaş ve medeni durum gibi sosyo-demografik göstergeler de temel faktörler olarak gösterilmiştir. (University of Cambridge, 2004)

Bhutan krallığında Gayri Safi Milli Mutluluk *Gross National Happiness* (GNH) endeksi olarak ölçülen mutluluk, “dışsal şartlara bağlı geçici bir ruh hali değil, hayatı doğal dünyayla, içinde yaşanan toplulukla, kültürel ve ruhsal mirasla tam uyum içinde yaşamaktan duyulan derin haz, kısaca dünyayla tümüyle bağlantı içinde olma duygusu” olarak ele alınmıştır. (Şeker, 2016, s. 119,120) İzlanda, Yeni Zelanda ve İskoçya, "Mutluluk Ekonomisi İttifakı" adı altında bir araya gelmiş ve diğer hükümetlere de aralarına katılma çağrısı yapmışlardır. (BBC, 2019)

Birleşmiş Milletler Genel Kurulu 19 Temmuz 2011 tarihli kararıyla, üye devletlerini sosyal ve ekonomik kalkınmanın nasıl sağlanacağını ve ölçüleceğini belirlemede mutluluk ve esenliğe daha fazla önem veren adımlar atmaya çağırılmış; ülkeleri, "kamu politikalarına rehberlik etmek amacıyla, kalkınmada mutluluk ve esenlik arayışının önemini daha iyi yakalayan ek önlemlerin detaylandırılmasına" davet etmiştir. Kararda, "mutluluğun peşinde koşmanın temel bir insan hedefi olduğu" ve Binyıl Kalkınma Hedefleri-*Millennium Development Goals* (MDG'ler) olarak bilinen, küresel olarak kabul edilen hedeflerin ruhunu somutlaştırdığı; GSYİH göstergesinin "bir ülkedeki insanların mutluluğunu ve refahını yeterince yansıtmak için tasarlanmadığı ve yeterince

yansıtmadığı", "sürdürülemez üretim ve tüketim kalıplarının sürdürülebilir kalkınmayı engelleyebileceği" belirtilmiştir. (United Nations, 2011)

Birbirine yakın ekonomik yararlar elde edilme olasılığı bulunan birden fazla politika önerisi söz konusu olduğunda, sürdürülebilir toplumsal refaha daha uzun dönemli katkı yapabilme potansiyeli bulunan, bireylerin yaşam kalitesini artırabilecek olanın seçilmesi akılcı olacaktır. Sonuç olarak, bölgesel gelişmeyle ilgili politikalar değerlendirilirken “mutluluk ekonomisi” kavram ve ölçütleri dikkate alınmalı, başarımlar bu açıdan da değerlendirilmelidir.

2.1.3. Bölgesel Politikalar ve Bölgesel İktisadi Gelişme

Bölgesel politikalar, bir birimin farklı mekânları arasında var olan, kabul edilebilir ölçüden fazla refah dengesizliklerinin ortadan kaldırılabilmesi amacıyla, yetkili otoritelerce yürütülen önlemler olarak tanımlanabilir. Dengesizliklerin ortadan kaldırılması, yersel uyum gibi amaçlar olmadan, mekân esaslı ancak uzun erimli bir bakış içermeyen önlemler bölgesel politika kapsamında ele alınmamalıdır.

1970’lerden itibaren endüstriyel bölgeler, yeni ekonomik coğrafya, kümeler, yenilikçi çevre ve öğrenen bölgelerin ortak paydalarının bilgi, inovasyon ve ağlar olduğu belirtilmekte, yeni tür bölgesel politikalar, bölgesel gelişimin stratejik olarak yönetilmesini amaçlayan “modern bölgesel politikalar” olarak adlandırılmaktadır. (Mercan, 2016, s. 20).⁵⁸

⁵⁸ “Buna göre başarılı bir bölgesel gelişimin sağlanması sosyal sermayeye ve bu sermayenin ağlar ve kurumsal çevrimler yoluyla faydalı hale getirilmesine bağlı olup sonuç olarak sosyokültürel ve iktisadi ölçütlerle desteklenerek hem bölgesel kapasitelerin artırılması hem de kapasitelerin teşvik edilmesi için daha kapsamlı bir yaklaşımın gerekli olduğu görülmektedir”. (Mercan, 2016, s. 20)

Bir işletmenin kendi dışından kaynaklanan fakat maliyetlerinin azalmasına ya da artmasına yol açan etkiler (Seyidoğlu, 1992, s. 165) olarak tanımlanabilecek dışsal ekonomiler, bölgesel gelişmede önemli bir yere sahiptir.⁵⁹ Mekânla ilgili nedenlerle dışsal ekonomilerden yeterince yararlanamayan bölgelerin bu eksikliklerinin giderilebilmesi, bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşviklerinin de temel gerekçesi olarak ortaya çıkmakta, vergi teşvikleri, dışsal ekonomi tanımında belirtilen “işletmenin kendi dışından kaynaklanan” maliyet azaltıcı bir faktör olmaktadır.⁶⁰

Kamunun da özel sektör gibi kâr saiki ile hareket ettiği alanlar bulunabilir. Bununla birlikte, kamu ekonomisinde amaç, prensip olarak toplumsal faydanın maksimize edilmesidir. Örneğin bölgeler ve kesimler arasındaki gelir adaletsizliklerinin giderilmesi, kamusal ve yarı kamusal mal ve hizmetlerin üretimi, piyasa aksaklıklarının⁶¹ giderilmesi, vb. hususlar kamu ekonomisinin başlıca ilgi alanları arasındadır. (Seyidoğlu, 1992, s. 438)

Bölgesel kalkınma, bir ülkenin coğrafik bölümleri arasındaki kalkınma eşitsizliğini gidermek amacıyla uygulanan kalkınma, olarak tanımlanır. (Yılmaz, 1992, s. 143) Yere dayalı politikaların, işletme vergisi teşvikleri, işletmelere ve hane halklarına nakit hibeler ve özelleştirilmiş iş eğitimi, iş geliştirme merkezleri ve altyapı yatırımı gibi kamu hizmetleri şeklinde ortaya çıkabilecekleri ancak, bölgesel eşitsizliklerle mücadeledeki

⁵⁹ Hangi ölçekte olursa olsun bölgeler arasındaki ya da Dünyadaki eşitsizlikler söz konusuysa, “bunda hem coğrafya, kurumlar ve kültür gibi temel faktörlerin hem de tarihi tesadüflerin yeri vardır”. (Allen, 2022, s. 15)

⁶⁰ Dışsal ekonomilerden yeterince yararlanamayan bölgelerin gelişmesini sağlamak için ülkelerce getirilen teşvik uygulamaları kapsamındaki vergi avantajları, bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşviklerinin hareket noktasını oluşturmakla birlikte devletin doğrudan müdahalesi olmadan hiçbir bölgesel kalkınma politikasının etkin olamayacağı düşüncesinden hareketle, mali ve vergisel teşvik tedbirleri ve yönetsel reformun ötesinde, devletin bizzat gerek kamu yatırımlarıyla gerek iktisadi devlet teşekkülleri aracılığıyla, az gelişmiş bölgelerin kalkınması için doğrudan müdahalede bulunması gerekmektedir. (Dinler, 2016, s. 70,309)

⁶¹ “Vergi teşviklerini kullanmanın klasik bir gerekçesi, belirli ekonomik faaliyetlerin (örneğin, araştırma ve geliştirme) dışsallığı ile ilişkili bir piyasa başarısızlığını azaltmaktır. Bu klasik gerekçenin yanı sıra, vergi teşvikleri genellikle politika yapıcıların kendi sorumluluk alanlarının ihtiyacına ilişkin o ana özgü kararlarının bir sonucudur. Bu politika yapıcılar için, seçilmiş bir vergi mükellefi grubu, ulusal veya bölgesel ekonomik büyüme için o kadar önemlidir ki, özel bir vergi indirimi hak ederler.” (Chen, 2015, s. 3)

etkinliklerinin bağlama ve bölgeye bağlı olduğu belirtilmektedir. (Balakrishnan, Ebeke, Fırat, Malacrino, & Rabier, 2022, s. 17)

Geçmiş dönemlerdeki bölgesel kalkınma politikaları, bölgelerin kalkındırılması konusunda büyük ölçekli altyapı geliştirme ve bölgeye yatırım çekme gibi yöntemlerle bölgesel gelişme hedeflerine ulaşmayı amaçlamaktayken, büyük ölçüde kamusal fon tahsisine rağmen, geri kalmış bölgelerin diğerlerini yakalaması ve bölgesel farklılıkların azaltılması konusunda geçmiş politikalar başarısız olmuştur... OECD tarafından desteklenen ve yeni ortaya çıkan bu mekâna dayalı yeni bölgesel kalkınma yaklaşımının temelinde, kıt kamu kaynaklarının daha etkin kullanımı ile daha iyi sonuç alma yatmaktadır. Bu bağlamda yeni politika yeniden dağıtımcılıktan ve az gelişmiş bölgelere teşvik vermekten uzaklaşan bir yol izlerken, tüm bölgelerin rekabet edebilirliğini artırmayı amaçlamaktadır. (Tülüce, 2016, s. 77,78)

Son yıllarda ekonomik kalkınmanın mekânsal boyutlarına artan ilgiye rağmen, mekânın önemine duyulan saygı ve makro, *mekânsal olmayan* bakış açılarının yanıltıcı olabileceğinin kabul edilmesi yeni değildir. Dünya genelinde, mekânsal müdahalelerin sonuçlarıyla ilgili hayal kırıklığının çoğu, bölgesel ekonomilerin nasıl çalıştığına dair anlayış eksikliğinden kaynaklanabilir. Geriye dönüp bakıldığında, bölgesel eşitsizlikleri azaltmayı amaçlayan girişimlerin çoğunun, nasıl çalışabileceklerine dair eksik bir anlayışla önerildiği görülmektedir. (Jackson, Hewings , Rey, & Lozano Gracia, 2019, s. 1)

Geleneksel bölgesel kalkınma anlayışının temel hedefi “bölgesel gelişme” iken bu anlayışın yeni bölgesel kalkınmada yerini “bölgesel yeniliğe” bırakmakta olduğu; geleneksel bölgesel kalkınmada temel kaynak olarak “bölgelerarası yeniden dağıtım” kullanılırken, yeni bölgesel kalkınma anlayışında öncelikli olarak “yerel ve bölgesel kaynakların harekete geçirilmesine” odaklanıldığı kaydedilmiştir. (Tülüce, 2016, s. 78)

Bölgeler arası faktör donanımlarındaki dengesizlik ve faktör verimliliği düzeylerindeki farklılıklar, yerel bir sistemin dünyanın geri kalanıyla ilişkilerinde sahip olduğu avantajı açıklamaktadır. Bunlar, bir bölgenin büyüme yolunun altında yatan ve zamanlamasını ve aldığı şekli koşullandıran unsurlardır. (Jackson, Hewings , Rey, & Lozano Gracia, 2019, s. 4)

Yeni yaklaşımda bölgelerin, onların büyümelerini sağlamak için verilen ulusal transferlere ve teşviklere bağlı olmaktan ziyade, kendi yerel varlık ve kaynaklarını harekete geçirmek ve böylece kendilerine özgü karşılaştırmalı üstünlüklerden yararlanmak suretiyle kendi büyümelerine yatırım yapmaları gerektiği ileri sürülmektedir. Yerel farkındalık ile şekillenen bu yaklaşım, oldukça önem arz etmekte ve geleneksel bölgesel kalkınma ile yeni bölgesel kalkınma anlayışları arasındaki önemli bir farklılık olmaktadır. Bunun dışında, yeni bölgesel kalkınma anlayışının, bilgiye ve bilgi üretimine yönelik kaynaklara ve yenilikçiliğe vurgu yaptığı da bir diğer fark olarak belirtilebilir. (Tülüce, 2016, s. 78)

Bölgesel politika literatüründe ortaya çıkan ana temalardan biri, her yerde işe yarayan evrensel yaklaşımların olmadığıdır. (Jackson, Hewings , Rey, & Lozano Gracia, 2019, s. 13) Bu durum, bölgesel gelişmeye yönelik politikaların, sosyal nitelikli destekle sınırlı bir anlayışın çok ötesinde, dinamik bir veri toplama, değerlendirme, planlama çalışması yanında, aktif bir yaşama geçirme ve gözetim sürecini gerektirdiğini göstermektedir.

2.1.3.1. Mali Sistem ve Teşvik Tedbirleri

Başlangıçta, ekonomik yönden gelişmesi hedeflenen geri kalmış bölge ile bu bölgenin yer aldığı bütün, gerek kendi içlerinde gerekse birbirlerine göre bir ekonomik denge içindedir. Bu dengede, geri kalmış bölgeden, ekonominin bütününün ortalama yaşam kalitesi düzeyine olumlu bir katkı gelmemektedir. Yersel uyumun kamusal bir

yükümlülük olarak tanımlandığı ekonomik örgütlenmelerde, kamu maliyesinin gelir ve gider kaynakları, sözü edilen dengeyi değiştirmek üzere harekete geçirilecek, vergilendirmeyi de içeren mali sistemde, yeni bir yersel uyum dengesine ulaşmak için değişime gidilecektir. Hedeflere ulaşılması halinde, toplam kaynakların daha etkin kullanılması nedeniyle başlangıçtaki verimlilik düzeyi yükseltilmiş olacaktır.

Bölgesel politikaların yaşama geçirilebilmesi ve bölgesel gelişmenin başlatılabilmesi için mali sistemin etkin olarak kullanılması gerekmektedir. Vergilendirme, tasarrufların düzeyi, kamusal yatırımlar, vergi yükü, gelir dağılımı, dış ticaret ve diğer bileşenlerin bir parçası olduğu mali sistemin ekonomik kalkınma sürecinde çok yönlü bir rol oynadığı açıktır. (Musgrave & Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1973, s. 587)

Teşvikler, yalnızca kamu gelirlerini azaltıcı, kamu giderlerini artırıcı yönüyle dahi bakılsa mali sistemin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Teşvik tedbirleri; vergisel avantajlar, kredi avantajları, öteki mali avantajlar, devlet garantisi, devletin sürekli alıcı olması ya da kamu ihalelerinde öncelik, organize sanayi bölgeleri oluşturmak, şeklinde kendini gösterebilir. (Dinler, 2016, s. 310-312)

Bölgesel gelişmeye yönelik bir teşvik, elde edebilecekleri gelire ya da fayda/maliyet değerlendirmelerine bağlı olarak üretim faktörlerinin belirli ekonomik davranışları göstermelerini ve yurt içi dağılımını etkileyebilir. Esas alınması gereken anlayış, kamu kesiminden özel kesime kaynak aktarılması değil hedeflenen bölgenin geri kalmasına neden olan engellerinin ortadan kaldırılması olmalıdır.

2.1.3.2. İnsan Kaynakları

İster ülke ister bölge düzeyinde olsun, gerek kalkınmanın başlaması, gerekse sürdürülebilir olması için, gelişmenin amacı olan insan varlığının ve o saha için değerler üretecek insan kaynaklarının niteliği, zenginliği ve yenilenebilir olması yanında, söz

konusu alanla ve birbirleriyle kuracakları bağımlılık ilişkisi hiç kuşkusuz en önemli etken olacaktır.⁶²

Son yıllarda kentsel ve bölgesel büyümeyi açıklamada güçlü bir teori olan Beşerî Sermaye Modeli gelişim göstermektedir. Beşerî sermaye modeline göre bir bölgede yaşayan insanlar bölgenin iktisadi gelişmesinin anahtarı konumundadırlar. Bölgede yaşayan insanların beşerî sermayesi gelişmişse işletmeler de bu bölgede konumlanacak ve bölgenin iktisadi gelişmesinde etkili olacaklardır⁶³. Beşerî sermaye teorisi taraftarlarına göre bölgesel gelişmenin tetikleyicisi iş yapmanın maliyetlerini azaltmak değil, eğitilmiş ve üretken beşerî sermayeyi yetiştirmek veya çekmektir. Florida'nın ortaya attığı yaratıcı sermaye teorisine göre bölgesel gelişmeyi tetikleyen yaratıcı sınıfın yani yaratıcı sermayeye sahip işgücünün mekân seçimidir. (Göktaş , 2016, s. 209-210)

Ekonomik faaliyetlerin birtakım teşvik tedbirleriyle (mali ve vergisel avantajlar) belirli yörelere yönelmesini sağlamak kuşkusuz bölgesel iktisadi kalkınma için önemli bir araçtır ancak gerek az gelişmiş bölge ve yer aldığı bütünün koşulları gerekse bölgesel gelişme için yukarıda aktarılan diğer etkenler dikkate alınmaksızın sadece vergi teşvikleriyle istenen sonuçların alınması beklenemez.

Bölgesel analistler, bölgesel sorunlara dikkat çekerek, bölgesel sorunlar ile bunun ulusal ekonomik verimlilik üzerindeki etkisi arasındaki değiş tokuşun doğasını (ve hatta varlığını) araştırmaktadırlar. (Jackson, Hewings , Rey, & Lozano Gracia, 2019, s. 16)⁶⁴

⁶² Bkz. Bölüm: 2.1.2., 2.2.2.1.1., 2.2.2.1.2.

⁶³ Bkz. Cumhuriyetin ilk yıllarında bilimsel ve toplumsal alanda kalkınmaya yardımcı olmak, Ankara'da ikamet eden Türk ve yabancı üyelerin bir araya gelerek tanışmalarına, görüşmelerine ve bilgi alışverişinde bulunmalarına imkân sağlamak amacıyla Atatürk'ün emir ve direktifleriyle kurulmuş olan "Anadolu Kulübü" (<https://ataturkansiklopedisi.gov.tr/bilgi/anadolu-kulubu-dernegi/>)

⁶⁴ Higgins'e göre, "bölgesel uçurumları azaltmaya yönelik önlemler, ülkede işler iyi giderken karşılanacak bir "lüks" olmaktan çok uzak, büyümeyi hızlandırma, işsizliği azaltma ve istikrarı koruma politikasının özüdür. Büyümeyi hızlandırma çabalarının artan enflasyon korkusuyla engellendiği gelişmekte olan ülkeler için, bölgesel eşitsizliklerin azaltılması başarılı bir kalkınma politikasının olmazsa olmazı olabilir." (Jackson, Hewings , Rey, & Lozano Gracia, 2019, s. 17)

Bu açıdan bakılırsa, yersel gelişmişlik farklarının, yersel uyuma ulaşma, bu sayede olumlu eylemlerde bulunarak değer yaratmak için bir yol açtığı da düşünülebilir.

2.2. Avrupa Birliği'nde Bölgesel Gelişme ve Bölgesel Politikalar

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun ilk yıllarında yayımlanan bir makalede özetle, Avrupa Ortak Pazarı'nın bile bazı geri kalmış veya depresif bölgelerinin olduğu, her ülkedeki vergi teşviklerinin, ekonomik düzenleyiciler olarak değil, ekonomik uyarıcılar olarak kullanıldığı, yöntemlerin, bireysel vergi sistemlerinin yapısını yansıttığı ve ulusal ihtiyaç ve yeteneklere yönelik olduğu, teşviklerin çoğunun, geri kalmış veya depresif bölgelerin gelişimine yatırımı teşvik etmek gibi özel bir amacının olduğu (Hoy, 1961), ifade edilmiş olup Avrupa Birliği'nin kuruluş aşamasından bugüne kadar izlenen yola bakılırsa, ekonomik anlamda birbirine yakın seviyede olan ülkelerden oluşan Birliğin, yeni üyelerin eklenmesiyle bu homojenliğini kaybettiği görülür. (Bayrakdar, 2020, s. 222)

Avrupa Birliği'nin az gelişmiş bölgeleri, dünya ölçeğinde gelişmekte olan ülkelerin kalkınması konusunu da akla getirmektedir. Bölgesel entegrasyonun, gelişmekte olan ülkelerin ekonomik kalkınmasını, sanayileşmiş ülkeler için beklenen entegrasyon faydalarından belirgin olarak farklı bir şekilde teşvik etmek için önemli bir araç olduğu kaydedilmiştir. *“Bölgesel ekonomik entegrasyon, sanayileşme yoluyla ekonomik çeşitliliği teşvik ederek gelişmekte olan ülkelerde yapısal değişimi kolaylaştırmayı amaçlamaktadır.”* (McCarthy, 1994)

Avrupa Birliği'nde, bir yandan üye ülkeler arasındaki gelir farklılıklarını azaltmaya yönelik diğer yandan da üye ülkeler bünyesindeki bölgeler arasındaki gelir farklılıklarını azaltmaya yönelik bölgesel politikalar izlenmektedir. *“Ana hedeflerden birisi olan*

yakınsama amacı, Birliğe üye olan en az gelişmiş bölgeleri ve ülkeleri önceleyen büyüme odaklı politikaların oluşturulması ve geliştirilmesini amaçlamaktadır. Bu amaca ulaşmak için Bölgesel Politika kapsamındaki bütçenin yaklaşık %80'i yakınsama ve dayanışma hedefini gerçekleştirmek için kullanılmaktadır.” (Bayrakdar, 2020, s. 224)

Avrupa Birliği'nin bölgeselleşmeye önem vermesiyle amaçlanan, sermayenin Avrupa çapındaki akışkanlığını sağlamak adına da olsa; bölgeselleşme yardımıyla merkezîyetçiliği dengelemek, bu amaçla ondan bir araç olarak yararlanmaktır. (Keleş & Mengi, Avrupa Birliğinin Bölge Politikaları, 2017, s. 59)

Bölgesel boyutun öneminin tanınması, AB antlaşmasında ve AB yapısal politikalarının merkezinde yer almakta olup, Lizbon Antlaşması'nda, Uyum Politikasının açık bir hedefi olarak bölgesel uyumun getirilmesiyle birlikte, hizmetlere erişim, işlevsel coğrafya, bölgesel analiz ve sürdürülebilirliğe daha güçlü bir vurgu yapılmıştır. (European Commission, 2023)

Öte yandan, Mekânsal planlama, Avrupa Birliği'nin uzak kalmadığı, üye devletlerde Birliğin genel amaçları doğrultusunda yaşama geçirilmesinde yarar gördüğü ilkeleri anlatan bir kavramdır. Bilindiği gibi Avrupa Birliği sınırları içinde göreceli olarak geri kalmış yörelerin ve sınır bölgelerinin geliştirilmesi önemli politika tercihleridir. Bu politikaların üye devletlerin kalkınma politikalarıyla bütünleştirilmelerinin sağlanmasına özen gösterilmektedir. (Keleş & Mengi, Avrupa Birliğinin Bölge Politikaları, 2017, s. 104) Bu kapsamda, genel olarak, sonuçların ve etkilerin coğrafi dağılımının önemini vurgulayan ve Avrupa'daki mekânsal gelişmeleri dikkate alarak politikaların, programların ve projelerin bölge üzerindeki olası etkisini değerlendirmeye yönelik prosedür (veya yöntem) olarak anılan “Bölgesel Etki Değerlendirmesi” kavramını da hatırlatmak gerekir. (European Commission, 2023)

Büyüme ve istihdam yaratma, bölgesel varlıklardan en iyi şekilde yararlanma ve kaynakların koordineli ve sürdürülebilir bir şekilde kullanılmasını sağlamak için bölgeler arasında bağlantılar kurma kapasitesine bağlı olup Bölgesel Politika AB'nin temel yatırım politikasıdır. *“Bölgesel Politika, istihdam yaratmayı, ticari rekabeti, ekonomik büyümeyi, sürdürülebilir kalkınmayı desteklemek ve vatandaşların yaşam kalitesini iyileştirmek amacıyla Avrupa Birliği'ndeki tüm bölgeleri ve şehirleri hedefler.”* (European Commission, 2023)

Avrupa Birliği'nde devlet yardımları, büyük ölçüde bölgesel kalkınma farklarının azaltılması amacıyla çok değişik biçimlerde yapılmaktadır. Bu yardımların %70'i nakit olarak yapılmakta ve önemli bir bölümü ortalamanın altında bir refah düzeyine sahip olan bölgelere aktarılmaktadır. (Pınar, 2021, s. 201) Bölgesel rekabet edebilirlik ve istihdam amacı ise yakınsamaya dahil olmayan bölgelerin rekabet gücü ve istihdam kapasitelerinin artırılmasını hedefler. Bölgesel Politika fonlarının yaklaşık %15'ten fazlası bu amaç için tahsis edilmektedir. (Bayrakdar, 2020, s. 224)⁶⁵

AB Bölgesel Politikası, ekonomik ve sosyal bakımdan Birlik içerisindeki ve Birliğe üye olan ülkeler arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıkları azaltmak amacıyla ve geliştirmekte olan ülkelerde yaşam standartlarını artırmayı hedefleyen stratejik bir yatırım politikasıdır. Bu nedenle bölgesel politikaların uygulanabilmesi amacıyla İstatistikî Bölge Birimi Sınıflandırması (İBBS)⁶⁶ oluşturulmuştur. (Bayrakdar, 2020, s. 281)

NUTS sınıflandırması, Avrupa bölgesel istatistiklerinin toplanması, geliştirilmesi ve uyumlaştırılması, bölgelerin sosyo-ekonomik analizleri (NUTS 1: başlıca sosyo-

⁶⁵ Belirgin bölgesel dengesizliklerin devam etmesi, bu konumsal avantajların gelişmiş ve geri kalmış bölgeler arasındaki boşluğu kapatmak için yeterli olmadığını göstermektedir. Daha müreffeh bölgeler, sanayileşmeye ve yüksek sermaye yoğunluğuna eşlik eden azalan getirileri sindirebilirken, gelişmiş ülkelerin daha az müreffeh bölgeleri (AB'nin yeni katılım ülkelerindeki bölgeler gibi) geliştirmekte olan ülkelerin karakteristik özelliği olan düşük birim işgücü maliyetleriyle rekabet etmek zorundadır. (Jackson, Hewings , Rey, & Lozano Gracia, 2019, s. 6)

⁶⁶ Diğer adıyla İstatistik İçin Bölgesel Birimlerin İsimlendirilmesi *Nomenclature of Territorial Units for Statistics* (NUTS)

ekonomik bölgeler, NUTS 2: bölgesel politikaların uygulanmasına yönelik temel bölgeler, NUTS 3: spesifik teşhisler için küçük bölgeler) ve AB bölgesel politikalarının çerçevelenmesi (Uyum politikasından destek almaya uygun bölgeler NUTS 2 düzeyinde belirlendi) amaçları doğrultusunda AB'nin ekonomik bölgesini bölümlmeye yönelik hiyerarşik bir sistemdir. (European Commission, 2023)

Mevcut NUTS 2016 sınıflandırması 1 Ocak 2018'den itibaren geçerlidir ve NUTS 1'de 104 bölge, NUTS 2'de 281 bölge, NUTS 3'te 1348 bölge listelemektedir. Çoğunlukla NUTS 3'e dayanan başka bir sınıflandırma türü, belirli bir bölgesel tipolojiye ait, Uzaklığı da içeren kentsel-kırsal tipoloji, Metropol bölgeleri, Sınır bölgeleri, Dağ bölgeleri, Ada bölgeleri ve Seyrek nüfuslu bölgeleri tanımlamaktadır. (European Commission, 2023)

Avrupa Birliği fonlarının ulaşım altyapısı yatırımlarında ve firma sübvansiyonları ve insan sermayesi yatırımları (örneğin, istihdam eğitimi) gibi yerel kamu mal ve hizmetlerinde yoğunlaştığı, toplam bütçenin yüzde 60'ının ulaşım, araştırma ve geliştirme ve iş desteği için daha az gelişmiş alanlara gittiği belirtilmektedir. (Balakrishnan, Ebeke, Fırat, Malacrino, & Rabier, 2022, s. 18)

Bölgesel veriler kullanılarak Avrupa Birliği uyum politikalarının rolünün analiz edildiği bir çalışmada, ortalama olarak transferlerin alıcı düşük gelirli bölgelerde büyümeyi teşvik ettiği ve eşitsizlikleri azalttığı tespit edilmiş ise de büyük ve kalıcı bölgesel eşitsizliklerin kısmen işgücü hareketliliğindeki düşüş eğiliminden kaynaklandığı için etkinliklerinin zamanla azalıyor olabileceği ileri sürülmüştür. (Balakrishnan, Ebeke, Fırat, Malacrino, & Rabier, 2022, s. 17)

Somut durum böyle olmakla birlikte Avrupa Parlamentosunun 19. 12. 1988 tarih ve C 326/289 sayılı Topluluk Resmî Gazetesinde yayımlanmış olan, “Topluluk Bölgesel Politikası ve Bölgelerin Rolü” hakkında (Doc. A 2-218/ 88) sayılı kararı, bölgesel

politikalar hakkında Birlik toplumunun görüşünün belirlenmesi açısından oldukça önemlidir. Anılan karardaki bazı hususlar şunlardır:

- Topluluğun bölgesel politikası şimdiye kadar Topluluğun bölgeleri arasındaki eşitsizliklerin kademeli olarak daraltılmasını sağlayamamıştır.
- Bölgesel eşitsizlikler Topluluğun ilk aşamasında daralmıştır ancak şimdi 1970'teki haline yakındır.
- Buna ek olarak, İspanya ve Portekiz'in katılımının bu eşitsizliklerin daha da ciddi bir şekilde genişlemesine yol açtığına ve bunun sonucunda Topluluk nüfusunun %20'sinden fazlasının artık geri kalmış bölgelerde yaşadığına dikkat çekmektedir.
- Ayrıca, bölgesel eşitsizliklerin, özellikle az gelişmiş bölgeleri ve düşüşe geçmiş sanayi bölgelerini etkileyen işsizlik konusunda son on yılda gözle görülür bir şekilde genişlediğini not eder.
- Bu gelişmelerin, bugüne kadar ulaşılan ekonomik bütünleşme düzeyinin yetersizliğinden ve aynı şekilde hem Topluluk tarafından uygulanan politikaların hem de bu politikalar kapsamındaki yardım araçlarının sınırlı kapsamından kaynaklandığına inanılmaktadır.
- Topluluk bölgesel politikasının çok geç ortaya çıktığını ve belirlenen amacının, bir bütün olarak ekonomik büyümeyi yakınsamaya yönlendirmek yerine, diğer Topluluk politikalarının neden olduğu dezavantajları "dengelemeye" çalışmak olduğuna işaret eder.
- Özellikle, yapısal fonlar kapsamında geçmişte elde edilen sonuçların son derece mütevazı olduğuna dikkat çeker ve diğerlerinin yanı sıra aşağıdaki durumlarda temel nedenlerin aranması gerektiğine inanılmaktadır:

Topluluk yapısal fonları için ayrılan kaynakların son derece yetersiz olması ve Topluluk GSYİH 'sının yaklaşık %0-12'sinden fazlasını oluşturmaması; Fonlara yüklenen hedeflerin çok fazla, çok çeşitli ve çok belirsiz olması; Topluluk yardımının çok geniş bir coğrafi alana yayılmış olması; Katkıların paylaşımı çok fazla projeye yayılmış, bunun sonucunda önerilen projelerin verimliliği ve amaçları yeterli derinlikte karşılanmamış ve yardımların dağıtılması net etkinliğini azaltmıştır; finansmanın neredeyse tamamı altyapılara kanalize edilirken, üretken yatırımlar çok sınırlı kalmıştır; Topluluk yardımı çoğu zaman üye devletlere "geri ödeme" biçimini almıştır ve ulusal yardımla ilgili olarak açık ve belirgin bir "ilave" olmamıştır; Operasyonel düzeyde, yardımın önceden belirlenmiş önceliklere uygun olarak planlanmasına olanak tanıyabilecek bölgesel kalkınma programları, istenen etkiyi, yani bir bölgenin ekonomik kalkınması üzerindeki etkilerine göre projelerin seçilmesini sağlamak için çok belirsiz ve her şeyi kapsayan bir anlayışa sahip olduğunu kanıtlamıştır;

- Avrupa'nın sonraki aşamaları. entegrasyon (tek pazar ve parasal iş birliği) ekonomik ve sosyal uyuma doğru yeni bir ilerleme talep etmektedir.
- Kategorik olarak, piyasaların liberalleşmesinin, EMS'nin ve parasal iş birliğinin konsolidasyonunun ve teknolojik yenilik arayışının, daha geniş ve daha eksiksiz bir bölgesel politika kavramı ve daha fazla kaynağı harekete geçirerek, kaynakların daha adil bir şekilde paylaşılması hedefini tek pazar ve Topluluk politikalarından elde edilen faydaların yeniden dağıtılmasıyla uygun şekilde birleştiren bir uyum stratejisi gerektirdiğini belirtir
- Büyümeyi teşvik etmek ve istihdam yaratmak için genel bir ekonomi politikasının yokluğunda yakınsama ve bölgesel eşitsizliklerin azaltılması politikasının uygulanamayacağını vurgular.
- Topluluk kurumlarını, 20 Aralık 1985 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından üzerinde anlaşmaya varılmış olan "daha fazla istihdam yaratan büyüme için iş birliği stratejisini" mümkün olan en kısa sürede uygulamaya çağırır.
- İç pazarın tamamlanmasından kaynaklanan daha hızlı GSYİH büyüme oranının, bölgesel eşitsizlikleri azaltmak için tek başına yeterli olmadığı görüşünü paylaşan; bu nedenle, belirli ekonomik politika önlemlerinin getirebileceği büyüme artışına "ilave" olarak görülmelidir; bunlar, büyüme ve istihdam arasındaki ilişkiyi ve üretken verimlilik ile yatırımın coğrafi yerleşimi arasındaki ilişkiyi, tersine, teşvik edilmesi gereken teknik ilerlemeye olan bağlılığı terk etmeden değiştirmeye çalışmalıdır.
- Pazarın genişlemesi yukarıda belirtilen koşullar altında gerçekleştirilmediği sürece, bölgesel eşitsizliklerin daha da ve son derece ciddi bir şekilde genişlemesine yol açabileceği konusunda uyarır.
- Bu nedenle, iç pazarın tamamlanması bağlamında, geri kalmış veya düşüşe geçmiş bölgeler üzerinde herhangi bir olumsuz etkiyi önlemek için bölgesel düzeyde hangi önlemlerin alınabileceğini dikkate almaya çağırır; başka bir deyişle, amaç, mali yollarla en zayıf bölgelere yatırımı teşvik etmek için bir sistem kurmak olacaktır, mali, yasal ve idari önlemler; bu bağlamda, Avrupa Parlamentosu, örneğin, kamu sözleşmeleri serbest rekabete açıldığında "bölgesel bir tercihi" savunmuştur.

Öte yandan, “yapısal fonların başlangıçta zengin Avrupa Topluluğu hükümetlerinden fakirlere bir dizi sübvansiyon olarak ortaya çıktığı, kişi başına düşen GSYİH seviyelerinin

bölgeler arasında altı faktöre kadar değişebildiği, 1960'ların sonlarında bunun daha fazla entegrasyon için ciddi bir engel olarak kabul edildiği, Avrupa'nın daha yoksul üyelerinin (özellikle İspanya, Portekiz, Yunanistan ve İrlanda), 1987'de Tek Avrupa Yasası'nın daha derin entegrasyonunu kabul etmelerinin bir koşulu olarak fonların iki katına çıkarılmasını başarıyla talep ettikleri; aynı taleplerin 1993 yılında fonları tekrar ikiye katladığı, çoğunlukla bölgesel politikaların ulusötesi koordinasyonuna duyulan ihtiyaca ilişkin işlevsel argümanlar aracılığıyla, Komisyonun kendi takdir yetkisini istikrarlı bir şekilde genişlettiği, 1988'deki beşinci değişimin AB bölgesel politikasında ulus altı aktörler için açık bir rol yarattığı, yeni mevzuatın SF(Structural Funds) tahsisin tüm yönlerinin, Komisyon belgelerinin "ortaklık" olarak adlandırdığı şeyle üretilmesini öngördüğü", eleştiri olarak ortaya konulmuştur. (Ansell, Parsons, & Darden, 1997, s. 351,352)

Bölgesel gelişme ve yersel uyuma ulaşmak için var olan politikalara gelen eleştiriler ve somut veriler, Birlik kurumsal yapısınca dinamik bir süreç içinde izlenmekte, yeni politikalar oluşturulmaya çalışılmaktadır.

2015 yılında Avrupa Komisyonu, "gelişmişlik düzeyi AB ortalamasından önemli ölçüde düşük olan" AB bölgelerini belirlemek ve onlara yardımcı olmak için Geri Kalmış Bölgeler Girişimi'ni başlatmış olup, bugün Catching-Up Regions Initiative olarak bilinen girişim, en çok geride bırakılan bölgelere odaklanmıştır. (European Parliament, 2020)

Çalışma, bölgeler için, dahili olarak geride kalan bölgeler (kişi başına düşen EU GDP ortalamasına yakınsayan, ancak kendi ulusal ortalamalarından ayrılan bölgeler); farklı bölgeler (AB ortalamasına yaklaşmayan nispeten daha yoksul bölgeler); son derece düşük büyüme gösteren bölgeler (2000 yılından bu yana AB ortalama büyümesinin yarısından daha az olan büyüme yaşayan bölgeler), şeklinde yeni bir tipoloji önermektedir. Önerilen bu yeni tipoloji, büyüme performansı söz konusu olduğunda AB bölgelerinin çeşitliliğini vurgulamıştır. Çalışma aynı zamanda finansmanın tek başına geri kalmış bölgelerin

kaderini tersine çeviremeyeceğinin ve bunun yerine daha kapsamlı eylemlere ihtiyaç duyulduğunun altını çizmektedir. (European Parliament, 2020)

Çalışmada, geride kalan bölgeleri daha iyi belirleme ve destekleme mantığıyla desteklenen yeni bir geri kalmış bölge tipolojisi uygulanması; en çok geri kalmışlığın (gözden geçirilmiş) tanımına karşılık gelen ve şu anda bir AB destek programı tarafından özel olarak hedeflenmeyen düşük büyüme bölgelerini hedefleyen yeni bir girişim başlatılması; geri kalmış bölgelerin geliştirme ihtiyaçlarına ve performans sorunlarına ilişkin içgörülerini geliştirmek için bölgesel düzeyde verilerin kullanılabilirliğini ve verilere erişimin iyileştirilmesi; Geri Kalmış Bölgeler Girişimi için geçmiş ve mevcut faaliyetlerin yanı sıra başarıları birbirine bağlayan merkezi bir bilgi havuzu oluşturulması, son olarak da enerji, dijital ve endüstriyel geçişleri boyunca çok sayıda ve karmaşık zorluklarla karşılaşan geri kalmış bölgelere doğrudan kapsamlı ve hedefli destek verilmesi, önerilmektedir. (European Parliament, 2020)

2.2.1. Hukuksal Durum

“Uluslararası hukukun doğası, yaptırımlar temeline dayanan bir hukuk tanımına bakarak anlaşılamayacağı için, uluslararası hukuk düzeninin özelliği, devletlerin kendilerini uluslararası hukukun kurallarına itaate mecbur hissedip hissetmediği ve hissediyorsa bunun nedeninin ne olduğu sorusu temelinde incelenmelidir. Eğer ilk sorunun cevabı olumsuzsa, yani devletler kurallara uyma gereksinimi hissetmiyorlarsa, bu durumda bahsedilmeye değer herhangi bir uluslararası hukuk sistemi yok demektir”. (Shaw, 2018, s. 4) Avrupa Birliği Hukukunun geldiği aşamayı, belirtilen nitelik ışığında da değerlendirmek gerekir. Üye devletlerin bazı konularda katı davranışları da kendi

yaşamsal çıkarları ya da kaygılarıyla açıklanabilir. (Shaw, 2018, s. 4) Bir antlaşmanın temelinde, uluslararası alanda taraflar arasında bir rıza uyuşması (Shaw, 2018, s. 653) olduğu dikkate alındığında çok önemli bir yol katedildiği daha en başta söylenebilir.⁶⁷

Avrupa Birliği'nde bölgesel gelişme konusunun hukuksal dayanakları ile ilgili ayrıntılara girmeden önce, “egemenliğin kaynağı”, “anayasal meşruiyet” ve “uluslararası hukukun süjeleri”, kavramlarına Avrupa Birliği bağlamında kısaca değinmek gerekir.

2.2.1.1. Egemenliğin Kaynağı

Weiler, Tanınmış eseri “Avrupa Anayasası” adlı kitabında, 19. Yüzyıl liberal tutumundan hareketle insan değerlerinin “*nationhood*” ya da ulus paydaşlığında (aidiyet) ifadesini bulduğunu; aidiyet duygusundan hareketle, modern Avrupa etnik-millî yapısının, farklı millî devletler var olsa da kişileri ve toplumu bir araya getiren ortak düşünce değerleri olduğunu belirtmiş olup bu sözcük, belli bir ekonomik durumda, kendi ortak anlayışı olan bir topluluğu ifade etmektedir (*the state of being nation*). (Özkan , 2022, s. 58) Fransız Devriminden gelen, özgürlük, eşitlik, kardeşlik ilkeleri temelinde, ortak bilinç etrafında, hümanist ancak işlevsel bir örgütlenme anlayışını yansıtan ulus tanımı arayışı dikkat çekmektedir.⁶⁸

⁶⁷ Üstesinden gelinen güçlülere bir örnek vermek gerekirse, Avrupa Birliği Antlaşması Birliğin hukukî kişiliği hakkında herhangi bir hüküm içermiyordu. Birlik, kurumsallaşmış antlaşma yapma yetkilerine sahip değildi, fakat Avrupa Birliği Konseyi yoluyla ya da uluslararası sahnedeki konumunu (özellikle de Ortak Dış ve Güvenlik Politikasıyla bağlantılı olarak) öne sürerek anlaşmaları akdedebiliyordu. Bununla beraber, 2007 tarihli Lizbon Antlaşması'nın 55. maddesi Avrupa Birliği Antlaşması'na açıkça Avrupa Birliği'nin hukukî kişiliğe sahip olduğunu belirten yeni 46A maddesinin eklenmesini öngörmüştür. (Shaw, 2018, s. 186)

⁶⁸Karşılaştırma yapmak için: T.C. Anayasasının başlangıcında, bu Anayasanın Atatürk'ün belirlediği milliyetçilik anlayışı ve onun inkılap ve ilkeleri doğrultusunda, Topluca Türk vatandaşlarının millî gurur ve iftiharlarda, millî sevinç ve kederlerde, millî varlığa karşı hak ve ödevlerde, nimet ve külfetlerde ve millet hayatının her türlü tecellisinde ortak olduğu, birbirinin hak ve hürriyetlerine kesin saygı, karşılıklı içten sevgi ve kardeşlik duygularıyla ve "Yurtta sulh, cihanda sulh" arzu ve inancı içinde, huzurlu bir hayat talebine hakları bulunduğu; fikir inanç ve kararıyla anlaşılıp, yorumlanıp uygulanacağı belirtilmektedir.

2.2.1.2. Anayasal Meşruiyet

Klasik devlet anlayışında, iktidarın kaynağı ve meşruiyeti, yönetilenlerin hiç değilse çoğunluğu tarafından kabul edilmesi ile açıklanmakta olup AB'nin hukuksal-siyasal yapısına hâkim olan ilkeler, AB'nin maddi (konusal) anayasanın değerci anayasa anlayışına yakın düşmektedir. Özgürlük, demokrasi, insan hakları ve temel özgürlüklere ve hukuk devletine dayalı bir anayasa düzeni yaratılmış olmakla birlikte AB bir devlet olmadığı için meşruiyet halkın(demos) rızası ve insan haklarına dayandırılabilir. (Özkan , 2022, s. 59-60)

Avrupa Birliği Adalet Divanının, Birlik hukuk düzeninin inşasında ve işleyişindeki rolü, üye devletlerin politikalarına karşı içtihatlar geliştirmesi, bunların uygulanmasını sağlaması ve hukuk kuralı yaratıcısı olarak hareket etmesinin yanında bu faaliyetlerinde toplumsal destek görmesi, aydınlatıcı bir örnektir.⁶⁹

2.2.1.3. Uluslararası Hukukun Søjeleri

Uluslararası hukukun søjeleri uluslararası haklara ve bunlara sahip olma kapasitesine sahip olan ve haklarını uluslararası yargıda savunabilen varlıklar olup bunun şartı hukuki kişiliğe sahip olmasıdır. (Özkan , 2022, s. 79)

Uluslararası hukukta devletin ülkesi üzerinde münhasır egemenliği vardır ve münhasır yetkilerle donatılmış olup devlet, ülkesinde yaşayan herkes (vatandaş ve yabancı) ve her şey (taşınır ve taşınmaz mallar) üzerinde bu yetkiyi kullanır. Devletin ülkesel yetkisi açısından bakıldığında, Birliğin bir ülkesinin olmadığı, üyelik antlaşmaları ile tamamlanmakta olduğu görülür. Birlik Hukuku üye devletlerin ülkesinde uygulanmaktadır. (Özkan , 2022, s. 87) Belirtmek gerekir ki Lizbon Antlaşmasıyla,

⁶⁹ Bkz. Bölüm: 3.4.

Avrupa Birliği Antlaşması'nın 47. maddesi, "Birlik, tüzel kişiliğe sahiptir." şeklinde düzenlenmiştir.⁷⁰

2.2.1.4. Avrupa Birliği'nde Hukukun Kaynakları ve Oluşturulma

Süreçleri

Hukuk, bir normlar bütünü, normatif düzen olarak kabul edilirse, bu, temel normdan kaynaklanan, birbiri üzerine sıralanmış hiyerarşik bir düzeni de anlatır. Normlar hiyerarşisinde alt kademede bulunan norm, geçerliliğini üst kademedeki norma borçludur ve ona aykırı olamaz. AB'nin kurucu antlaşmaları; uluslararası hukuk kurallarına göre üye ülkelerde kendi anayasalarının öngördüğü şekilde, Meclis'te onaylanması veya referandum yoluyla yürürlüğe girmekte olup kurucu andlaşmalarla (primer norm) ikincil normlar (seconder norm) arasında hiyerarşik bir ilişki vardır. İkincil normlar, birincil normlara aykırı olamaz, aksi durumda ABAD tarafından iptal edilebilir. (Özkan , 2022, s. 119)

Birincil Kaynaklar olarak, Kurucu Antlaşmalar, Örf ve Adet Hukuku, Hukukun Genel İlkeleri gösterilebilir. Uluslararası Hukuk da hukukun kaynakları arasında kabul edilmektedir. İkincil Kaynaklar, Avrupa Birliği organlarının birincil hukuka dayanarak elde ettiği yetkileri ile oluşturduğu ikincil hukuka kaynaklık eden tüm hukuk kurallarını kapsamakta (Güneş, 2019, s. 121) olup bunlar sırasıyla, Tüzük-*Regulation*, Yönerge-*Directive*, Karar-*Decision*, Tavsiye ve Görüşler-*Recommandation and Opinion* olarak sayılabilir.

Avrupa Birliği'nin hukuk koyma usulünün karakteristik özelliği, birden çok organın katılım ve iş birliğine dayanması olmakla birlikte, Avrupa Birliğinin hukuk koyma

⁷⁰ Consolidated Version of the Treaty on European Union, Madde 47, Avrupa Birliği Resmî Gazetesi 7.6.2016 (2016/C 202/01)

sürecinde Konsey'in temel organ, Avrupa Parlamentosu, Komisyon, Ekonomik ve Sosyal Komite ile Bölgeler Komitesinin ise bu sürece katılan diğer aktörler olduğunu ifade etmek gerekir. (Güneş, 2019, s. 146)

2.2.1.5. Avrupa Birliği Bölgesel Politikasının Hukuksal Dayanakları

2.2.1.5.1. Kurucu Antlaşmalar

“Bölgesel politikaya ilişkin kurallar ve hedefler, Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın (Lizbon-TFEU) 174 ila 178. maddelerinde belirtilmiştir”. (European Parliament, 2019)⁷¹ Birincil kaynaklar olarak, Maastricht ve Lizbon Antlaşmalarının bölgesel politikalara dayanak oluşturan hükümleri üzerinde ayrıntılı olarak durulması gerekir.

Maastricht Antlaşması

1 Kasım 1993'te yürürlüğe giren Maastricht Antlaşmasının (Avrupa Birliği Antlaşması) amacı, başlangıcında, “bir Avrupa Birliği kurmak” olarak belirlenmiş, 1.Maddesinde de bu antlaşma ile âkit tarafların bir Avrupa Birliği kurdukları hükme bağlanmıştır. Yine bu maddede Roma ve Maastricht Antlaşmalarının ‘Antlaşmalar’ olarak anılan ve aynı hukuki

⁷¹ “174. madde , Birliğin ekonomik, sosyal ve bölgesel uyumunu güçlendirme genel hedefini belirler ve AB'nin çeşitli bölgelerin gelişmişlik düzeyleri ile en az gelişmiş bölgelerin geri kalmışlığı arasındaki eşitsizlikleri azaltmayı amaçlamasını şart koşar. Ayrıca, kırsal alanlara, endüstriyel geçişten etkilenen alanlara ve ciddi ve kalıcı doğal veya demografik engellerden mustarip bölgelere özel dikkat gösterileceğini belirtmektedir. Bu arada 176. madde, kalkınması geride kalan bölgelerin kalkınmasına ve yapısal uyumuna katılım yoluyla Birlik'teki temel bölgesel dengesizlikleri gidermeyi amaçlayan Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu'nu, 177 . madde ise çevre projelerine ve ulaştırma altyapısı alanındaki trans-Avrupa ağlarına mali katkı sağlayan Uyum Fonu'nu kurmaktadır”. (European Parliament, 2019)

değere sahip iki antlaşma olduğu, Birliğin (Avrupa Birliği) Avrupa Topluluğunun yerini alacağı, halefi olacağı belirtilmiştir.

Antlaşmanın 3. maddesinin 3. fıkrasında “Birlik, ekonomik, sosyal ve yersel uyumu ve üye devletler arasında dayanışmayı destekler.” hükmüne yer verilmiştir.

Lizbon Antlaşması

13 Aralık 2007 tarihinde, Avrupa Birliği Antlaşması ve AT Antlaşması'nı değiştiren Lizbon Antlaşması (Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma) imzalanarak, 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Lizbon Antlaşması, Birliğin kurumları ve yetkinlikleri, mali konuları ve Birliğe katılım gereklilikleri konusunda kapsamlı bir reforma ek olarak, AT Antlaşması'nın temel özgürlüklerinde, vergi hükümlerinde ve devlet yardımı kurallarında çeşitli değişiklikler getirmektedir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018)

Roma Anlaşması'ndan gelen başlangıç hükümleri korunarak, diğer hedefler yanında konumuzla ilgili olarak bölgeler arasındaki farklılıkları ve daha az gelişmiş bölgelerin geri kalmışlığını azaltarak, ekonomilerinin birliğini güçlendirmeye ve uyumlu biçimde gelişmesini sağlamaya istekli olduğu belirtilmiş, 1. maddesinde “*Bu Antlaşma, Birliğin işleyişini düzenler ve Birliğin yetkili olduğu alanları, yetkilerinin sınırlarını ve yetkilerinin kullanılmasına ilişkin kuralları belirler.*”, 2.maddesinde “*Bu Antlaşma ve Avrupa Birliği Antlaşması, Birliğin üzerine kurulduğu antlaşmalardır. Eşit hukuki değere sahip bu iki Antlaşma “Antlaşmalar” olarak anılacaktır.*” hükümlerine yer verilmiştir.

358 maddeden oluşan Antlaşma, genel olarak incelendiğinde, Avrupa Birliği yurttaşlarının haklarını, Birliğin görev ve yetkilerini, Birlik ve üye ülkelerin yetki paylaşımını, üye devletlerin hak ve yükümlülüklerini ve Birliğin teşkilatını belirlemesiyle bir anayasaya; kapsamındaki konularda hakların gerçek içeriklerini düzenleyen

kurallarıyla maddi hukuk metinlerine; yer verdiği kamusal kurumlarla ilgili hükümleriyle kamu kurumlarının kuruluş ve görevlerini düzenleyen kuruluş yasalarına, iyimser projeksiyonlarıyla kalkınma planlarına, son olarak da Birlik organları ile üye devletlerin görevlerini yerine getirirken uymakla yükümlü bulunduğu şekil kurallarından dahi söz etmesiyle bir idari usul yasasına benzerlikler taşıdığı görülmektedir.

Yedi kısımdan oluşmakta olup, konumuzla ilgili olarak birinci kısım “ilkeler”, ikinci kısım “ayrımcılık yapmama ve birlik vatandaşlığı”, üçüncü kısım “birliğin politikaları ve iç eylemleri”, altıncı kısım “kurumsal ve mali hükümler” başlığını taşımaktadır.

Lizbon Antlaşması, kısım, başlık ve bölümler itibariyle aşağıdaki şekilde incelenebilir:

Antlaşma, başlangıçtan sonra yedi kısımdan oluşmaktadır. İlkeler kısmında, Birliğin Yetki Kategorileri ve Yetki Alanları başlığı altında yer alan 4. maddede yersel uyumun Birlik ve üye devletler arasında “paylaşılan yetki”⁷² kavramı içinde ele alınacağı belirtilmiş, aynı kısımda yer alan Genel Uygulama Hükümleri başlığı altındaki 14. maddede ise “Avrupa Birliği Antlaşması’nın 4. maddesi ve işbu Antlaşma’nın 93, 106 ve 107. maddelerine hâlel gelmeksizin, Birlik ve üye devletler, genel ve ekonomik yarar hizmetlerinin Birliğin ortak değerleri içindeki yerini ve bu hizmetlerin Birliğin sosyal ve yersel uyumunu destekleme konusundaki rolünü de göz önünde tutarak, kendi yetki sınırları içinde ve Antlaşmalar’ın uygulama alanı çerçevesinde, bu hizmetlerin, başta ekonomik ve mali koşullar olmak üzere, görevlerini yerine getirmelerine imkân

⁷² 1-Antlaşmalar’ın Birliğe belirli bir alanda üye devletlerle paylaşılan bir yetki vermesi halinde, Birlik ve üye devletler bu alanda yasama faaliyetinde bulunabilir ve hukuken bağlayıcı tasarruflar kabul edebilirler. Üye devletler, yetkilerini, Birlik kendi yetkisini kullanmadığı ölçüde kullanırlar. Üye devletler, yetkilerini, Birliğin kendi yetkisini kullanmayı durdurmaya karar verdiği ölçüde yeniden kullanırlar. (Avrupa Birliği’nin İşleyişi Hakkında Antlaşma, madde 2), 2- Antlaşmalar’ın Birliğe belirli bir alanda münhasır yetki vermesi halinde, sadece Birlik yasama faaliyetinde bulunabilir ve hukuken bağlayıcı tasarruflar kabul edebilir; üye devletler, ancak Birlik tarafından yetkilendirilmeleri halinde veya Birlik tasarruflarının uygulanması amacıyla yasama faaliyetinde bulunabilirler. (Avrupa Birliği’nin İşleyişi Hakkında Antlaşma, madde 2)

sağlayacak ilke ve koşullar temelinde yürütülmesini gözetirler. Bu ilke ve koşullar, söz konusu hizmetlerin Antlaşmalar’a uygun olarak sağlanması, yerine getirilmesi ve finanse edilmesi amacıyla, Avrupa Parlamentosu ve Konsey tarafından, üye devletlerin yetkilerine halel gelmeksizin, olağan yasama usulü uyarınca hareket ederek, tüzükler vasıtasıyla belirlenir.” Hükmüne yer verilmiştir. Böylece az gelişmiş bölgelerin kalkındırılması, yersel uyum gibi politikaların “paylaşılan yetki” kavramı içinde ele alınacağı, ilke ve koşulların Avrupa Parlamentosu ve Konsey tarafından tüzükler vasıtasıyla belirleneceği kabul edilmektedir.

Birliğin Politikaları ve İç Eylemleri kısmında, Birliğin başlangıçtaki amaçlarına nasıl, hangi politikaları izleyerek ve hangi eylemlerde bulunarak ulaşmayı hedeflemiş olduğu görülür. Bu kısımdaki “Taşımacılık”, “Rekabet, Vergilendirme ve Mevzuatların Yaklaştırılması ile ilgili Ortak Kurallar”, “Trans-Avrupa Ağları” ve “Çevre” başlıkları altında az gelişmiş bölgeler ve yersel uyumla ilgili olarak bazı hükümler yer almaktaysa da bu hükümler esas olarak o maddelerde düzenlenen politikaların ya da genel kuralın istisnaları niteliğinde olup esaslı bir politika hükmü olarak değerlendirilmeleri güçtür.

Birliğin başlangıçtaki “Bölgeler arasındaki farklılıkları ve daha az gelişmiş bölgelerin geri kalmışlığını azaltarak, ekonomilerinin birliğini güçlendirmeye ve uyumlu biçimde gelişmesini sağlama” hedefine nasıl ulaşmayı amaçladığı ya da bu konudaki politikası, Birliğin Politikaları ve İç Eylemleri kısmındaki Ekonomik, Sosyal ve Yersel Uyum başlığı altında yer alan 174-178. maddelerde kendini gösterir.

174. maddede, Birliğin Birlik genelinde uyumlu kalkınmayı teşvik etmek amacıyla ekonomik, sosyal ve yersel uyumunu güçlendirmeye yönelik eylemler geliştirip izleyeceği, çeşitli bölgelerin kalkınma düzeyleri arasındaki farkı ve dezavantajı en fazla olan bölgelerin geri kalmışlığını azaltmayı hedefleyeceği, bu bölgeler arasında, kırsal bölgelere, endüstriyel dönüşümden etkilenen bölgelere, nüfus yoğunluğunun çok düşük

olduğu en kuzeydeki bölgeler gibi ağır ve sürekli doğal veya demografik dezavantajları bulunan bölgelere, adalara, sınır bölgelerine ve dağlık bölgelere özel önem verileceği belirtilmekte olup kurucu iradenin birliğe üye tüm ülkelerin sınırları içinde genel bir gelişmişlik standardı tutturmayı hedeflediği dolayısıyla birlik topraklarında bu standarda uymayacak herhangi bir parça kalmaması için birliğin eylemler geliştireceği ortaya konulmaktadır.

175. maddede, üye devletlerin, ekonomi politikalarını, 174. maddede belirtilen hedeflere ulaşmayı da gözeterek şekilde yürütüp koordine edecekleri, Birliğin politika ve eylemlerinin oluşturulması ve uygulanmasında ve iç pazarın⁷³ hayata geçirilmesinde 174. maddede belirtilen hedeflerin göz önünde bulundurulacağı ve bu hedeflerin gerçekleştirilmesine katkı sağlanacağı; Birliğin bu hedeflerin gerçekleşmesini, Yapısal Fonlar (Avrupa Tarımsal Yönlendirme ve Garanti Fonu'nun Yönlendirme Bölümü, Avrupa Sosyal Fonu, Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu), Avrupa Yatırım Bankası ve mevcut diğer mali araçlar vasıtasıyla yürüttüğü eylemle de destekleyeceği; Komisyonun, ekonomik, sosyal ve yersel uyumun gerçekleştirilmesi yönünde kaydedilen ilerleme ve bu maddede öngörülen çeşitli araçların buna nasıl katkı sağladığı konusunda, her üç yılda bir Avrupa Parlamentosu, Konsey, Ekonomik ve Sosyal Komite ve Bölgeler Komitesi'ne bir rapor sunacağı ve bu raporun gerektiğinde uygun önerileri de içereceği; Fonlar dışında spesifik eylemlerin gerekli olduğunun ortaya çıkması halinde, Birliğin diğer politikaları çerçevesinde alınan tedbirlere hâlel gelmeksizin, Avrupa Parlamentosu ve Konsey'in, olağan yasama usulü uyarınca hareket ederek ve Ekonomik ve Sosyal Komite ile Bölgeler Komitesi'ne danıştıktan sonra bu eylemleri kabul edebileceği hükme bağlanmış olup bu

⁷³ 1- İç pazar, Antlaşmalar'ın hükümlerine uygun olarak, içinde malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının sağlandığı, iç sınırların olmadığı bir alanı kapsar. (Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma, madde 26)

2- TFEU Antlaşması'nın ekonomik amacı, işletmelerin yasal, mali ve teknik engeller veya sınırlamalar tarafından engellenmeden Avrupa Birliği'nde iş birliği yapmalarını sağlayacak bir iç pazar ve Ekonomik ve Parasal Birlik (EMU) oluşturmaktır. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018)

şekilde hem paylaşılan yetki kuralının nasıl uygulanacağı açıklanmakta hem de Fonların belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesinde tek araç değil sadece bir destek olduğu, gösterilen usulde spesifik eylemlerin de kabul edilebileceği hükme bağlanmaktadır.

176. maddede, Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonunun, kalkınmada geri kalmış bölgelerin kalkınmasına ve yapısal uyumuna ve gerileyen sanayi bölgelerinin dönüştürülmesine katılmak suretiyle, Birlik'teki başlıca bölgesel dengesizliklerin düzeltilmesine katkıda bulunmayı amaçlayacağı hükme bağlanmış olup böylece adı geçen fonun öngörülen eylemlerde aktif şekilde görev alacağına vurgu yapılmaktadır.

177. maddede, 178. maddeye hâlel gelmeksizin, Avrupa Parlamentosu ve Konseyin, olağan yasama usulü uyarınca hareket ederek ve Ekonomik ve Sosyal Komite ile Bölgeler Komitesi'ne danıştıktan sonra, tüzükler vasıtasıyla, Yapısal Fonların görevlerini, öncelikli amaçlarını ve gruplandırılmalarını da içerebilen organizasyonlarını belirleyeceği, Yapısal Fonlara uygulanacak genel kurallar ile Fonların etkililiğini ve bunların kendi aralarında ve mevcut diğer mali araçlarla koordinasyonunu sağlamak için gerekli hükümlerin de aynı usul uyarınca belirleneceği, aynı usul uyarınca kurulan bir Uyum Fonunun çevre alanındaki ve ulaştırma altyapısına ilişkin trans-Avrupa ağları alanındaki projelere mali katkı sağlayacağı hükme bağlanmış olup yapısal fonlarla ilgili düzenlemelerin tüzükler yoluyla yapılması ve uyum fonunun kuruluşu belirlenmektedir.

178. maddede, Avrupa Parlamentosu ve Konseyin, olağan yasama usulü uyarınca hareket ederek ve Ekonomik ve Sosyal Komite ile Bölgeler Komitesi'ne danıştıktan sonra, Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu ile ilgili uygulama tüzüklerini çıkaracağı, Avrupa Tarımsal Yönlendirme ve Garanti Fonu'nun Yönlendirme Bölümü ve Avrupa Sosyal Fonu bakımından, sırasıyla 43 ve 164. maddelerin uygulanmaya devam edeceği hükme bağlanmış olup, özellikle Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu konusunda da Tüzük düzeyinde ikincil düzenlemelere vurgu yapılmaktadır.

2.2.1.5.2. İkincil Kaynaklar

“AB'nin uyum politikası için mevcut 2014-2020 yasal çerçevesi, bir dizi ortak kuraldan, Avrupa yapısal ve yatırım fonları için ortak hükümleri belirleyen 1303/2013 sayılı Tüzükten⁷⁴ (Ortak Hükümler Tüzüğü veya CPR)⁷⁵ ve uyum politikası kapsamındaki çeşitli fonları kapsayan bir dizi özel düzenlemeden oluşmaktadır:

- Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu ve büyüme ve istihdam hedefi için yatırıma ilişkin özel hükümlere ilişkin (AB) 1301/2013 sayılı Tüzük (ERDF Tüzüğü);
 - Avrupa Sosyal Fonu'na ilişkin 1304/2013 sayılı (AB) Tüzüğü;
 - Uyum Fonu'na ilişkin 1300/2013 sayılı (AB) Tüzüğü;
 - Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu'ndan Avrupa bölgesel iş birliği hedefine destek için özel hükümlere ilişkin 1299/2013 sayılı (AB) Tüzük;
 - 1302/2013 sayılı Avrupa bölgesel iş birliği gruplarını kapsayan (AB) Tüzük.”
- (European Parliament, 2019)

Birliğin uyum politikasıyla ilgili ikincil nitelikteki mevzuatının, fonların statüsünden ibaret olması oldukça dikkat çekicidir. Birlik, uyum politikasında, kamu görevi tanımı ve kamu maliyesi faaliyetlerini fon uygulamalarıyla sınırlandırmaktadır.

2.2.1.6. Avrupa Birliği Bölgesel Politikasında Vergi Teşviklerinin Yeri ve Önemi

Bu konuda öncelikle Birlik kurumsal yapısının değerlendirmelerine yer vermek yararlı olacaktır. Avrupa Birliğince hazırlanan *Taxation* adlı çalışmada AB'nin vergi toplamada veya vergi oranlarını belirlemede doğrudan bir rolü olmadığı, her vatandaşın ödeyeceği

⁷⁴ 20.12.2013 tarih ve L 347/320 sayılı Avrupa Birliği Resmî Gazetesi

⁷⁵ Anılan Tüzükte ‘vergi’ sözcüğü farklı bağlamda olmak üzere üç kez geçmekte olup başlangıçta yer alan 21. maddesinde “Üye devletler, kendi spesifik ulusal ve bölgesel kalkınma ihtiyaçları doğrultusunda Birlik hedeflerine ulaşılmasında önemli bir katkı sağlamak için desteği yoğunlaştırmalıdır.” denilmektedir.

vergi miktarının toplanan vergilerin nasıl harcandığı ile birlikte ulusal hükümetleri tarafından belirlenmekte olduğu ancak AB'nin, bazı alanlarda, özellikle AB ticaret ve tüketici politikaları ile ilgili olarak, AB çevresinde malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını (tek pazarda), bir ülkedeki işletmelerin başka bir ülkedeki rakiplerine göre haksız bir avantajının olmaması ve vergilerde diğer AB ülkelerinden tüketicilere, işçilere veya işletmelere karşı ayrımcılık yapılmamasını sağlamak için ulusal vergi kurallarını denetlediği belirtilmektedir. (European Union)

Avrupa Birliği'ndeki (AB) vergi politikasının, yalnızca üye devletlerin sorumluluğunda olan doğrudan vergilendirme ve malların serbest dolaşımını ve tek pazarda hizmet sunma özgürlüğünü etkileyen dolaylı vergilendirme şeklinde iki bileşeni vardır. Doğrudan vergilendirmeyle ilgili olarak AB, şirketler ve kişisel vergiler için bazı uyumlulaştırılmış standartlar oluşturmuş ve üye ülkeler vergiden kaçınma ve çifte vergilendirmeyi önlemek için ortak önlemler almıştır. Dolaylı vergilendirme konusunda AB, katma değer vergisi (KDV) ve özel tüketim vergilerine ilişkin yasayı koordine eder ve uyumlu hale getirir. İç pazardaki rekabetin, dolaylı vergi oranlarındaki ve bir ülkedeki işletmelere diğerlerine göre haksız avantaj sağlayan sistemlerdeki değişiklikler nedeniyle bozulmamasını sağlar. (European Union)

Öte yandan, Avrupa Birliği'nde, vergilendirme ve vergi sistemlerinin mevcut durumunu sunmak, farklı vergi türlerinin karşılaştığı zorluklara ve vergilerin tasarımının farklı ekonomik etkenleri ve davranışlarını nasıl etkileyebileceğine bakmak, vergi sistemlerindeki en son reformları ve Komisyon tarafından AB üye devletlerinde ve AB düzeyinde vergilendirme politikalarını değerlendirmek için kullanılan ana göstergeleri açıklamayı amaçladığı belirtilen 2023 Yıllık Vergilendirme Raporunda⁷⁶ bölgesel gelişme ve yersel uyum kavramları yer almamaktadır.

⁷⁶ Annual report on taxation 2023 (European Union, 2023, s. 16)

Raporda, kişisel gelir vergisinin önemli bir yeniden dağıtım aracı olduğu, yeniden dağıtım politikalarının, gelir eşitsizliğinin AB ve üye devletlerin sosyal, ekonomik ve politik sistemleri üzerindeki zararlı etkilerini azaltmayı amaçladığı belirtilmektedir. (European Union, 2023, s. 54) Anılan raporda, “gelir eşitsizliği ile mücadelede vergi politikasının rolü” başlığı altında coğrafi gelir dağılımı, bölgesel gelişme ve yersel uyuma yer verilmemiş olması da dikkat çekmektedir.

Birliğin bölgesel politikası esas olarak, fonlar etrafında örülmüş bir kamusal destek programı niteliğinde var olmaktadır. Vergi teşvikleri, vergi politikası önlemleri bağlamında değil ilerleyen bölümlerde de aktarılacağı üzere devlet yardımı hükümleri kapsamında ele alındığından devlet yardımı hükümlerinin bölgesel gelişme amaçlı uygulamasına nasıl bir yaklaşım varsa, vergi teşvikleri de bu sınırlamalar çerçevesinde değerlendirilmektedir. Başka bir ifadeyle, Avrupa Birliği birincil ve ikincil mevzuatı, vergi teşviklerine bölgesel gelişmeye yönelik bir maliye politikası aracı penceresinden bakmamaktadır.⁷⁷ Sınırlı sayıda olsa da üye ülkelerde bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri uygulanmakta ancak Komisyon ve ABAD’ın devlet yardımı denetiminden geçmektedir.

2.2.1.6.1. Devlet Yardımları

Bu noktada devlet yardımlarının⁷⁸ Birliğin bölgesel politikasındaki yerine de değinmek gerekir.

Ekonomik, sosyal ve yersel uyumla ilgili olarak, Birliğin başlangıçtaki “Bölgeler arasındaki farklılıkları ve daha az gelişmiş bölgelerin geri kalmışlığını azaltarak, ekonomilerinin birliğini güçlendirmeye ve uyumlu biçimde gelişmesini sağlama”

⁷⁷ Vergi teşviklerine maliye politikası bakışıyla değil de devlet yardımları açısından yaklaşılması, özünde, vergi rekabeti ve buradan da rekabet politikasıyla ilgilidir.

⁷⁸ Bkz. Bölüm: 1.2.4.1.

hedefine nasıl ulaşmayı amaçladığı ya da bu konudaki politikasının, Birliğin Politikaları ve İç Eylemleri kısmında yer aldığı belirtilmişti. İşte, devlet yardımlarına ilişkin kurallar da yine Birliğin Politikaları ve İç Eylemleri kısmındaki Rekabet, Vergilendirme ve Mevzuatların Yaklaştırılması ile İlgili Ortak Kurallar başlığı altında yer alan 107-109. maddelerinde kendini gösterir.

794/2004 sayılı Komisyon Tüzüğü'nün⁷⁹ 6. maddesi uyarınca, Komisyon, üye devletler tarafından sağlanan harcama raporlarına dayanarak yıllık olarak bir devlet yardımı özeti (Devlet Yardımı Puan Tablosu) yayınlamak zorunda olup 2018 Devlet Yardımı Puan Tablosunun 2.4. bölümünde “*Devlet yardımı, devlete bir gelir kaybını ve alıcı teşebbüse bir faydayı temsil eder. Bu ekonomik transfer, hibeler, vergi imtiyazları, öz sermaye yatırımları, yumuşak krediler, vergi ertelemeleri veya garantiler gibi çeşitli biçimlerde olabilir. Yardım aracının seçimi, normal olarak, yardımın ele almaya çalıştığı piyasa başarısızlığı göz önünde bulundurularak ve rekabet ve ticaret üzerinde mümkün olan en düşük çarpıtıcı etkileri yaratmak için yapılmalıdır.*” ifadesine yer verildikten sonra, yardım aracına göre yapılan harcamalara bakıldığında, faiz desteklerini içeren hibelerin en popüler yardım aracı olmaya devam etmekte (toplam harcamaların %64'ü) olduğu, bunu vergi muafiyetlerinin (toplam harcamaların %29'u)⁸⁰ izlediği belirtilmiştir. (European Commission, 2018, s. 21)

Belgede ayrıca, AB devlet yardımı kurallarının, özellikle bölgesel yardım kuralları ile AB ekonomik ve sosyal uyum politikası arasında açık bir bağlantı olduğu, daha zengin üye devletlerin yerel sanayilerini sınırsız bir şekilde desteklemelerine izin verilirse, bunun, Avrupa Yapısal ve Yatırım Fonlarının daha zayıf üye devletlere ve bölgelere verdiği

⁷⁹ Implementing Council Regulation (EC) No 659/1999 laying down detailed rules for the application of Article 93 of the EC Treaty. 30.04.2004 tarih ve L 140/1 sayılı Avrupa Birliği Resmî Gazetesi.

⁸⁰ “Uygulamada, vergi tedbirleri AB’de devlet yardımının önemli bir bölümünü temsil etmektedir. Avrupa Komisyonu’nun vergilendirme alanında devlet yardımı kurallarının uygulanmasına odaklandığı ancak 1990’ların sonlarında görülmüştür. (Chesaites, 2017, s. 254)

desteğin etkinliğini zayıflatacağı ve böylece Tek Pazar'daki eşitsizliklerin ortadan kaldırılmasına ve Tek Pazar'ın daha fazla entegrasyonuna zarar vereceği belirtilmiştir. *“Devlet yardımı kontrolü, bölgesel yardımları idareli ve orantılı bir şekilde kullanarak, bu alanlarda ek yatırım veya ekonomik faaliyeti teşvik etmek için en dezavantajlı bölgelere yoğunlaştırarak yardımın daha etkili hale getirilmesine yardımcı olur.”* (European Commission, 2018, s. 22)

Devlet yardımının varlığının belirlenmesine ilişkin olarak, bir vergi önleminin devlet yardımı teşkil ettiği kabul edilirse, tüm yardım önlemlerinde olduğu gibi, yine de TFEU Madde 107(2) ve (3) uyarınca Antlaşma ile uyumlu olduğu kabul edilebilir. (Chesaites, 2017, s. 260) Bu durumda üye ülkelerin bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşviklerine Lizbon Antlaşmasının yukarıda aktarılan hükümleri çerçevesinde devlet yardımı denetimi uygulanacaktır.⁸¹

2.2.2. Avrupa Birliği'nde Bölgesel Gelişme

Belli bir anda bölgesel gelişimin ne durumda olduğunu kavrayabilmek ve eşitsizliklerle ilgili karşılaştırmalar yapabilmek için, esas alınacak ölçütleri belirlemek oldukça önemlidir. Avrupa Birliğinde, üye devletler arasındaki bölgesel ekonomik gelişme farklılıklarını iktisadi bakış açısıyla ölçmekte, kişi başına gayri safı milli hasılanın (GSMH/kişi), kullanıldığı görülmektedir.

⁸¹ Bkz. Bölüm: 3.2.

Tablo2: AB Kişi Başına GSMH

Ülke	2024	2023	2022	2021	2020
Euro Bölgesi	42,6	40,9	38,5	35,9	33,2
Avrupa Birliği	39,2	37,4	35,2	32,6	30,1
Euro Bölgesi (19 ülke)	42,8	41,2	38,7	36,2	33,5
Almanya	52,0	50,3	47,7	44,8	42,2
Avusturya	55,6	52,6	49,1	45,6	43,1
Belçika	51,1	49,4	47,3	43,7	40,2
Bulgaristan	14,2	13,3	12,0	9,8	8,6
Çekya	31,3	28,8	24,8	21,4	19,2
Danimarka	67,9	65,9	66,1	59,5	55,2
Estonya	31,0	29,0	26,9	23,2	20,4
Finlandiya	51,8	49,9	47,9	45,9	43,8
Fransa	43,5	42,0	39,7	37,7	34,5
GKRY	30,2	29,1	27,4	24,4	22,8
Hırvatistan	19,9	18,8	17,2	14,8	12,7
Hollanda	57,1	55,2	51,0	47,7	44,2
İrlanda	83,1	78,0	71,2	64,5	56,4
İspanya	30,8	29,6	27,9	25,6	23,5
İsveç	54,8	54,0	55,2	53,7	48,1
İtalya	36,4	35,0	32,8	30,8	28,3
Letonya	24,2	22,7	20,4	17,6	15,9
Litvanya	27,0	25,3	22,7	19,2	17,3
Lüksemburg	91,3	88,2	84,0	78,7	70,9
Macaristan	21,5	20,0	17,0	15,4	13,8
Malta	32,6	30,9	29,1	26,4	23,1
Polonya	20,4	18,3	16,6	14,4	13,2
Portekiz	25,8	24,9	23,0	20,7	19,2
Romanya	18,3	16,7	14,6	12,4	11,2
Slovakya	23,6	21,9	19,6	18,2	17,0
Slovenya	31,9	30,0	27,6	24,4	22,2
Yunanistan	22,0	20,8	19,2	17,0	15,4

Kaynak: EU Ameco Database

(1000Eur.)

Tablo, Avrupa Birliği genelinde ve üye ülkeler özelinde kişi başına GSMH'nin artış eğiliminde olduğunu ortaya koymaktadır.

Dokuz AB ülkesine (Avusturya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, İtalya, Hollanda, Portekiz, İspanya) ve İngiltere'ye odaklanarak Eurostat tarafından sağlanan GSYİH, istihdam (toplam, sektör düzeyinde ve firma büyüklüğüne göre) ve NUTS-2 bölgesel düzeyindeki nüfus hakkındaki verileri kullanılarak yapılan IMF çalışma belgesine (Balakrishnan, Ebeke, Fırat, Malacrino, & Rabier, 2022, s. 5), göre:

bölgeler arasındaki toplam eşitsizliklerin 2006 yılına kadar biraz azaldığı görülmektedir. Bununla birlikte, 2006 sonrası toplam eşitsizlikler, Büyük Durgunluğun⁸² arifesinde önceki kazanımları silmek için yavaş yavaş yükselmeye başlamıştır. Ayrışma, Büyük Durgunluktan sonra hızlandı ve çoğunlukla ülke içi eşitsizliklerin tüm döneme bakan ülke arasındaki eşitsizliklerden tutarlı bir şekilde daha yüksek görünmesine rağmen, ülke arasındaki boşlukların artmasından kaynaklanmıştır. 2020 yılında, eşitsizlikler, çoğunlukla ülkeler arasındaki boşluklardan kaynaklanan varyasyon katsayısı açısından yaklaşık 0,01 puan artmıştır. (Balakrishnan, Ebeke, Fırat, Malacrino, & Rabier, 2022, s. 5)

Ülke içi ve ülke arasındaki eşitsizliklerin ayrışması, her ülkenin her iki bileşene de katkısına ışık tutmakta, Almanya ve İtalya'nın, her ülkedeki önemli Doğu / Batı ve Kuzey / Güney farklılıklarıyla tutarlı olarak, bölgeleri arasında en büyük eşitsizliklere sahip olduğu görülmektedir. Yine, Büyük Durgunluktan sonra ülkeler arasındaki eşitsizlikteki artışa, Yunanistan'daki kişi başına düşen GSYİH büyümesinin nispeten daha zayıf ve Almanya'daki daha güçlü büyümenin neden olduğu görülmektedir. (Balakrishnan, Ebeke, Fırat, Malacrino, & Rabier, 2022, s. 5)

Öte yandan, yaşam standartlarıyla ilgili kamuoyu tartışmalarının çoğu, tüm ekonomi için göstergelere ve çoğu zaman GSYİH'ye odaklanmaktadır. Ancak, sonuçta, yaşam standardı hakkında konuşurken ekonomik durumu değerlendirilmesi gereken bireylerdir. Hane halklarının reel gelirinin evrimine ve GSYİH'deki hacim değişimine bir bakış, genel olarak, birinin diğerinin yerine geçmediğini doğrulamaktadır. (Stiglitz, Sen, &

⁸² 2007-2008 Mali Krizi kastedilmektedir.

2.2.2.1. Geri Kalmış Bölgeler

Kaynaklarda, Avrupa Birliği'nin yaşam kalitesindeki eşitsizlikleri azaltmadaki önceki başarımına atıfla “yakınsama makinesi” deyimini kullanılmıştır. (Ridao-Cano & Bodewig, 2017) Ancak, bu durumun devam edip etmediği ve nasıl kırılımlar gösterdiğine, özellikle de bölgesel eşitsizliklerin nasıl ilerlediğine yakından bakmak gerekir.

Avrupa ülkelerinin önde gelen bölgeleri, ortalama olarak, kendi ülkelerindeki en fakir bölgenin kişi başına düşen GSYİH'sının 2,3 katına sahip olduğu; Avrupa Birliği'nin, Orta ve Doğu Avrupa'daki yeni üye devletleri entegre etmede büyük başarı elde ederken, 2008 ekonomik krizinin on yıllık yakınsama kazanımlarını sona erdirdiği; ayrışmanın, kentleşme ve uzmanlaşma gibi faktörlerin etkisiyle yerel ve hane halkı düzeyinde de büyüdüğü belirtilmektedir. Teknolojinin işgücü piyasaları üzerindeki etkisinin gelecekte bu eğilimleri daha da kötüleştireceği, demografi ve göç kalıplarının Avrupa'nın geri kalmış bölgelerinin çoğunu boşalttığı; Güney Avrupa'nın bazı bölgelerinde doğurganlık oranlarının AB ortalamasının yüzde 20 altındadır olduğu, Orta ve Doğu Avrupa'nın bazı

⁸³ Raporda atıfta bulunulan ve OECD ülkelerinde gelir dağılımı ve yoksulluk konusunu araştıran çalışmada, beşte birlik dilimlere göre reel hane halkı gelirindeki eğilim değerlendirilerek gelir dağılımının farklı noktalarındaki insanlar için yirmi yılda (1980'lerin ortasından 1990'ların ortalarına ve 1990'ların ortasından 2000'lerin ortalarına) reel harcanabilir gelirlerindeki ortalama yıllık değişikliklerin iki zaman diliminde farklılık gösterdiği belirtilmiştir. Son on yıldaki daha yüksek mutlak gelir artış hızının, önemli farklılıklar olsa da, genel olarak tüm dağılımdaki insanlara fayda sağladığı - yani dağılımın en alt beşte birlik dilimindeki insanların gerçek geliri Belçika, Almanya, Japonya, Türkiye ve - daha az ölçüde - Meksika ve Amerika Birleşik Devletleri'nde düştüğü; ortalama olarak, dikkate alınan tüm OECD ülkelerinde, en üst beşte birlik dilimdeki insanların, her iki on yılda da en alttakilere göre daha fazla gelir kazancı kaydetmiş olmakla birlikte farklılıkların ikinci on yılda daha küçük olduğu ortaya konulmuştur. (OECD, 2008, s. 28, 29)

kısımlarının ise büyük ölçekli göç yaşamaya devam etmekte olduğu ifade edilmektedir. (Farole, Goga, & Ionescu-Heroiu, 2018)

Avrupa'nın geri kalmış bölgelerinin, Orta ve Doğu Avrupa'da birçoğu hızla yakınlaşan yoksul düşük gelirli bölgelerin yanı sıra Güney Avrupa'da durgun üretkenlik ve iş yıkımı yaşayan düşük büyümeli bölgeleri de içerdiği; Avrupa bölgelerinin ekonomik hiyerarşisi önümüzdeki on yıl içinde keskin bir değişim yaşama yolunda ilerlediği ve son on yılın eğilimlerinin devam etmesi halinde, 2025 yılına kadar Romanya, Polonya, Macaristan ve Bulgaristan'ın en yoksul bölgelerinin, ortalama olarak, İtalya, İspanya, Portekiz ve Yunanistan'ın geri kalmış bölgelerinden daha zengin olacağı kestirilmektedir. Ancak her iki geri kalmış bölge grubunun da, düşük işgücü piyasası katılımı, tamamlanmamış yapısal dönüşümler ve beceriler ve kurumlar gibi kritik donanımlardaki büyük boşluklar dahil olmak üzere uzun vadeli büyüme beklentilerini kısıtlayan ortak zorluklarla karşı karşıya olduğu kaydedilmiştir. (Farole, Goga, & Ionescu-Heroiu, 2018)

Gelişmeler, Avrupa Birliği literatürüne yeni terimler de kazandırmıştır.

2.2.2.1.1. Uzak Alanlar

Uzak alanlar (remote areas) mekânsal olarak genellikle uzun mesafelerden etkilenen nüfusla birlikte en yakın kentsel bölgeye/şehre olan mesafeye (sürüş süresiyle ölçülen) göre açıklanmaktadır. Buna göre, uzak alanlar, nüfusun çoğunluğunun en yakın şehirden (en az 50000 nüfuslu) arabayla 45 dakikadan daha yüksek bir mesafede yaşadığı yerler olarak tanımlanmıştır. (European Commission, 2022)

Avrupa Birliği Komisyonunca yayımlanan “New Perspectives on Territorial Disparities From Lonely Places to Places of Opportunities” adlı raporda, 2018 yılında uzak alanlardaki istihdamın, AB'de yaklaşık 13,6 milyon kişiyi temsil eden toplam istihdamın%6,7'sini oluşturduğu, pazar dışı hizmetler ve toptan satış faaliyetlerin

(üçüncül sektör) toplam istihdamın yarısından fazlasını oluştururken, bunu sanayi (%16,9) ve tarımın (%12) izlediği, 2000 ve 2018 yılları arasında, uzak alanlarda, özellikle tarım ve sanayi sektörlerinde %7,2'den fazla iş kaybı yaşandığı belirtilmiştir. (European Commission, 2022)

AB-27'de, tüm alanların yaklaşık %17'si uzak olarak tanımlanmakla birlikte, uzaklığın önemi, uzak alanların sayısına ve her ülkede orada yaşayan nüfusa göre değişmektedir. Letonya, Yunanistan, Hırvatistan, Finlandiya, İsveç ve Macaristan, uzak bölgelerde yaşayan nüfusun en yüksek payına sahip (%20 ile %34 arasında değişen) ve Portekiz ve Estonya ile birlikte uzak olarak sınıflandırılan en fazla sayıda bölgeye sahip ülkelerdir. Uzak alanlardaki nüfusun yaklaşık %30'u nüfus azalması yaşayan bir bölgede yaşamakta olup bazı ülkeler, neredeyse tüm bölgeleri etkileyen derin bir nüfus azalması sürecinin sancısını yaşamaktadır. Bunun, bazı bölgelerin yıllık % -2,5 büyüme oranına ulaştığı Macaristan, Litvanya, Letonya, Bulgaristan, Romanya, Portekiz ve İspanya'da gerçekleştiği; İrlanda, İsveç ve Slovenya'daki uzak bölgelerin tam tersi bir eğilim gösterdiği kaydedilmiştir. (European Commission, 2022)

Uzak alanlardaki istihdam, nüfus ile benzer bir mekânsal model izliyor gibi görünmekte olup bu durum Romanya, Bulgaristan, Letonya, Litvanya veya Hırvatistan'a da yansımakta, gelir ve GSYİH da birbirine benzer kalıplar göstermektedir. Yunanistan, hem GSYİH hem de gelir açısından ekonomik olarak azalan ülkeler listesinde başı çekerken, onu İrlanda'nın kuzeyi, orta ve güney İtalya ve doğu Hırvatistan'daki bazı bölgeler takip etmektedir. Fransa, İspanya ve Portekiz daha az olumsuz bir ekonomik durumda görünürken genel anlamda, 2008-2018 döneminde, GSYİH ve gelir diğer birçok uzak alanda artmaya devam etmiştir. (European Commission, 2022)

Bazı Akdeniz ülkelerinde (Yunanistan, İspanya, Hırvatistan ve Güney İtalya), Romanya, Bulgaristan, Portekiz'de bulunan belediyelerde nüfus azalması daha yüksek olarak %-10

ile -%10'dan fazla arasında değişiyorken, Baltık ülkeleri (Estonya, Letonya ve Litvanya) ve İskandinav ülkeleri (Finlandiya ve İsveç'in kuzey kesimi) de son yıllarda nüfus kaybına uğramıştır. Başkentlerin ve büyük şehirlerin etrafında bir halka oluşturan tuhaf bir mekânsal nüfus azalması paterninin, bahsedilen ülkelerin çoğunda da mevcut olduğu, en belirgin vakaların muhtemelen Berlin, Bükreş, Madrid, Riga, Sofya, Tallinn ve Vilnius civarında bulunduğu, kıyı bölgelerinin, bazı ülkelerin (Portekiz, İspanya, Fransa, İtalya, Hırvatistan, vb.) diğer iç kısımları kadar nüfus azalmasından etkilenmiyor gibi görüldüğü ve bu nüfus dinamiğinin muhtemelen uzak ve kırsal alanlarda yaşayan nüfuslardan daha iyi fırsatlar arayanların büyük şehir merkezlerine ve kıyı bölgelerine göçünün bir sonucu olduğu belirtilmiştir. (European Commission, 2022)

Anılan raporda, uzak alanlardaki yaş ortalamasının yükselmesi ve bununla bağlantılı istihdam kayıpları ile ulaşım maliyetlerindeki artışa dikkat çekilirken, buralarda doğayla uyumlu bir yaşam içinde, yeni ekonomik faaliyetlere de imkân doğduğu, katılım, yeni teknolojiler, ağ oluşturma ve yerel işletmelerin önem kazandığı belirtilmektedir. Özellikle, çocukların ilkokullara erişiminde doğabilecek zorluklara değinilirken, dijitalleşmenin faydalarının gerçeğe dönüşmesi halinde, kırsal ve uzak alanların genç ve çalışma çağındaki nüfus için daha cazip hale gelebileceği, insanların aileler olarak kırsal alanlarda kalmaları için yeni bakış açılarının, konutun satın alınabilirliği, doğaya yakınlık ve daha sağlıklı yaşam tarzlarının yanı sıra Akıllı Köyler girişiminin bir parçası olarak daha dijitalleştirilmiş bir topluluk sayesinde de ortaya çıkabileceği kaydedilmektedir. (European Commission, 2022)

Bazı ülkelerde, uzak kırsal bölgeler ile ikinci evlerin oranı arasında güçlü bir ilişkinin varlığına dikkat çekilerek, bunun da nüfusun önemli bir kısmının kısa vadelerde mevcut olabileceği ve "çok yerellikli bir yaşam tarzı"⁸⁴ yaşadığını gösterdiği; vergilendirme gibi

⁸⁴ Birden çok sayıda ikametgahın bulunması.

konularda çok yerellikli bir bakış açısının benimsenmesinin, yerel ekonomi üzerinde olumlu etki yanında, altyapının ve çekiciliğin geliştirilmesine yardımcı olabileceği, birçok ikinci evin varlığının, bina bakımı, uzaktan yönetim teknolojisi ve güvenlik, çevre düzenlemesi gibi hizmet alanlarında da iş fırsatları yaratabileceği belirtilmektedir. (European Commission, 2022)

Uzak kırsal alanlar, özellikle çevresel restorasyon ve yeniden yapılanma faaliyetleri için uygun bulunmakta olup, bu tür faaliyetler, özellikle Büyük C a Vadisi (PT), Orta Apennines (IT), güney Karpat Dağları (RO), Velebit (CZ) veya Rodop Dağları'nda (BG) vahşi doğaya bağlı i ler ve gelirlerle yerel işletmeleri ve doğa temelli bir ekonominin gelişimini desteklemektedir.⁸⁵ (European Commission, 2022)

Uzak ve kırsal alanlarda yer tabanlı stratejiler uygulanarak, d n         eylemlerle Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinden bazılarına ulaşılmasına yardımcı olunabileceği; yere dayalı politika stratejileriyle, gümüş ekonomisi⁸⁶, çok b lgelilik, yeni uzaktan çalışma modelleri ve elbette doğal sermaye gibi bu bölgelerin bazılarındaki mevcut fırsatlardan yararlanılabileceği, bu bağlamda, kültürel mirasın korunmasının yanı sıra kadınların ve gençlerin entegrasyonunu, ekonomik yapının çeşitlendirilmesi ve birbiriyle bağlantısının iyileştirilmesini teşvik eden önlemlerin de dikkate alınması gerektiği kaydedilmektedir. (European Commission, 2022)

Raporda, bu gibi alanlarda bazı temel hizmetlerin sağlanması, kentsel politika, planlama ve tasarının önemine dikkat çekilmekte, sakinlerinin bu yerlere bağlanma duygusunu geliştirmek, kültür ve eğlence olanakları ve yaşam kalitesinin yükseltilmesinden söz edilmektedir.

⁸⁵ Bu konuda Bkz. R.M.N.(sinema filmi-2022) - Yönetmen: Cristian Mungiu

⁸⁶ Kendilerine özgü tüketim ve tasarruf a ı kanlıklarından yola çıkılarak 50 ya  üzeri bireylerin ihtiyaç ve gereksinimlerini karşılayacak ekonomik fırsatlar 'gümüş ekonomi' olarak nitelendirilmektedir. (Korkmaz & Korkut)

Sonuç olarak söylenebilir ki, uzak alanlar yaklaşımla adeta, kalkınma için yapısal dönüşümde “*kırsal/modern sektör*” olarak adlandırılabilen yeni bir sektör tanımlanmaktadır.⁸⁷

2.2.2.1.2. Yalnız Yerler

Burada geniş bir perspektiften bölgesel yönleri içeren keşfedilmemiş bir yalnız yerler (lonely places) kavramı söz konusu olup yalnız yerlerdeki zorluklar, demografik değişimin, zayıf bir ekonomik gelişmenin, temel hizmetlere (örneğin, eğitim ve olanaklar) ve dijital bağlantıya zayıf erişimin yanı sıra demokratik katılım eksikliğinin neden olduğu potansiyel etkilerle ilişkili olarak tanımlanmaktadır. Bu tür zorluklar, mahalle düzeyinden belediye (şehirler, kırsal ve uzak bölgeler), İşlevsel Kentsel Alan ve bölgesel düzeyden geçerek daha geniş bir bölgesel bağlama kadar ele alınmıştır. Bu zorluklara rağmen, yalnız yerlerin sosyal, ekonomik ve çevresel faydalar açısından da bir dizi fırsat sunduğu belirtilmektedir. (European Commission, 2022)

Tanımlamadaki, alışlagelmiş bölge kavramlarının dışında, statü ya da ölçek sınırlamaları olmaksızın, yer alınan bütünün refah düzeyinden belirgin olarak geride olan yerlere odaklanma anlayışı önemlidir. Ayrıca, yalnız yerlerin “sorun” değil, “fırsat” sözcüğüyle nitelendirilmiş olması da dikkat çekicidir.

Politika müdahaleleri yoluyla hedeflenecek öncelikli alanlar, aynı bölgedeki yalnız yerlerin tipolojilerinin bir arada ortaya çıkma düzeyine bağlı olarak belirlenmiştir. Bir yer tek bir yalnız yer tipolojisi sunduğunda belirli politikalar yararlı olabilirken, birden fazla

⁸⁷ Kalkınma ekonomisinin ortaya çıkışından itibaren her zaman önemli bir konu olan yapısal dönüşüm, kalkınma sürecinde kaynakların bir üretim biçiminden bir başkasına transfer edilmesidir. Bu ayrım, kırsal/tarımsal/geleneksel sektör, kentsel/sınai/modern sektör ve kentsel/geleneksel sektör şeklindedir. Ekonomik kalkınma, sürdürülebilir bir büyüme için gerekli olan ekonomik yapıdaki karşılıklı değişimler olarak görülebilir. (Pınar, 2021, s. 168,169)

tipolojinin bir arada ortaya çıkmasını deneyimleyen yerlerin potansiyelinden yararlanmak için daha entegre bir yaklaşım tercih edilmelidir. Yalnız bir yeri fırsat yerine dönüştürmenin, yerel kalkınma potansiyelini açığa çıkarabileceği ve mevcut ve gelecekteki sakinlerinin refahını artırabileceği gibi yalnız yerlerin senkronize bir şekilde iyileştirilmesini kolaylaştırmanın (örneğin bölgelerindeki tüm kırılmalık tipolojilerinin bir arada ortaya çıkmasını sunanlara veya aynı yalnız yerler tipolojisine ait olanlara odaklanarak) toplam refahı artırma potansiyeli taşıdığı kaydedilmiştir. (European Commission, 2022) Yalnız yerlerin birbirleriyle ve bütünle, uyumlu bir şekilde iyileştirilmesinin, toplam refahın artmasına katkı yapabileceği de vurgulanmaktadır.

Yalnız yerler yaklaşımının, onları fırsat yerlerine dönüştürmek için ortak bir sorumluluk anlamına geldiği, bu sorumluluğun, bölgelerin tüm potansiyelinin tüm Avrupa vatandaşlarının yararına kullanılamamasını sağlamak amacıyla tüm yönetim seviyelerini içermesi⁸⁸ gerektiği belirtilmektedir. (European Commission, 2022)

Dengeli bir bölgesel kalkınmayı teşvik etmek için kentsel gelişimin bölgesel bir bağlamda çerçevelenmesi ve şehirlerde, işlevsel alanlarda, kırsal alanlarda ve bölgelerde entegre bir kalkınma yaklaşımının kullanılmasına ilişkin öneriler yanında, yoksun, dezavantajlı ve marjinalleştirilmiş bölgelere destek için bölgesel kalkınma politikalarının uygulanmasında daha karşılaştırılabilir bir yaklaşımı teşvik etmek için AB politikaları önerilmektedir. (European Commission, 2022) Dikkat çekici yaklaşımlardan biri de şehirlerde, işlevsel alanlarda, kırsal alanlarda ve bölgelerde, bütünleşmiş bir kalkınma yaklaşımından söz edilmesidir.

Yalnız yerler kavramı aracılığıyla bilim ve bilgiyi politika eylemine yaklaştırmmanın daha fazla araştırma için değerli bir ilham kaynağı olduğu, gelecekteki çalışmaların bu çabayı,

⁸⁸ Yararlanabileceklerin sınırlandırılabilmesi, kastedilmektedir.

örneğin diğer ekonomik, sosyal veya çevresel özelliklere dayanarak, yalnız yerlerin diğer tipolojilerine genişletebileceği belirtilmektedir. (European Commission, 2022)

Avrupa Birliği'nde bölgeler arası eşitsizliklerin esasen kısa denebilecek bir dönem içindeki değişimi, konunun dinamik niteliğine dikkat çekiyor. Geri kalmış bölgeler, uzak alanlar ve yalnız yerlerin sorunları Birlik kurumsal yapısınca tespit edilmiş ve gelişmeye giden yola ışık tutulmuştur. Tespit ve öneriler, odaklanılan alanın özelliklerini esas alan yeni bir bölgesel gelişme anlayışını, geri kalmış bölgelerde alışlagelmiş üretimler dışında yeni faaliyetleri, insan kaynakları, girişim faktörü ve bilgi birikiminin bölgesel gelişmede önemli bir rolü olabileceğini akla getirmektedir.

2.2.3. Kurumlar

Bu bölümde, bölgesel gelişme amacına yönelik finansal ve siyasi katkılar yapan iki kurumdan söz edilecektir.

2.2.3.1. Avrupa Yatırım Bankası

Avrupa Yatırım Bankası 1958 yılında Roma Antlaşması'nın yürürlüğe girmesiyle Brüksel'de kurulmuştur. Avrupa Birliği'nin kredi veren koludur. Toplam personel sayısı şu anda 3.450'nin üzerindedir. (European Investment Bank) Lizbon Antlaşmasının 308. maddesinde, tüzel kişiliğe sahip olduğu, üyeleri, üye devletler olan Avrupa Yatırım Bankası'nın statüsünün, Antlaşmalar'a ekli bir protokol ile belirleneceği hükmü yer alır. Görevleri anılan Antlaşmanın 309. maddesinde sayılmaktadır.

Banka'nın görevi, Birliğin çıkarı doğrultusunda iç pazarın dengeli ve düzgün gelişimine katkı sağlamaktır. Banka bu anlamda sermaye piyasasından ve öz kaynaklarından yararlanarak kazanç amacı gütmeksizin kredi vermek suretiyle bazı alanlardaki projelerin finanse edilmesini sağlar. Bu projeler; az gelişmiş bölgelerin ıslah edilmesi projeleri, teşebbüslerin modernleştirilmesi, yapılandırılması ya da iç pazarın kurulması veya işleyişinden ortaya çıkan ve üye devletlerce finanse edilemeyen yeni istihdam kabiliyetlerinin yaratılmasına ilişkin projeler ile birden çok üye devletin ortak çıkarına yönelik olan ve türü ve kapsamı nedeniyle münferit üye devletlerce finanse edilemeyen projelerdir. Banka görevlerini yerine getirirken Birliğin yapısal fonlarından ve diğer finansman araçlarından faydalanarak yatırım programlarının finanse edilmesini kolaylaştırır. Avrupa Yatırım Bankası'nın öncelikli hedefi, Avrupa Birliği'nin dengeli gelişimine katkıda bulunmaktır. (T.C. Dış İşleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı)

2.2.3.2. Avrupa Bölgeler Komitesi

Komisyon, bütünleşmenin bölgesel veya mahalli idarelere genişletilip derinleştirilmesine katkı amacıyla 1988 yılında böyle bir danışma Konseyi kurmuştu. Eyaletlerin desteklediği bu yöndeki öneri Maastricht'te zor da olsa kabul edilmiştir. (Özkan , 2022, s. 174) Maastricht Antlaşmasının 13. maddesinin 4. fıkrasında, “Avrupa Parlamentosu, Konsey ve Komisyon’a, istişari nitelikte faaliyet gösteren Ekonomik ve Sosyal Komite ile Bölgeler Komitesi yardımcı olur.” hükmüyle sınırlı da olsa yer bulan kurum, Lizbon Antlaşmasının Kurumsal ve Mali Hükümler başlıklı Altıncı Kısımda yer alan Birliğin Danışma Organları Başlıklı 3. bölümde, Ekonomik ve Sosyal Komite ile birlikte yer almış, 300. maddede, “*Bölgeler Komitesi, bölgesel ve yerel organların, seçimle gelmiş bölgesel veya yerel yetki sahibi temsilcilerinden veya seçilmiş bir meclise karşı siyasi*

olarak sorumlu olan temsilcilerinden oluşur.” denilmek suretiyle kurumsal kimliği belirlenmiştir.

Bölgeler Komitesi, AB'nin bölgesel ve yerel temsilcilerden oluşan, Avrupa entegrasyonunu amaçlayan, bölgesel veya yerel seçim yetkisine sahip siyasi bir meclisidir. Avrupa Birliği'nin tüm bölgesel alanları, bölgeleri, şehirleri ve belediyeleri için kurumsal temsil sağlamakta olup görevi bölgesel ve yerel makamları Avrupa karar alma sürecine dahil etmek ve böylece vatandaşların daha fazla katılımını teşvik etmektir. Bu amaçla, Avrupa Komisyonu, Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyi ile ve çeşitli yetki kademelerine sahip üye devletlerde çok düzeyli yönetişimi teşvik etmek için yakın iş birliği içinde çalışmakta, Avrupa stratejileri için siyasi tavsiyeleri oylayıp Topluluk mevzuatının hazırlanmasına katılmaktadır. Yine, bölgeler, şehirler ve belediyeler arasında iş birliğini ve deneyim havuzunu kolaylaştırmak için platformlar ve ağlar kurmakta, forumlar düzenlemekte ve temsilci kuruluşlarıyla ortaklıklar geliştirmektedir. (European Committee of the Regions, 2009)

Birliğin gelişmişlik sorunları bulunan alanları için dikkat çekici bir husus, antlaşmalarla konulmuş olan amaç, ilke ve hedefler ile ayrılmış önemli kaynaklara karşın bölgesel gelişme konusunun -fonların statüleri dışında- bir kamusal görev olarak ikincil mevzuata konulmaması, gerekli çalışmaları yürütecek, statüsü belirlenmiş yetkili ve sorumlu bir idari yapının oluşturulmamış olmasıdır. Komisyon, Avrupa Birliği'nin gelirlerini toplamakta, yapısal fonları yönetip harcamaların ve üçüncü ülkelere yapılan yardımların denetimini yapmaktadır. Bunlara ek olarak, harcamalar açısından Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu, Avrupa Sosyal Fonu, Uyum Fonu, Avrupa Tarımsal Garanti Fonu, Kırsal Kalkınma ve Avrupa Tarımsal Fonu gibi fonların idaresinden sorumlu bulunmaktadır.

(Efe, 2020, s. 87) Ancak, sayılan bu eylemlerin, kamusal görev tanımı, yükümlölük ve uygun kamusal idare faaliyetlerinin etkililik düzeyi ile karşılaştırılması mümkün değildir.

2.2.4. Mali Boyut

Bu bölümde, -konu sınırlamaları çerçevesinde- Birlik Bölgesel Politikası için kaynak sağlanması, bunun ilgili yerlere tahsisi ve Birlik toplumunun sürece katılımı konusunda kısaca bilgi verilmesi amaçlanmaktadır. Son kısımda fonlarla ilgili olarak Birlik kaynaklarından alınan güncel verilere de yer verilecektir.

Burada ilk olarak dile getirilecek olan “Çok Yıllı Mali Çerçeve” *The multiannual financial framework* (MFF), AB'nin uzun vadeli bütçesidir. Bir bütün olarak AB harcamaları ve bireysel faaliyet alanları için en az beş yıllık bir süre boyunca sınırları belirler. Son MFF'ler genellikle yedi yıllık bir süreyi kapsamıştır. Tüzük⁸⁹, AB'nin bir bütün olarak harcamalarının yanı sıra kilit alanlar için de sınırları belirlemektedir. Ayrıca, AB'nin öngörülemeyen ihtiyaçlara ve değişen koşullara tepki vermesini sağlamak için tasarlanmış 'özel araçların' kullanımını da kapsar. (European Parliament, 2019)

AB'nin Ekonomik, Sosyal ve Bölgesel Uyum hedefi , Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 174 ila 178. maddelerinde tanımlanmaktadır. (European Commission)

Bölgesel politika, AB'nin ana yatırım politikasıdır. İstihdam yaratmayı, rekabet gücünü, ekonomik büyümeyi, iyileştirilmiş yaşam kalitesini ve sürdürülebilir kalkınmayı destekler. Uyum Politikası, istihdam yaratma, ticari rekabet edebilirlik, ekonomik büyüme, sürdürülebilir kalkınma ve vatandaşların yaşam kalitesinin iyileştirilmesini

⁸⁹ 1303/2013 sayılı Ortak Hükümler Tüzüğü (Bkz. Bölüm: 2.2.1.5.2.)

desteklemek amacıyla Avrupa Birliği'ndeki tüm bölgeleri ve şehirleri hedeflemektedir. Bu hedeflere ulaşmak ve tüm AB bölgelerindeki farklı kalkınma ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla 2021-2027 dönemi için Uyum Politikasına 392 milyar Euro (toplam AB bütçesinin neredeyse üçte biri) ayrılmıştır. Uyum Politikası, Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu (ERDF), Uyum Fonu_ (CF) , Avrupa Sosyal Fonu Plus (ESF+) , Adil Geçiş Fonu (JTF), aracılığıyla finanse edilir. (European Commission)

Uyum politikası, bölgelere belirli sorunları (sınır bölgeleri ve sınır ötesi iş birliği, kentsel alanlar, uzak, ada, dağlık veya seyrek nüfuslu alanlar ve en dıştaki bölgeler gibi) çözmek için özel destek ve yatırım araçları sağlar. Uyum Politikası finansmanının büyük kısmı, AB içinde hâlâ mevcut olan ekonomik, sosyal ve bölgesel eşitsizlikleri yakalamalarına ve azaltmalarına yardımcı olmak amacıyla daha az gelişmiş Avrupa ülkeleri ve bölgeleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. (European Commission)

Avrupa Birliği'nin akçal yardımlarının önemli bir nedeni, hem devletler hem de bölgeler arasında dayanışma ve uyumu sağlamaktır. Bölgesel gelişme politikalarında olduğu gibi, Birliğin bütünleşme hedeflerinde de iki önemli kavram etkili olmaktadır. Bunlardan birisi dayanışma (*solidarity*) kavramıdır. Birlik ortalamasına göre ekonomik ve toplumsal açıdan geri kalmış bölgeleri ve bu bölgelerde yaşayan yurttaşları ön plana çıkaran dayanışma kavramı, bilindiği gibi sürdürülebilir gelişme politikalarının da temelini oluşturmaktadır. (Keleş & Mengi, Avrupa Birliğinin Bölge Politikaları, 2017, s. 153)

İkinci önemli kavram da uyum (*cohesion*) kavramıdır. Bu kavram, bir yandan zengin ve yoksul ülkelerle bölgeler arasındaki gelir ve zenginlik farklarının azaltılmasından herkesin kazançlı çıkacağı varsayımına; bir yandan da az gelişmiş bölgelerin ve aday ülkelerin Birliğin bütünlüğüne uyumunun sağlanması gerektiği anlayışına dayanmaktadır. (Keleş & Mengi, Avrupa Birliğinin Bölge Politikaları, 2017, s. 154)

2.2.4.1. Avrupa Birliği Bölgesel Politika Fonları

Avrupa Birliği Bölgesel Kalkınma Fonu(ABBKF)⁹⁰: 1975, yılında Konsey Tüzüğü ile bölgesel politika harcamalarının ulusal bazda yetersiz kalan kısmına tamamlayıcı olmak amacıyla kurulmuştur. (Bayrakdar, 2020, s. 283)

Avrupa Birliği'ndeki ekonomik, sosyal ve bölgesel uyumu güçlendirmek için tasarlanmıştır. Bunu, bölgeler arasındaki dengesizlikleri düzelterek , vatandaşlarına daha yakın, daha akıllı, daha yeşil, daha bağlantılı ve daha sosyal bir Avrupa'ya yatırım yapılmasını sağlayarak yapmayı amaçladığı belirtilmektedir. ERDF, Avrupa Komisyonu ile üye devletlerdeki ulusal ve bölgesel otoriteler arasında ortak sorumluluk kapsamındaki programları finanse etmektedir. Üye devletlerin yönetimleri hangi projelerin finanse edileceğini seçer ve günlük yönetim sorumluluğunu üstlenir. (European Commission)

Avrupa Uyum Fonu⁹¹: 1994 yılından bu yana üye ülkelere istikrar kazandırmak, ülkelerin sosyoekonomik eşitsizliklerini gidermek için kullanılan önemli yapısal araçlardan birisidir. Gayri Safi Milli Geliri, topluluğun ortalamasının %90'ından daha düşük olan ülkeler de Uyum Fonundan desteklenmektedir. (Bayrakdar, 2020, s. 284)

Uyum Fonu, Avrupa Komisyonu ile üye devletlerdeki ulusal ve bölgesel otoriteler arasında ortak sorumluluk altındaki programları finanse etmektedir. Üye devletlerin yönetimleri hangi projelerin finanse edileceğini seçer ve günlük yönetim sorumluluğunu üstlenir. (European Commission)

Avrupa Sosyal Fonu⁹²: 1960 yılında kurulan Fonun asıl amacı yapısal işsizlikle mücadele etmek, işsizlere mesleki eğitim hizmetlerinin verilmesi ve işsizlere gelir

⁹⁰ European Regional Development Fund (ERDF)

⁹¹ Cohesion Fund

⁹² European Social Fund

sağlamaktır. (Bayrakdar, 2020, s. 285) AB ülkelerinde istihdamı desteklemek ve adil ve sosyal açıdan kapsayıcı bir toplum yaratmak için kullanılır. (European Commission)

Kırsal Kalkınma İçin Avrupa Tarım Fonu⁹³: Tarımda rekabet gücünü artırmak, doğal kaynakların sürdürülebilir şekilde yönetilmesini ve iklim değişikliğiyle mücadele önlemlerini etkili şekilde uygulanmasını, istihdamın oluşturulması ve sürdürülmesi de dahil olmak üzere AB genelinde kırsal alanların dengeli bölgesel gelişiminin sağlanması hedeflenmektedir. (Bayrakdar, 2020, s. 285) AB'nin kırsal kalkınma programlarına katkısını finanse etmektedir. (European Commission)

Avrupa Birliği Dayanışma Fonu⁹⁴: Avrupa'da yaşanan sel felaketinin ardından oluşturulmuş ve felakete uğrayan bölgelere yardım etme amacı taşıyan bir fon niteliğindedir. (Bayrakdar, 2020, s. 286) Şu ana kadar 24 üye devlet (artı Birleşik Krallık) ve 3 katılım ülkesi (Arnavutluk, Karadağ ve Sırbistan) 8,2 milyar Euro'yu aşan bir miktarda destek almıştır. (European Commission)

Adil Geçiş Fonu⁹⁵: Adil Geçiş Fonu (JTF) , 2050 yılına kadar AB'nin iklim nötrlüğüne ulaşmayı amaçlayan Avrupa Yeşil Anlaşması bağlamında Adil Geçiş Mekanizmasının ilk ayağı olan 2021-2027 Uyum Politikasının yeni bir aracıdır . JTF, AB uyum politikasının bölgesel eşitsizlikleri azaltma ve AB'deki yapısal değişiklikleri ele alma hedefi doğrultusunda, bölgesel eşitsizliklerin artmasını önlemek için iklim nötrlüğüne geçişten en çok etkilenen bölgeleri desteklemektedir. Komisyon , AB ülkeleri ve bölgelerinin Adil Geçiş Mekanizması aracılığıyla sağlanan desteğin kilidini açmasına yardımcı olmak için bir Adil Geçiş Platformu kurmuştur. (European Commission)

⁹³ European Agricultural Fund for Rural Development (EAFRD)

⁹⁴ European Union Solidarity Fund (EUSF)

⁹⁵ The Just Transition Fund (JTF)

2.2.4.2. Diğer Fonlar

- 1- Avrupa Denizcilik ve Balıkçılık Fonu
- 2- Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı: Programın temel amacı, AB üyeliğine geçiş sürecinde yararlanıcı ülkelerin siyasi, kurumsal, yasal, idari, sosyal ve ekonomik reformların benimsenmesi ve uygulamada desteklenmesidir. (Bayrakdar, 2020, s. 288)

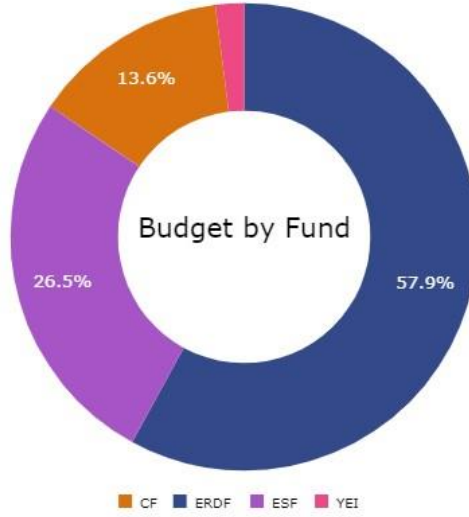
Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, İrlanda, İtalya, Hollanda, İsveç ve İngiltere'ye sadece Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu tahsis edilirken, diğer ülkelere hem Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonundan hem de Uyum Fonundan tahsis edilmiştir. Özellikle Polonya her iki fondan da en yüksek tahsisin gerçekleştiği ülkedir. Toplam hacim olarak Polonya'yı sırası ile İtalya, İspanya, Çekya, Macaristan ve diğer ülkeler izlemektedir. (Bayrakdar, 2020, s. 291)

2.2.4.3. Mali Veriler

2014-2020 dönemi için uyum politikası (Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu, Uyum Fonu, Avrupa Sosyal Fonu ve Gençlik İstihdam Girişimi) ile ilgili finansman (planlanan), hakkında bir sayı vermek gerekirse, toplam 532.627.715.379 Eur olarak belirtilmektedir. (European Commission, 2023)

Grafik 1: 2014-2020: Fona Göre Uyum Politikası Bütçesi

2014-2020: Cohesion Policy budget by Fund, EUR billion (daily update)

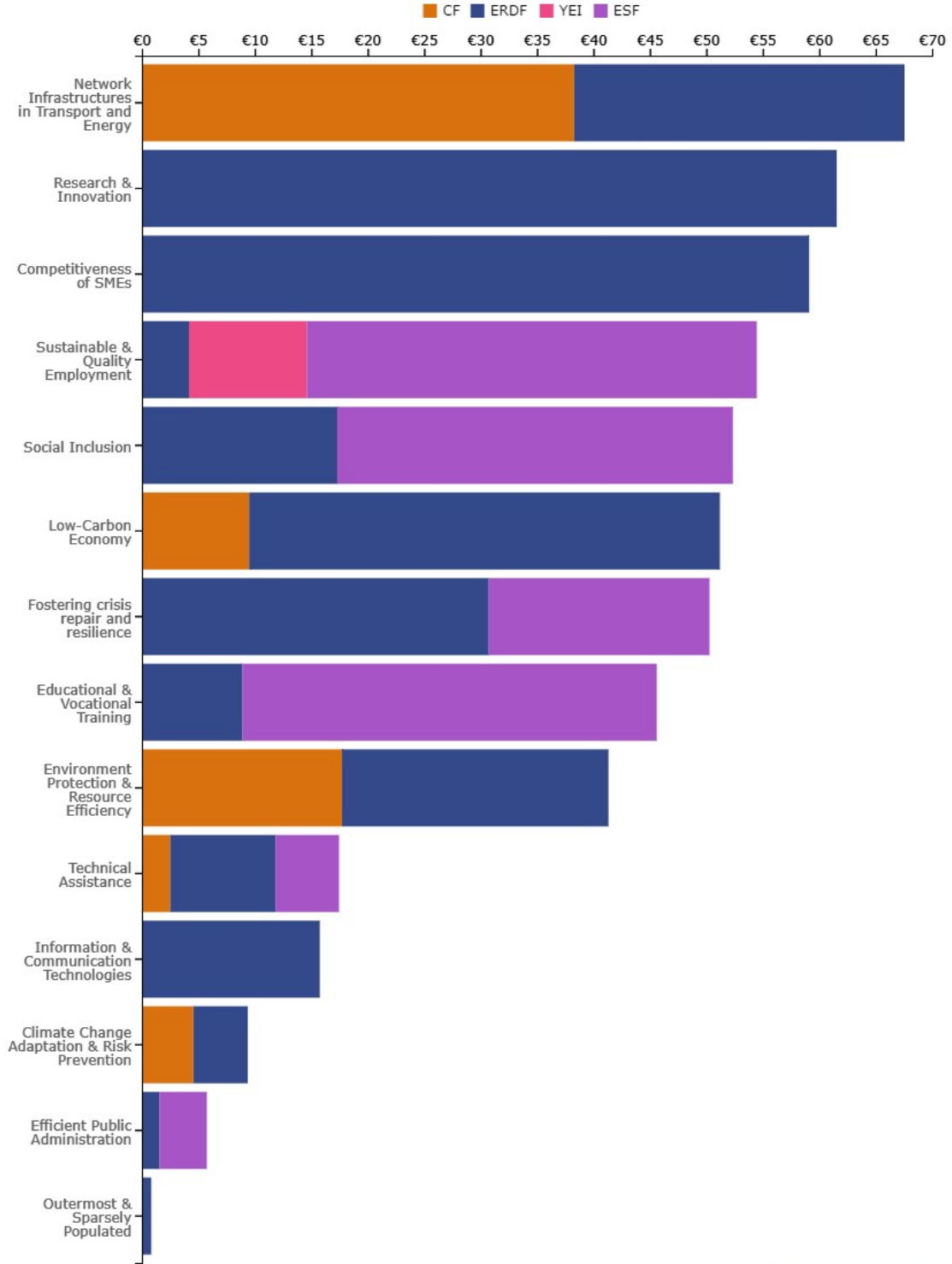


Refresh Date: 18/10/2023

Kaynak: Cohesion Open Data Platform

Grafik 2: 2014-2020: Temaya göre Uyum Politikası Bütçesi

2014-2020: Cohesion Policy budget by Theme, EUR billion (daily update)

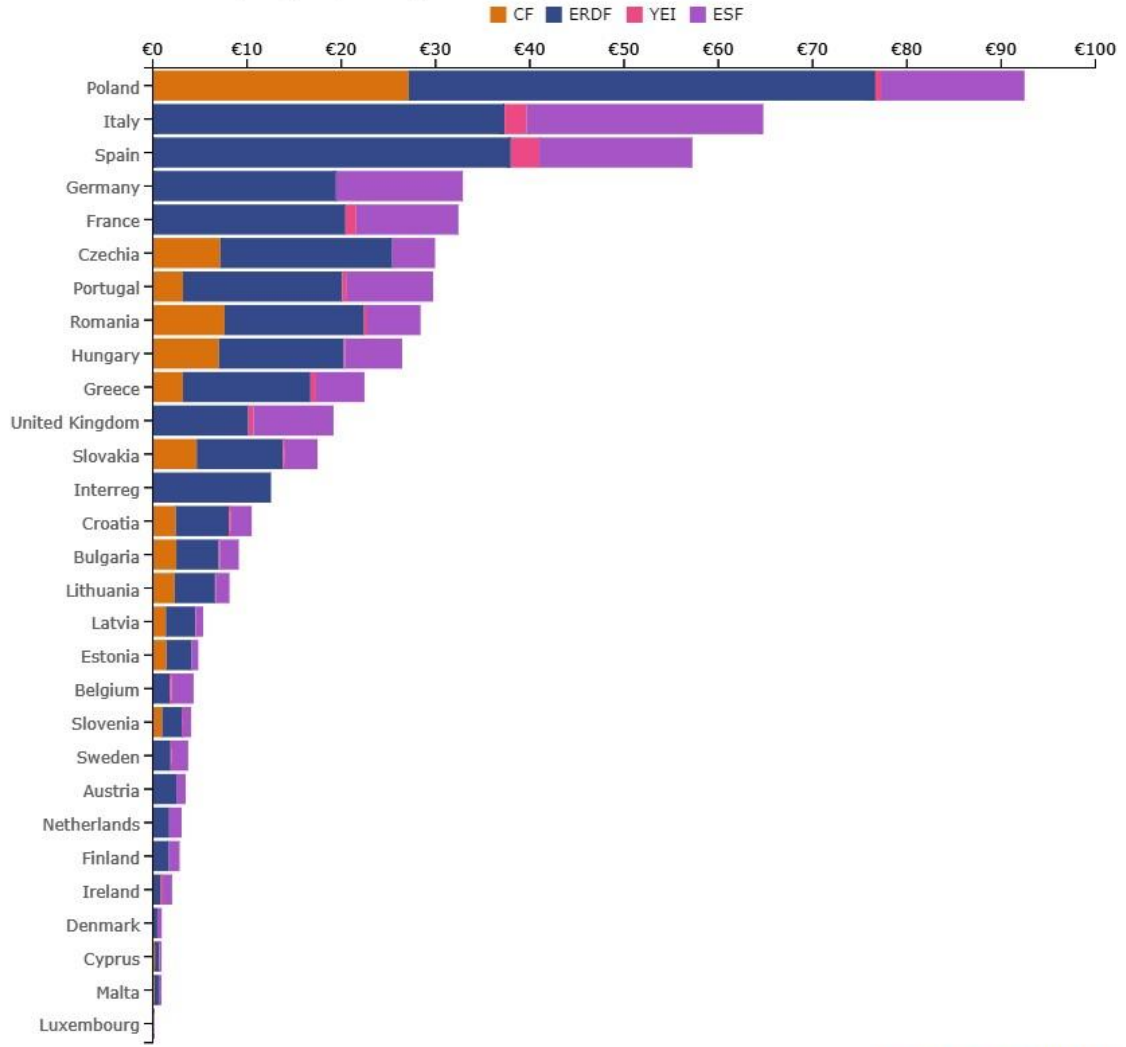


Refresh Date: 18/10/2023

Kaynak: Cohesion Open Data Platform (milyar Eur.)

Grafik 3: 2014-2020: Ülkelere Göre Uyum Politikası Bütçesi

2014-2020: Cohesion Policy budget by Country, EUR billion (daily update)



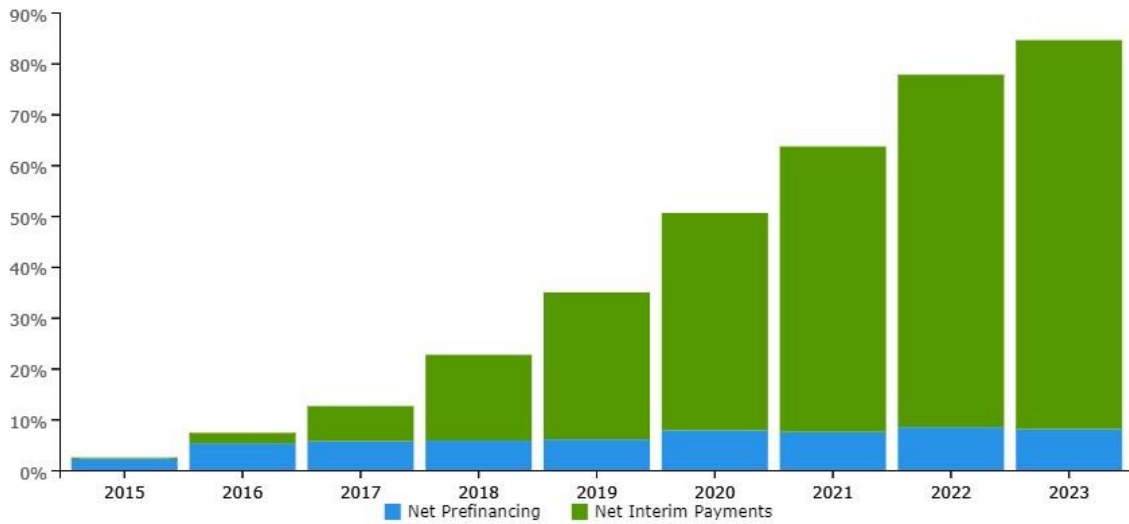
Refresh Date: 18/10/2023

Kaynak: Cohesion Open Data Platform (Milyar Eur.)

Aşağıdaki görselleştirmeler, üye devlet ve bölge kategorisine göre her yılın sonuna kadar kümülatif AB ödemelerini (örneğin 2015, 2014+2015 ödemelerini içerir) göstermektedir. Sunum, ödeme türüne ve bölge kategorisine göre bir bölünmeyi içeriyor ve mevcut toplam ERDF finansmanından tüketim yüzdesine dayalı olarak üye devletlerin bir sıralamasını veriyor. (European Commission, 2023)

Grafik 4: 2014-2020: Ülkelere Göre Uyum Politikası Bütçesi

ESIF 2014-2020: Total EU payments – time series cumulated to the end of each year (daily update): European Regional Development Fund

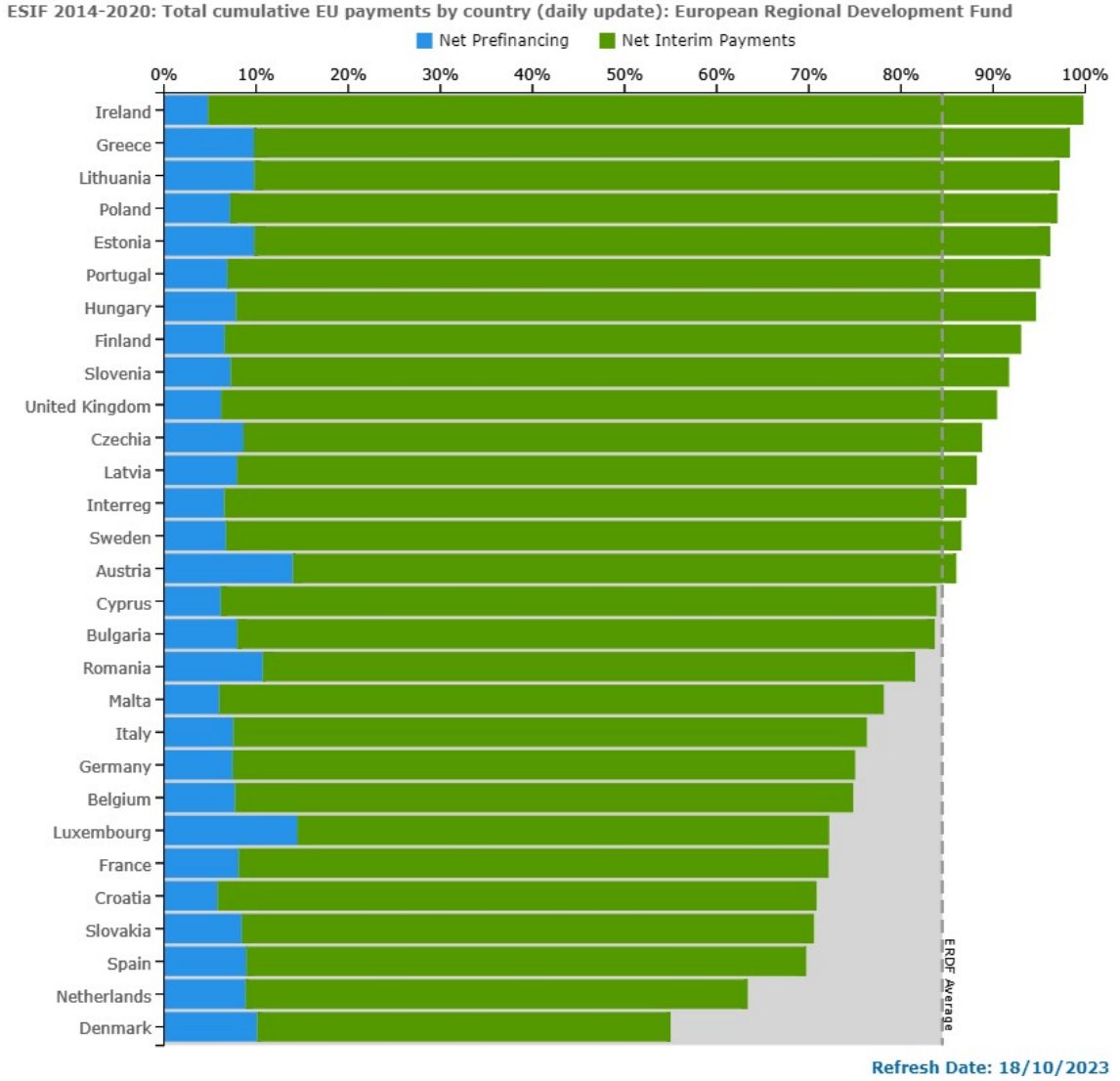


Refresh Date: 18/10/2023

Kaynak: Cohesion Open Data Platform

Grafik 5: ESIF 2014-2020: Ülkelere Göre Toplam Kümülatif AB Ödemeleri:

Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu



Kaynak: Cohesion Open Data Platform

Bu aşamada söylenebilir ki Avrupa Birliği'nde yersel uyum, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması gibi amaçlar için önemli bir kaynak oluşturulmuş ve bu kaynak fonlarda

yer almaktadır.⁹⁶ Ancak, bütçe ilkelerinden⁹⁷ uzaklaşmak, belirsizlik, kaynak kullanımı, şeffaflık ve çıktıların görülmesi gibi genel olarak fon sistemine yönelik eleştiriler akla gelmektedir.

Avrupa Birliği, hukuksal dayanaklar ve mali kaynaklar yönünden bölgesel gelişme politikalarında dikkat çekici olarak aktif durumdayken, konu kurumsal yapı ya da daha açıkça söylemek gerekirse “belirlenen hedefleri, tahsis edilen kaynağı dikkate alarak en uygun yatırımları gerçekleştirecek idari birimleri faaliyete geçirme” söz konusu olduğunda şaşırtıcı şekilde geride kalmaktadır.

Geri kalmış bölgeler, uzak alanlar ve yalnız yerlerin sorunları Birlik kurumsal yapısınca tespit edilmiş ve gelişmeye giden yola ışık tutulmuş ancak ilerlemeyi sağlayacak mekanizmanın ne olduğu konusu aydınlığa kavuşmamıştır. Birlik kendisine adeta bir “Melek Yatırımcı” rolü biçmiştir.

Topluluğun geri kalmış bölgelerle ilgili faaliyetleri alışılmış kamu mali yönetimi ilkelerine göre değil, ülkeler ve birliğin müzakere yeteneklerine göre şekillenmektedir.

Avrupa Birliği’nin bölgesel politikaları, bakış açısına göre farklı değerlendirmelerle karşılaştı da⁹⁸ yıllar içinde tıpkı tarım politikası^{99 100} gibi önemli mali kaynakların söz konusu olduğu bir deneyim yaşatmaktadır.

⁹⁶ Avrupa Birliği tarafından uyum politikaları için sağlanan fonların muazzam harcaması, hem ülkeler arasında hem de ülkeler içindeki refah düzeyindeki eşitsizliklerin kritik doğasına ve sürekliliğine daha fazla tanıklık etmektedir. (Jackson, Hewings , Rey, & Lozano Gracia, 2019, s. 14)

⁹⁷ Bütçe ilkeleri ve fonlar konusunda bkz. Federal Anayasa Mahkemesi’nin (Almanya) 15 Kasım 2023 Tarihli ve 101/2023 sayılı Basın Bülteni ile duyurulan kararı. (https://www.bundesverfassungsgericht.de/EN/Homepage/home_node.html)

⁹⁸ Bu konuda bkz. (Middelaar, 2014)

⁹⁹ Ortak Tarım Politikası-*The Common Agricultural Policy* CAP, istikrarlı bir gıda tedariki sağlayan, çiftçilerin gelirini güvence altına alan, çevreyi koruyan ve kırsal alanları canlı tutan, toplum ve tarım arasındaki bir ortaklıktır. (European Commission)

¹⁰⁰ Ortak Tarım Politikası kapsamında, genç çiftçiler için sağlanan doğrudan sübvansiyonlar bulunmaktadır. Yeni çiftçiler oluşturulması tedbirleri, ilk kuruluşu ve ilk kurulundan sonra işletmelerinin yapısal uyumunu kolaylaştırma amaçlarına sahiptir. (Šimpachová Pechrová, Šimpach, Medonos, Špěšná, & Delín, 2018)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ TEŞVİK TEDBİRLERİNE AVRUPA BİRLİĞİNİN BAKIŞI ve ÜYE ÜLKELERİN UYGULAMALARI

3.1. Genel Çerçeve

Avrupa Birliğinin kuruluş kronolojisi bir yana, bölgesel gelişme/geri kalmışlık bağlamında bakılırsa bir zamanlar batı, Avrupa'nın bir parçası iken bugün, Avrupa'nın batının bir parçası olduğu, küresel çağın devasa aktörlerine kıyasla taşralaştığı, demografik ağırlığı, askeri gücü, enerji ve maden kaynakları bakımından dünyanın giderek önemsizleşen bir yöresi olduğu, bu durumun Avrupa'yı her biri mutlak egemenliğe sahip devletlere bölünmüşlüğüne aşma zorunluluğu ile karşı karşıya getirdiği belirtilmektedir. (Morin & Ceruti, 2014, s. 11) Diğer taraftan, kuruluş aşamasında ekonomik anlamda birbirine göreceli olarak daha yakın düzeyde ülkelerden oluşan Birlik'te bugün, Kuzeybatı Avrupa'daki ihracata dayalı koordineli piyasa ekonomilerinin *coordinated market economies* (CME), Güney Avrupa tüketime dayalı karma piyasa ekonomilerinin *mixed market economies* (MME) ve Doğu Avrupa'nın eski geçiş ülkelerindeki bağımlı piyasa ekonomilerinin *dependent market economies* (DME) farklı modellerinin hepsinin kendine özgü avantaj ve dezavantajlarından söz edilmektedir. “Avrupa Birliği, liberal-uluslarüstü bir modelin yol gösterici ilkesini izleyerek, bu farklılıkları dengelemek için giderek daha fazla baskı oluşturmuştur”. (Nölke, 2023, s. 118)

Kamu maliyesi araçları, doğal olarak dengeli bir ekonomik büyüme için ilk akla gelen önlemlerden olduğundan, bu konuda Birlik uygulamalarının nasıl somutlaştığı önemlidir. Birleşmiş Milletlerce 2000 yılında yayımlanmış bir raporda, Batı Avrupa'nın sanayileşmiş ülkelerinin genellikle vergi teşviklerinden daha fazla finansal teşvik verdiği, İrlanda'nın ise üretimi teşvik etmek için indirimli vergi oranları sunan bir istisna olduğu belirtilmiştir. Geçiş dönemindeki ekonomiler genellikle daha yüksek kazanç vergilerine ve daha az teşvik seçeneğine sahiptir. Bu ekonomilerde, seçilen sektörlerdeki yatırımlara yatırım indirimi veya vergi kredisi gibi teşvikler verilmektedir. Özellikle engelliler için iş yaratma, ödenen maaşlara bağlı olarak vergi muafiyetleri veya vergi indirimleri verilerek teşvik edilmektedir. Teşvikler, vergi ve harç muafiyetleri veya KDV'nin kısmen veya tamamen muafiyeti yoluyla ihracatın teşvik edildiği özel ekonomik bölgelerde daha liberal bir şekilde mevcuttur. (UNCTAD, 2000, s. 119)

Avrupa Birliği Komisyonunca düzenli olarak yayımlanan Avrupa Birliği'nde Vergi Politikaları adlı eserin 2020 araştırmasının önsözünde: “vergi politikalarının amaçlar için daha iyi bir ortam yaratabileceği, uluslararası kurumlar vergisi sisteminde reform yapmak için AB düzeyinde ve uluslararası düzeyde çalışılması gerektiği, aynı zamanda, vergi suistimaline karşı mücadelenin de yoğunlaştırılmasının önemli olduğu, 21. yüzyılın vergi sistemlerinin daha yeşil bir ekonomiye geçişe doğrudan katkıda bulunması gerektiği, bu geçişler yoluyla sosyal piyasa ekonomisini korumak için¹⁰¹, vergi politikalarının ulusal vergi politikası seçimlerini ve sosyal adaleti korurken vergi gelirlerinin sürdürülebilirliğini de sağlaması gerektiği” kaydedilmiştir. (European Commission, 2020, s. 5)¹⁰²

¹⁰¹ “liberal-uluslarüstü pratiğin yasal temeli, Avrupa Birliği'nin Roma Antlaşmalarında zaten yer alan temel bir tasarım hatasıdır. Alman anayasasının aksine, Avrupa yarı anayasası (antlaşma sistemi) ekonomik olarak tarafsız değildir. Liberal ekonomik özgürlükler AB'de anayasal statüye sahiptir.” (Nölke, 2023, s. 120)

¹⁰² “Verginin yeniden yapılandırılması, özellikle vergi yükünün emek ve tüketim arasında bölünme şeklini değiştirerek ve vergi oranlarını yükseltmek yerine vergi tabanını genişletmeyi tercih ederek büyümeyi teşvik etmeye hizmet etmelidir.” (European Parliament, 2015, s. 1)

Aynı raporda: yatırımı teşvik etmek ve olumlu ve olumsuz dışsallıkları ele almak; vergi idaresinin ve vergi kesinliğinin iyileştirilmesi, istihdamın artırılması; eşitsizliklerin azaltılması, ve vergi uyumluluğunun sağlanması, AB'nin beş vergi önceliği olarak ortaya konulmaktadır. (European Commission, 2020, s. 15)

Tıpkı, geri kalmış bölgeler, uzak alanlar ve yalnız yerlerin sorunlarının Birlik kurumsal yapısınca tespit edildiği gibi bugün ve gelecek için vergi politikalarında da yapılması gerekenler olduğunun belirlendiği görülmektedir.

Avrupa Birliği Komisyonu belgelerinde, vergi politikasının ekonomiyi ve toplumu şekillendirmede oynayacağı bir rolü olduğu saptandıktan sonra, vergi politikasının, yatırımı teşvik edebileceği, olumlu ve olumsuz dışsallıkları ele alabileceği (örneğin, çevreye zararlı faaliyetlerin sınırlandırılması), istihdamı destekleyebileceği, eşitsizliği azaltabileceği ve tüm vergi mükelleflerinin adil paylarına katkıda bulunmalarını sağlayabileceği belirtilmiştir. Buna ek olarak, optimal bir vergi sistemi tasarımının, ulusal vergi hükümleri ile tek pazarın gereklilikleri gibi birbiriyle çelişebilecek iki hedef arasında bir karşılıklı vazgeçme ve denge kurma gereksiniminin dikkate alınmasını ve hedeflerin ulusal koşullara ve politika seçimlerine göre önceliklendirilmesini içereceği, halkın katılımının, vergi reformlarının "meşruiyeti" için çok önemli olduğu kaydedilmiştir. (European Commission, 2020, s. 17)

Avrupa Birliği Parlamentosunca hazırlanan “Tax Policy In the EU” adlı raporda ise, genel vergi tasarımı ile ilgili olarak, dar tabanlar ve daha yüksek oranlarla karakterize edilen sistemlere kıyasla daha geniş vergi tabanları (daha az muafiyet ve tercihli oranlarla) ve daha düşük oranlarla, verimlilik kazanımları elde edilebileceği, bunun da daha az çarpıtıcı bir sistem anlamına geleceği, çünkü daha az muafiyet ve tercihli oranların, planlama stratejilerinin diğer seçenekten yararlanma alanını azaltacağı; vergi uyumunun iyileştirilmesi yoluyla vergi etkinliğinin güçlendirilmesi, vergi indiriminin

sınırlandırılması, vergi matrahlarının güncellenmesi ve gerçeğe uygun hale getirilmesi gibi tasarım ve yönetim unsurlarının da vergi değişimini desteklemeye katkıda bulunabileceği, ifade edilmiştir. (European Parliament, 2015, s. 18)

Bu noktada, Avrupa Birliğinin, Dünya ölçeğinde ve kendi bünyesinde meydana gelen değişimlerden doğal olarak etkilendiğini, Birlik kurumsal yapısının, vergi uygulamalarının geleceği konusunda, kamu maliyesinin gerekliliklerine uygun arayışlar içinde olduğunu söylemek mümkündür.

3.1.1. Avrupa Birliğinde Vergi Teşvik Tedbirlerinin Hukuksal Dayanakları

Avrupa Birliğinde, kurucu antlaşmalarda vergilendirme yetkisi tanımlanmamış olsa da Antlaşmalardaki genel ilke ve kurallar ile özellikle ABAD'ın yargıç yapısı hukuk olarak tanımlanabilecek içtihatlarıyla bir vergi hukuku oluşmuştur. *“AB hukuku, kurucu antlaşmalardan (Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma) ve kurucu antlaşmalarla Avrupa Birliği'ne devredilen yasama yetkilerine dayanan yasal hükümlerden oluşur. AB hukuku hükümlerinin vergiler üzerinde etkisi olabilecek kısmına AB vergi hukuku denir. AB vergi hukuku, AB üye devletlerinin iç vergi mevzuatı ve bu yasaların nasıl yorumlanacağı ve uygulanacağı üzerinde önemli bir etkiye sahiptir”*. (Podolska, 2023, s. 56)

3.1.1.1. Birincil Kaynaklar

Doğrudan ya da dolaylı olarak yersel uyum ve geri kalmış bölgelerin geliştirilmesi bağlamında önemli olmakla birlikte, vergi teşvikleri, gerek kamu maliyesi yaklaşımı

gerekse evrensel bir kural olan vergide kanunilik ilkesi gereğince Birliğin yürürlükteki temel hukuksal metnilerindeki yerine ve bu metnilerdeki hükümlere göre de incelenmelidir.

Maastricht Antlaşmasının başlangıcında vergiye ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. İlişkili kavramlar olarak “Ekonomilerinin güçlendirilmesini ve yakınsamasını sağlamaya ve işbu Antlaşma ve Avrupa Birliği’nin İşleyişi Hakkında Antlaşma’nın hükümlerine uygun olarak tek ve istikrarlı bir para birimini de içeren bir ekonomik ve parasal birlik kurmaya kararlılık” ve “Sürdürülebilir kalkınma ilkesini göz önünde tutarak ve iç pazarın tamamlanması ve uyumun ve çevrenin korunmasının güçlendirilmesi çerçevesinde, halklarının ekonomik ve sosyal bakımdan gelişmesini teşvik etmeye ve ekonomik bütünleşmedeki ilerlemelerin diğer alanlardaki paralel gelişmelerle birlikte olmasını güvence altına alacak politikaları uygulamaya azim” iradeleri dile getirilebilir. Yine 3. Maddenin 3. Fıkrasındaki hükümler, vergiden söz etmese de ilişkili kavramlar olarak dikkate alınmalıdır.

Maastricht Antlaşmasında olduğu gibi, Lizbon Antlaşmasının başlangıcında da vergiye ilişkin bir hüküm bulunmamakta olup ilişkili kavramlar olarak, “Avrupa’yı bölen engelleri ortak eylemle ortadan kaldırarak, devletlerinin ekonomik ve sosyal bakımdan gelişmesini sağlamaya kararlılık”, “Çabalarının temel amacının, halklarının yaşam ve çalışma koşullarının sürekli iyileştirilmesi olduğunu teyit”, “Büyümede istikrarı, ticarete dengeyi ve rekabette dürüstlüğü sağlamak amacıyla mevcut engellerin kaldırılması için uyumlu eylemin gerekliliğini kabul” ve “Bölgeler arasındaki farklılıkları ve daha az gelişmiş bölgelerin geri kalmışlığını azaltarak, ekonomilerinin birliğini güçlendirmeye ve uyumlu biçimde gelişmesini sağlamaya isteklilik” iradeleri dile getirilebilir.

Vergilendirmeye ilişkin kurallar da devlet yardımları¹⁰³ gibi Birliğin Politikaları ve İç Eylemleri kısmındaki “Rekabet, Vergilendirme ve Mevzuatların Yaklaştırılması ile İlgili Ortak Kurallar” başlığı altında yer alan 110-113. Maddelerinde kendini gösterir.

110. maddede, hiçbir üye devletin, diğer üye devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamayacağı, diğer üye devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte bir iç vergi koyamayacağı hükme bağlanmaktadır. 111. Maddede, üye devletlerden birine ihraç edilen ürünlerin, doğrudan veya dolaylı olarak tabi tutuldukları iç vergiden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamayacağı belirtilmektedir. 112. Madde “Muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki vergiler bakımından, üye devletlere yapılan ihracata ilişkin indirim ve vergi iadelerinin uygulanması ve üye devletlerden yapılan ithalata ilişkin telafi edici vergilerin konulması, ancak Komisyon’un önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için daha önceden onaylanması halinde mümkündür.” Hükümünü taşımaktadır. Son olarak 113. Maddede, Konseyin, özel yasama usulü uyarınca hareket ederek, oybirliğiyle, Avrupa Parlamentosu’na ve Ekonomik ve Sosyal Komite’ye danıştıktan sonra, iç pazarın kurulması ve işleyişinin sağlanması ve rekabetin bozulmasından kaçınılması için gerekli olduğu ölçüde, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümler kabul edeceği hükme bağlanmıştır.

“Her üye devlet, ulusal vergi yasasına uygun olarak kendi vergilendirme yetkilerini kullanır ve ilgili devletteki vergilendirme alanlarını hangi kriterlerin belirlediğine karar verir. Bununla birlikte, üye devletler yetkilerini, kurucu antlaşmalar ve bu antlaşmalar temelinde kabul edilen mevzuat hükümleri kapsamındaki yükümlülüklerine uygun olarak

¹⁰³ Bkz. Bölüm: 2.2.1.6.1.

kullanmalıdır. AB vergi hukukunun ulusal hukuk üzerindeki etkisi giderek daha karmaşık hale gelmektedir". (Podolska, 2023, s. 57)

Özetle, vergi hükümleri çok sınırlı bir alana hasredilmiş ve üye ülkeler arasındaki ticarete yönelik, gümrük birliğinin destekleyici maddeleri olarak kalmıştır. Bu durumda, antlaşmalarda vergi konusunda kamu maliyesi ve bölgesel gelişmenin ayırt edici kavramlarına ilişkin özel hükümler bulmanın mümkün olmadığı söylenebilir. Öyleyse, Birlik özel ve tüzel kişileri, üye devletler ve Birlik organları, Birlik amaçlarıyla bağdaşmayan ancak antlaşmalardaki özel hükümlerde de yer almayan vergiyle ve vergi teşvikleriyle ilgili bir durumla karşılaştıklarında itiraz ve taleplerini antlaşmaların başlangıç hükümlerine ve Birliğin izlenmesi gereken politika hükümlerine dayanarak dile getirebilecek, Birlik ve üye ülkeler bu konuda uygulayacakları politikalarda belirtilen ilkesel hükümleri dikkate alacaklardır.

3.1.1.2. İkincil Kaynaklar

Birlik normlar hiyerarşisinde kurucu antlaşmalar, temel norm olarak ikincil nitelikli düzenlemelere kaynaklık ediyor olsa da ikincil kaynakların kendisi, Antlaşmaların hükümlerinin Birlik organlarınca nasıl yorumlandığı ve uygulandığı, organların tutum ve eğilimlerinin ne olduğu, nasıl geliştiği de önem taşımaktadır.

Birlik'te vergi teşviği başlığı altında değerlendirilebilecek bir regülasyon bulunmamaktadır. Bunun sebebinin antlaşmalarla ilgili değerlendirmeye örtüştüğü söylenebilir.

3.1.1.2.1. Vergi Teşvikleriyle İlgili Direktifler

- 24- Motorlu araçlardan kaynaklanan hava kirliliğine karşı alınacak önlemlere ilişkin üye devletlerin kanunlarının yakınlaştırılmasına ilişkin 70/220/EEC sayılı Direktifi tadil eden 26 Haziran 1991 tarihli ve 91/441/EEC sayılı Konsey Direktifi (Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 1991)

Direktif, dayanak olarak Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran Roma Antlaşmasının ‘Mevzuatın Yakınlaştırılması’ başlıklı 100. Maddesinden sonra gelen 100a¹⁰⁴ maddesini göstermektedir. Yasal durumu anlayabilmek için 100. Maddeyi ve 100a maddesinde atıfta bulunulan 8a maddesini birlikte değerlendirmek gerekmekte olup bu noktada özetle söylenebilir ki:

- Direktif, çevresel amaçla ve direktif kapsamındaki araçların satın alınması için bütün üye devletlerin vergi teşvikleri vermesi halinde standartların çevresel etkisinin artacağı düşüncesiyle getirilmiştir. Birlik genelinde odaklanılan bir çevresel amaç ve bunun için direktife bağlanan bir vergi teşviki önlemi/aracı söz konusudur.
- Üye devletler 1 Ocak 1992 tarihine kadar bu Direktife uymak için gerekli kanunları, yönetmelikleri ve idari hükümleri yürürlüğe koyacaklar, bu konuda derhal Komisyonu bilgilendireceklerdir.
- Konsey, vergi teşvikleri konusunda antlaşmalarda bir hüküm olmamasına karşın mevzuatın yakınlaştırılması kapsamında, antlaşmaların başlangıç hükümlerine ve Birliğin izlenmesi gereken politika hükümlerine dayanarak direktif çıkarabilmektedir.

¹⁰⁴ Bu Madde Tek Avrupa Senedinin 18.Maddesi ile eklenmiştir.

- 24- İki veya üç tekerlekli motorlu taşıtların belirli bileşenleri ve özelliklerine ilişkin 17 Haziran 1997 tarihli ve 97/24/EC sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifi (Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 1997)

Direktif, dayanak olarak Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşmanın¹⁰⁵ ‘Mevzuatın Yakınlaştırılması’ başlıklı 100. Maddesinden sonra gelen 100a maddesini göstermektedir. Direktifle ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Direktif, iç pazarın işleyişinin önündeki engellerin kaldırılması ve çevresel amaçlarla, iki ya da üç tekerlekli motorlu araçların tüm üye ülkelerde belirli özelliklere sahip olması düşüncesiyle getirilmiştir. Bu kez iç pazarın işleyişini sağlamaya yönelik tedbirlerin alınması amacıyla üye ülkelerin getirdikleri farklı teknik gerekliliklerin vergi teşvikleri yoluyla uyumlaştırılması söz konusudur.
- Üye devletlerin, vergi teşvikleri vererek, kirlletici ve gürültü emisyonlarına karşı önlemlerle ilgili olarak Topluluk düzeyinde kabul edilen gereklilikleri önceden karşılayan araçların pazarlanmasını teşvik etmeleri sağlanacak, Komisyon, atıfta bulunulan vergi teşviklerinden herhangi birini uygulamaya koyma veya değiştirme niyetleri hakkında yorumlarını sunabilmesi için zamanında bilgilendirilecektir.
- Avrupa Parlamentosu ve Konsey, mevzuatın yakınlaştırılması kapsamında, antlaşmaların başlangıç hükümlerine ve Birliğin izlenmesi gereken politika hükümlerine dayanarak direktif çıkarmıştır.

- 24- Motorlu taşıtlardan kaynaklanan emisyonlardan kaynaklanan hava kirliliğine karşı alınacak önlemlere ve Konsey Direktifi 70/220/EEC’de değişiklik

¹⁰⁵ Maastricht Antlaşması, Avrupa Birliği Resmî Gazetesi 29.07.1992 C 191

yapılmasına ilişkin Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 13 Ekim 1998 tarihli ve 98/69/EC sayılı Direktifi (Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 1998)

Direktif, dayanak olarak 1997 tarihli direktifte olduğu gibi Avrupa Topluluğunu kuran Antlaşmanın ‘Mevzuatın Yakınlaştırılması’ başlıklı 100. Maddesinden sonra gelen 100a maddesini göstermektedir. Direktifle ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Direktif, iç Pazar çerçevesinde tedbirler alınması ve çevresel amaçlarla hem mobil hem de sabit kaynaklardan kaynaklanan emisyonların azaltılması gerektiği anlayışıyla çeşitli kirleticiler için emisyon azaltımları düşüncesiyle getirilmiştir.
- Üye devletlerin, vergi teşvikleri yoluyla, Topluluk düzeyinde kabul edilen gereklilikleri karşılayan araçların piyasaya arzını hızlandırmalarına izin verilecek, Üye devletler, *diğer hususların yanı sıra* , kullandığı araçların bu Direktifte veya 70/220/EEC sayılı Direktifte yapılan önceki değişikliklerde belirtilen değerleri karşılayacak şekilde yeniden donatılması ve uygun olmayan araçların kaldırılması için vergi veya mali teşvikler getirebileceklerdir.
- Avrupa Parlamentosu ve Konsey, mevzuatın yakınlaştırılması kapsamında, antlaşmaların başlangıç hükümlerine ve Birliğin izlenmesi gereken politika hükümlerine dayanarak direktif çıkarmıştır.

- 24- İki ve üç tekerlekli motorlu taşıtlardan kaynaklanan kirletici emisyon seviyesinin düşürülmesine ve Direktif 97/24/EC’yi tadil eden 19 Temmuz 2002 tarihli ve 2002/51/EC sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifi (AÇA ile ilgili metin) – Komisyon tarafından yapılan açıklama – Tamamlayıcı olarak Komisyon beyanı (Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2002)

Direktifle ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Direktif, yukarıda anılan 1997 tarihli direktiften sonra yeni oluşun koşullara uyum amacıyla çıkarılmıştır.
- Üye devletler, yalnızca 97/24/EC Direktifine uyan araçlar için vergi teşvikleri sağlayabilecek, bu tür teşvikler belirlenmiş koşullardan birine uygun olacaktır. Komisyon, gözlemlerini sunabilmesi için, 1. Paragrafta atıfta bulunulan vergi teşviklerini oluşturma veya değıştirme planları hakkında yeterli bir süre içinde bilgilendirilecektir. Üye devletler, 1 Nisan 2003 tarihine kadar bu Direktife uymak için gerekli kanunları, yönetmelikleri ve idari hükümleri yürürlüğe koyacaklardır. Üye devletler, bu konuda derhal Komisyonu bilgilendireceklerdir.
- Avrupa Parlamentosu ve Konsey, mevzuatın yakınlaştırılması kapsamında, antlaşmaların başlangıç hükümlerine ve Birliğin izlenmesi gereken politika hükümlerine dayanarak direktif çıkarmıştır.

24- Enerji ürünleri ve elektriğin vergilendirilmesi için Topluluk çerçevesinin yeniden yapılandırılmasına ilişkin 27 Ekim 2003 tarih ve 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifi (Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2003)

Direktif, Nice Antlaşmasının 93. Maddesine dayanmaktadır. Anılan Madde ‘Konsey, Komisyon’un önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komite ‘ye danıştıktan sonra oybirliğiyle hareket ederek, işlem vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilendirme biçimlerine ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümleri, söz konusu uyumlaştırmanın mümkün olduğu ölçüde kabul eder. 14 üncü maddede belirtilen süreler içinde iç pazarın kurulması ve işleyişinin sağlanması zorunludur.’ Hükümünü taşımaktadır.

Direktifle ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Direktif, enerji fiyatlarının, Topluluğun enerji, ulaşım ve çevre politikalarının temel unsurları olduğu, elektrik ve enerji ürünlerine asgari vergi oranı uygulayan Topluluk hükümlerinin bulunmamasının iç pazarın düzgün işleyişini olumsuz yönde etkileyebileceği, iç pazarın düzgün işlemesi ve diğer Topluluk politikalarının hedeflerine ulaşılmasının, elektrik, doğal gaz ve kömür de dahil olmak üzere çoğu enerji ürünü için Topluluk seviyesinde asgari vergilendirme düzeylerinin belirlenmesini gerektireceği düşüncesiyle çıkarılmıştır.
- Üye devletler, bu Direktife uygun olarak enerji ürünleri ve elektriğe vergi koyacak; listelenmiş enerji ürünlerine ve elektriğe uygulayacakları vergilendirme seviyeleri, bu Direktifte öngörülen asgari vergilendirme seviyelerinden az olamayacak; bu Direktif tarafından öngörülen vergilendirme seviyesindeki muafiyetleri veya indirimleri direkt olarak, farklılaştırılmış bir oran aracılığıyla, vergi tutarının tamamını veya bir kısmını iade ederek yürürlüğe koymakta serbest olacaktır.
- Birlik, dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasıyla ilgili antlaşma hükmüne dayanarak vergi ve teşvikleri konusunda bir direktif çıkartmıştır.

6- Araçlarda kullanılan sıkıştırma ateşlemeli motorlardan gaz halindeki ve partikül halindeki kirleticilerin emisyonuna ve doğal veya araçlarda kullanım için sıvılaştırılmış petrol gazı gazla çalışan pozitif ateşlemeli motorlardan gaz halindeki kirleticilerin emisyonuna karşı alınacak önlemlere ilişkin üye devletlerin yasalarının yakınlaştırılması hakkında Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 28 Eylül 2005 tarih ve 2005/55/EC sayılı Direktifi (Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2005)

Direktif, dayanak olarak yasaların yakınlaştırılması başlıklı 3. Bölümde yer alan 95. Maddeyi ve devlet yardımlarıyla ilgili 87. Maddeyi göstermektedir.

Direktifle ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Direktif araçlardan çıkan kirleticilerin emisyonuna karşı alınacak önlemlerle ilgili olarak çıkarılmıştır.
- Bu tür teşviklerin Antlaşma hükümlerine uygun olması ve iç pazarın bozulmasını önlemeye yönelik belirli koşulları sağlaması şartıyla üye devletlerin, vergi teşvikleri yoluyla, Topluluk düzeyinde kabul edilen gereklilikleri karşılayan araçların piyasaya arzını hızlandırmalarına izin verilecek, bu vergi teşviklerinden bazıları Antlaşma'nın 87(1) Maddesi uyarınca Devlet yardımı olduğundan, ilgili uygunluk kriterlerine göre değerlendirilmek üzere Antlaşma'nın 88(3) Maddesi uyarınca Komisyon'a bildirilecek, Prosedürü basitleştirmek ve hızlandırmak amacıyla, bu Direktifte belirtilen temel hükümleri uygulayan tedbirlerin yanı sıra bu Direktifin eklerinin bilimsel ve teknik ilerlemeye uyarlanmasına yönelik tedbirleri kabul etme görevi Komisyona bırakılacaktır.
- Birlik, direktifte öngörülen vergi teşviklerinden bazılarının devlet yardımı olduğunu saptamıştır.

Aktarılan direktifler, Avrupa Parlamentosu ve Konsey'in Antlaşmalarda vergi teşvikleriyle ilgili hükümler bulunmamasına karşın yukarıdaki değerlendirmelerde belirtildiği gibi, Antlaşmalardaki diğer ilke ve kurallara dayanarak vergi teşvikleriyle ilgili ikincil düzenlemeler çıkartmakta olduğunu göstermektedir. Vergi teşvikleri bazen belli amaçların gerçekleştirilmesi için bir araç olarak kullanılmakta bazen iç Pazar, rekabet vs. ilkeler gözetilerek üye ülkelerin vergi teşvik uygulamaları sınırlandırılmaya, uyumlaştırılmaya çalışılmaktadır. Öte yandan, vergi teşviklerinin bazılarının Antlaşmanın ilgili maddesi uyarınca devlet yardımı olduğu açıkça ifade edildiğinden bu değerlendirme Birlik müktesebatının bir parçası haline gelmiştir.

3.1.2. Avrupa Birliğinin Vergi Politikaları ve Vergi Teşvik Tedbirlerine

Yaklaşımı

Daha önce Birliğin bölgesel politikasının esas olarak, fonlar etrafında örölmüş bir kamusal destek programı niteliğinde var olduğu, Avrupa Birliği birincil ve ikincil mevzuatının, vergi teşviklerine, bölgesel gelişmeye yönelik bir maliye politikası aracı penceresinden bakmadığı belirtilmiştii. Vergi hükümleri sınırlı bir alana hasredilmiş ve üye ölkeler arasındaki ticarete yönelik, gümrük birliğinin destekleyici maddeleri olarak kalmış olup Birlik ve üye ölkeler, bu konuda uygulayacakları politikalarda, antlaşmaların başlangıç hükümlerine ve Birliğin izlenmesi gereken politika hükümlerine dayanacaklardır.¹⁰⁶

Yıllık Vergilendirme Raporunda (2023), *“ileriye bakıldığında, vergi sistemleri kamu finansmanını ve sosyal yardımı desteklemek için gereken gelirleri verimli, etkili, sürdürülebilir ve adil bir şekilde sağlamalıdır. AB’de vergi geliri (sosyal katkılar dahil) 2021’de GSYİH’nın %40,6’sını ve genel hükümet toplam gelirinin yaklaşık %90’ını oluşturmaktadır. Bu, vergi sistemlerinin kısa vadede ekonomik faaliyeti tehlikeye atmadan veya yüzleşmesi gereken uzun vadeli zorlukları gözden kaçırmadan önemli gelirler elde etme kabiliyetine dikkatli bir şekilde bakılması gerektiğini göstermektedir.”* (European Union, 2023, s. 4) ifadesine yer verilmiş olup bu noktada, Birliğin vergi politikaları ve vergi teşvik tedbirlerine yaklaşımına genel bir bakış, odaklanılan konuların anlaşılabilmesi açısından yararlı olacaktır.

¹⁰⁶ Bkz. Bölüm: 2.2.1.6. ve 3.1.1.1.

3.1.2.1. Vergi Uyum ve İş Birliği

TFEU Antlaşması, Avrupa Komisyonu'na, üye devletlere danışarak, bir iç Pazar oluşturmak ve sürdürmek için bu devletlerin hukuk ve idari uygulamalarındaki farklılıklar nedeniyle rekabetteki bozulmaları ortadan kaldırma görevini vermekte olup vergi hukuku da dahil olmak üzere üye devlet mevzuatını koordine etmek veya uyumlu hale getirmek için birçok girişim olmuştur. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018) *Taxation* adlı çalışmada, AB'nin ekonomi politikaları ile kurumlar ve gelir vergilerinin koordinasyonu konusunda AB ülkeleriyle birlikte çalıştığı, onları adil, verimli ve büyüme dostu hale getirmenin amaçlandığı belirtilmektedir. (European Union)

AB düzeyinde vergilendirme alanında karar almanın oldukça zor olduğu, vergilendirmenin, ulusal egemenliğin kalbinde yer aldığı ve AB üye devletlerinin en çok korunan “*chasses gardées*”¹⁰⁷lerinden biri olması nedeniyle vergi meseleleri arasında oybirliğiyle alınan kararların genellikle ancak uzun ve zorlu müzakerelerden sonra elde edildiği belirtilmelidir. (European Commission, 2006) ¹⁰⁸

Tek pazarın kurucu ilkeleri (özellikle hizmetlerin serbest dolaşımı ve ayrımcılık yapılmaması), doğrudan vergileri de ulusal vergi hükümleri ile tek pazarın gereklilikleri arasında bir denge kurmaya yönelterek AB'nin görev alanına sokmuştur. Avrupa Birliği Adalet Divanı, ulusal vergi hükümleri ile tek pazarı bitişirmeye karar vermek zorunda kalarak bazı durumlarda bu tür ulusal vergi hükümlerini geçersiz kılmış, dolaysız vergiler, özellikle vergi engellerinin kaldırılması ve vergi rekabetinin önlenmesine odaklanılarak ele alınmıştır. (European Parliament, 2015, s. 4,5)

Teşviklerin vergi avantajları olarak sunulması son yıllarda önemli ölçüde artmış olup bu eğilimin devam edeceği beklenmekte ve Avrupa Birliği ülkelerinde devlet desteklerinin

¹⁰⁷ “Avlanma alanı”

¹⁰⁸ “Biz Avrupalılar” duygusuna inanılabilirlik kazandıracak üç temel biçim, üç kavram vardır. Bunlar, “bizim halkımız”, “bizim avantajımız” ve “bizim kendi kararlarımızdır”. (Middelaar, 2014)

yaklaşık yüzde 44'ünün vergisel tedbirler yoluyla dağıtıldığı hesaplanmaktadır. (Ateş, 2017, s. 3) Avrupa Birliği Konseyi ve Avrupa Parlamentosu'na gönderilen bir tebliğde Komisyon, üye devletler tarafından verilen vergilendirilebilir matrahı azaltan vergi teşviklerinin daha şeffaf hale getirilmesi gerektiği görüşünü dile getirmiştir. *“Bir vergi teşviki, vergi kredisi veya vergi oranında bir indirim şeklinde verilirse şeffaf hale getirilir, çünkü temel vergi sübvansiyonu daha sonra rakipler ve diğer üye devletler tarafından kolayca tanımlanır.”* (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018)

Verona Konseyi'nden sonra Komisyon tarafından üst düzey çalışma grubuyla (Aralık 1996'da Vergi Politikası Grubu haline gelen) irtibat halinde yürütülen çalışmalar, 1 Aralık 1997 tarihli Konsey toplantısında bir Vergi Paketi'nin kabul edilmesiyle sonuçlanmış olup paket¹⁰⁹, *“tek pazarda devam eden çarpıklıkları azaltmak, aşırı vergi geliri kayıplarını önlemek veya vergi yapılarının daha istihdam dostu bir şekilde gelişmesini sağlamak gibi belirli hedeflere ulaşılmasına yardımcı olmak üzere zararlı vergi rekabetiyle mücadele etmek için Avrupa düzeyinde koordineli eyleme duyulan ihtiyaç”* olarak açıklanmıştır. (European Commission, 2006)¹¹⁰ Davranış Kuralları, vergi önlemlerinin zararlı olarak kabul edileceği kriterleri belirlemektedir. Uygulanması, üye devletlerin ve Komisyon'un temsilcilerinden oluşan Davranış Kuralları Grubu'na verilmiş olup grup, hakemli bir forumdur. Düzenleme uyarınca, üye devletler, zararlı olarak tanımlanan vergi önlemlerini uygulamaktan kaçınmayı ve zararlı vergi rekabeti

¹⁰⁹ Sözü edilen paket, A Code of Conduct for Business Taxation (Ticari Vergilendirmeye İlişkin Davranış Kuralları) olarak adlandırılmaktadır. (06/01/1998 tarih ve C 002 sayılı Avrupa Birliği Resmî Gazetesi)

¹¹⁰ *“Zararlı vergi rekabetini ele almak için çeşitli araçlar vardır. AB'deki zararlı vergi rekabeti, Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın (TFEU) 116. ve 117. maddeleri ile ele alınabilir. TFEU'nun 116. maddesi uyarınca, Konsey, iç pazarda rekabeti bozan ulusal önlemleri ortadan kaldırmak için nitelikli çoğunlukla direktifler kabul edebilir, ancak bu hüküm İrlanda ve Lüksemburg'daki düşük vergilendirme oranlarına ilişkin bir dizi şikâyete rağmen mali önlemleri ele almak için kullanılmamıştır. Bunun yerine, zararlı vergi rekabeti, üye devletler arasındaki siyasi iş birliği ile AB düzeyinde ele alınmıştır. Aralık 1997'de, Verona'da AB ekonomik işler ve maliye bakanlarının gayri resmi bir toplantısının ardından, Konsey, ticari vergilendirme için bağlayıcı olmayan bir Davranış Kuralları (Kurallar) kabul etti. Kuralların amacı, yerleşik olmayanları hedef alarak ve onlara ilgili üye devlette genel olarak mevcut olandan daha uygun vergi muamelesi sağlayarak Birlik'teki ticari faaliyetlerin yerini etkileyen önlemleri tespit etmektir.”* (Chesaites, 2017, s. 255)

oluşturan mevcut vergi önlemlerini geri almayı taahhüt etmişlerdir. (European Union, 2023)¹¹¹

11 Kasım 1998 tarihinde Komisyon, doğrudan ticari vergilendirme alanında kabul edilemez devlet yardımları hakkında bir Tebliğ kabul etmiştir (98/C 384/03).¹¹² Kabul edilemez devlet yardımı, genel vergi kurallarına istisna getiren veya isteğe bağlı bir idari uygulamadan kaynaklanan özel vergi önlemleri olarak tanımlanmaktadır. Belirli bir önlem, ancak bunun için yeterli bir ekonomik gerekçe varsa veya AT Antlaşması'nda belirtilen bir istisna geçerliyse kabul edilebilir. Devlet yardımının tanımı, doğası gereği teknik olan vergi kurallarını ve tüm işletmelere ayırım gözetmeksizin uygulandığı takdirde genel ekonomik politika hedeflerini hedefleyen vergi teşviklerini kapsamaz. Bir üye devlet, Komisyon'un rızası olmadan belirli bir vergi önlemi uygulamışsa, üye devletin, genel kurallar uyarınca ödenmesi gereken vergi ile fiilen ödenen vergi arasındaki farkı vergi mükellefinden geri alması gerekebilir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018)

Bir diğer gelişme 2003 yılında gerçekleşmiş, Avrupa Birliği, Tasarruf Vergi Direktifi aracılığıyla otomatik bilgi değişimi için ilk çok taraflı sistemi yürürlüğe koymuştur. Mart 2014'te Lüksemburg ve Avusturya, AB Tasarrufları Vergi Direktifini değiştirmek için uzun süredir devam eden vetolarını kaldırdıklarında, Avrupa'daki otomatik bilgi alışverişi ilerlemesinin önüne geçen kilitlenme sona ermiştir. Avrupa Birliği, Aralık 2014'te idari yardım yönergesinde yapılan bir değişiklik ile "Ortak Bildirim Standardını" uygulamaya koymuş ve AB Tasarrufları Vergi Direktifini yürürlükten kaldırmıştır. (Meinzer, 2018)

¹¹¹ Son 25 yılda, Davranış Kuralları Grubu tarafından incelenen 400 önlemden yaklaşık 210'u zararlı bulunmamış, 70'i ise de minimis veya kapsam dışı gibi nedenlerle değerlendirilmemiştir. Davranış Kuralları kriterlerine uygun olan bu vergi teşvikleri, üye devletlerde uygulanan yasal oranlardan önemli ölçüde daha düşük efektif vergi oranlarına yol açmaktadır. (European Union, 2023, s. 84)

¹¹² Devlet Yardımı Kurallarının Doğrudan Ticari Vergilendirmeyle İlgili Tedbirlere Uygulanmasına İlişkin Komisyon Bildirimi *Commission Notice on the Application of the State Aid Rules to Measures Relating to Direct Business Taxation*. 10.12.1998 tarih ve C 384/3 sayılı Avrupa Birliği Resmî Gazetesi.

3 Haziran 2016’da Avrupa Komisyonu, devlet yardımları ve vergi kararları hakkında bir çalışma raporu yayınlamış olup rapor, üye devletlerin vergi hükmü uygulamaları ve şirket grupları tarafından kullanılan vergi planlama stratejileri ile ilgili olarak Komisyon tarafından bugüne kadar alınan önlemleri özetlemektedir.

Buna ek olarak, rapor, çoğu üye devletin bir transfer fiyatlandırması kararı vermek için Avrupa Birliği ve OECD tarafından sağlanan prosedürel rehberliği izlediği sonucuna varmaktadır. Son olarak, Rekabet Genel Müdürlüğü’nün odak noktasının, “emsallerine uygunluk standardı”¹¹³ ilkesinin açık bir ihlalinin olduğu durumlar olduğu belirtilmektedir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018)

19 Temmuz 2016 tarihli Resmî Gazete’de devlet yardımlarına ilişkin C/2016/2946 sayılı Komisyon Tebliği yayımlanmıştır. Bildirim, seçici uyumsuz devlet yardımının kapsamı ile ilgili olup vergilendirme ile ilgili olarak, genel vergi affının, şirketler için vergi yükünü azaltmayı amaçlayan, ancak vergi yüklerini azaltmayan belirli faaliyetler için sabit esaslı vergi rejimlerinin ve tüm şirketler için mevcut olan kiralanan varlıklar için hızlandırılmış veya erken amortismanın devlet yardımı teşkil etmediği belirtilmektedir. Bununla birlikte, uyumsuz devlet yardımının: “kolektif yatırımlar için teşebbüslerin tercihli muamelesi; yerel vergi hukukunun yanlış uygulanması – yalnızca belirli şirketler için geçerli – veya benzer olgusal ve yasal durumda olan diğer vergi mükelleflerine kıyasla daha elverişli bir vergi muamelesi sağlayan kararlar; açık bir gerekçe olmaksızın ödenmesi gereken vergiyi orantısız bir şekilde azaltan vergi anlaşmaları; amortisman kuralları için yol gösterici ilkelere dayanmadıkları takdirde, belirli varlık veya teşebbüs türleri için amortisman teşvikleri; ve azaltılmış tüketim vergileri” durumlarda mevcut olabileceği kaydedilmiştir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018)

¹¹³ Bkz. Bölüm: 3.2.1.1.2.

Vergi uyumu ve iş birliği girişimleri süreklilik ve yoğunluk taşımaktaysa da mevcut durumda, direktifler boyutuna taşınmış ve bu konuda ileri adımlar olarak dikkat çekilmesi gereken üç vergi direktifi:

- Vergilendirme alanında idari iş birliğine ilişkin 15 Şubat 2011 tarih ve 2011/16/EU sayılı Konsey Direktifi¹¹⁴
- 2011/16/EU sayılı Direktifin Raporlanabilir sınır ötesi düzenlemelerle ilgili olarak vergilendirme alanında zorunlu otomatik bilgi değişimine ilişkin olarak değiştirilmesine dair 2018/822 sayılı Konsey Direktifi¹¹⁵ ve
- Birlikteki çok uluslu işletme grupları ve büyük ölçekli yerli gruplar için küresel bir asgari vergilendirme seviyesinin sağlanmasına ilişkin 14 Aralık 2022 tarihli (AB) 2022/2523 sayılı Konsey Direktifi¹¹⁶,

olarak sayılabilir.

3.1.2.1.1. Tartışma ve Değerlendirmeler

Ticari Vergilendirmeye İlişkin Davranış Kuralları adımı konuya ilgi gösterenlerce olumlu olarak karşılanmıştır. Egemen devletlerin vergi verme güçleri üzerindeki kısıtlamaları kabul etmek istememeleri sebebiyle sınır ötesi vergi iş birliğinin elde edilmesi oldukça zor olduğu, son girişimin, prosedürel bir nedenle önemli bir öneri olarak görüleceği belirtilmektedir. Bu modelin, vergilendirmenin aksine, vergi koordinasyonunun, yerellik amaçları için tek tek üye devletlerin yetkisi dahilinde olmadığını açıkça ortaya koyduğu kaydedilmiştir. Ayrıca, ekonomilerin birliği yükseldikçe, üye devlet ekonomisi

¹¹⁴ 11.3.2011 tarih ve L 64/1 sayılı Avrupa Birliği Resmî Gazetesi

¹¹⁵ 5.6.2018 tarih ve L 139/1 sayılı Avrupa Birliği Resmî Gazetesi

¹¹⁶ 22.12.2022 tarih ve L 328/1 sayılı Avrupa Birliği Resmî Gazetesi

politikalarının -özellikle vergilendirme ve harcama politikalarının- daha fazla mali dışsallığa neden olduğu belirtilerek, kaynak tahsisinde ortaya çıkan verimsizliklerin ortadan kaldırılmasına yönelik koordinasyon girişimlerinin önemine dikkat çekilmiştir.¹¹⁷. (Bratton & McCahery, 2001)

Birlik üyeleri düzeyindeki vergi yapıları konusunda çeşitli eleştiriler vardır. Üye devletler, vergi sistemlerini gelişen ekonomik, politik ve idari koşullarla uyumlu hale getirdikçe vergi sistemlerinin sürekli değişmekte olduğu, ekonomik entegrasyonun, vergi tabanlarının, sermayenin, emeğin ve mal ve hizmetlerin hareketliliğini artırdığı kaydedilmiştir. Gelişmekte olan ülkelerin, özellikle, kalkınmayı teşvik etmek için yatırım çekmeye ve geliri artırmaya odaklanmışken, gelişmiş ülkelerin, refah devletini korumak ve yaşlanmanın zorluklarını karşılamak için vergi tabanlarını korumakla meşgul oldukları belirtilmektedir. Yeni üye devletlerin, AB-15 ülkelerine kıyasla farklı bir yapıya sahip oldukları, doğrudan vergilerin düşük payının, dolaylı vergilerin ve sosyal katkıların toplam vergi gelirleri üzerindeki genel olarak daha yüksek payları ile dengelendiği kaydedilmiştir. (Grigore, 2009)

Birlikteki vergi uyumlaştırması çabalarıyla ilgili de değerlendirmeler yapılmaktadır. Avrupa Komisyonunun, tek pazarın, sınır ötesi alışveriş ve ayrıca ulusal vergilerin potansiyel korumacı kullanımı nedeniyle dolaylı vergilerin bir dereceye kadar uyumlaştırılmasına ihtiyaç duyulduğunu anladığı ayrıca, farklı vergi oranlarının sermaye gibi mobil faktörler üzerindeki etkisinden de endişe duyulduğu belirtilmektedir. (Hashimzade & Myles, 2013)

Birlik politikalarının belirlenmesinde toplumun da sürece dahil edilmesinin önemine işaret edilmiş, Euro Bölgesi içinde vergi politikalarının ve sosyal politikaların

¹¹⁷ Kurumlar geliri üzerindeki vergi oranlarının belirlenmesinde üye devletler arasındaki rekabet, yasal vergi oranlarında bir düşüşe ve aynı zamanda vergi tabanında değişikliklere yol açmış, buna karşı koyma politikası şimdiye kadar bir dizi resmi politika düzenlemesi yerine bir Davranış Kurallarının kabul edilmesiyle sınırlandırılmıştır. (Hashimzade & Myles, 2013)

yakınlaştırılması, ekonomi ve bütçe politikalarının koordinasyonunun derinleştirilmesi için gerekli yeni aşamalarla ilgili kararların ulusal parlamento temsilcileri de sürece doğrudan dahil edilmeden alınmamasını sağlamak amacıyla önerilerde bulunulmuştur. (Hennette, Piketty, Sacriste, & Vauchez, 2017, s. 41)

Avrupa Birliği Komisyonunca da vergi uyumuyla ilgili önerilerde bulunulmuş, vergilendirmenin, yatırım ve inovasyonu destekleyen iyi işleyen bir iş ortamının önemli bir unsuru olduğu, bir vergi sisteminin, etkili marjinal vergi oranını düşük tutarak kârlı yatırımları teşvik edebileceği belirtilmiştir. Ancak, bunun vergi oranlarının düşürülmesi gerektiği anlamına gelmediği, daha hızlı amortisman çizelgeleri veya özkaynak finansman maliyetlerinin düşülebilirliğine izin vermenin vergi oranlarındaki dengeleyici bir değişikliklerle telafi edilse bile, etkili marjinal vergilendirmeyi düşüreceği, vergi sistemindeki çarpıklıkların finansmana erişimi etkileyebileceği ve özellikle genç ve yenilikçi şirketler için sermaye yatırımlarını caydırabileceği ileri sürülmektedir. AB'deki inovasyon ve yatırım seviyelerinin (büyük ticaret ortaklarına göre) bu açıdan hala çok düşük olduğu kaydedilmiştir. (European Commission, 2020, s. 19)

Vergi uyumu ve iş birliğinin gerekliliği üzerinde, konuyla ilgilenenlerin tam bir fikir birliği bulunmasına karşın süreçlerin ilerlemesindeki yavaşlık ve somut sonuçların sınırlılığı dikkat çekmektedir.

3.1.2.2. Vergi Rekabeti

Birlik vergi teşvik politikasında, üzerinde çaba gösterilen bir diğer konu vergi rekabetidir.

Avrupa Birliği Parlamentosunca hazırlanan “Tax Policy in the EU” adlı raporda, “*Ulusal vergi sistemleri, ekonominin küreselleşmesinin bir sonucu olarak daha güçlü bir rekabetle karşı karşıyadır. Vergi rekabeti, belirli vergi mükelleflerinin aleyhine*

diğerlerinin lehinedir ve aynı şey, ekonomik faaliyet veya vergi geliri çekmek için vergilendirme konusunda rekabet ettiklerinde üye devletler için de geçerlidir” ifadesine yer verilmiştir . (European Parliament, 2015, s. 1)

Zararlı vergi rekabeti, bir üye devletin iç pazardaki diğer üye devletlere göre önemli ölçüde daha düşük kurumlar vergisi oranları belirlemesi durumunda ortaya çıkabilir. İç pazarda serbest dolaşım bağlamında, bu durum rekabet koşullarını üye devletin lehine çevirebilir. Buna karşılık, geniş anlamda, devlet yardımı, devletin belirli teşebbüslere veya belirli malların üretimine mali bir avantaj sağladığı durumlarda ortaya çıkar. Ancak, farklılıklarına rağmen, zararlı vergi rekabetine yol açan tedbirler ile devlet yardımı teşkil eden tedbirler arasında bir örtüşme vardır. Örneğin, bir üye devletin, özellikle yerleşik olmayan şirketleri hedef alan diğer üye devletlere göre önemli ölçüde daha düşük kurumlar vergisi oranları belirlemesi durumunda, bu potansiyel olarak hem zararlı bir vergi önlemi hem de devlet yardımı olarak kabul edilebilir. (Chesaites, 2017, s. 254,255)

Burada, vergi teşviklerinin ayırt edici nitelikleriyle ilgili bir konuya değinmek gerekir. Daha önce, bir devletin, herhangi bir vergi kanununu yürürlükten kaldırmasıyla, ilgili kanunla düzenlenen özel ekonomik faaliyet ya da durumun artık vergilendirilmeyecek olması nedeniyle, mükelleflerin genel vergi yükünde bir azalma meydana gelecek olsa bile yürürlükte olan bir verginin yükünün azaltılması koşulu oluşmayacağından, artık vergi teşvikinden söz edilemeyeceği belirtilmişti.¹¹⁸ Üye ülkelerin böylesi bir önleme başvurmaları düşük bir olasılık taşısa da bu gibi durumlarda devlet yardımı çerçevesi değil zararlı vergi uygulamaları ya da vergi uyumu yaklaşımları daha geçerli olacaktır. Kaldı ki, Avrupa Birliği devlet yardımları genel hukuksal çerçevesindeki “seçicilik ölçütü” de bu halde gerçekleşmeyecektir.¹¹⁹

¹¹⁸ Bkz. Bölüm: 1.1.

¹¹⁹ Bkz. Bölüm: 3.2.2.1.4.

Avrupa Birliğince hazırlanan “Annual Report on Taxation 2023” adlı raporda, üye devletlerin büyümeyi teşvik etmek, istihdam yaratmayı veya istikrarlı istihdamı sağlamak ve ulusal politika ihtiyaçlarına cevap vermek amacıyla, cazip bir iş ortamı sağlamak suretiyle yatırım ve üretim faaliyetlerini çekmek ve/veya sürdürmek için ulusal vergi politikaları tasarlayabildikleri, bu tür vergi rekabetinin olumlu etkileri olabilmekle birlikte, yasal yasal kurumlar vergisi oranı ile efektif kurumlar vergisi oranı arasında gözlemlenen büyük farklılıkların dibe doğru bir yarışa yol açtığı kaydedilmiştir. (European Union, 2023, s. 83)

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ve dolaysız vergiler konusunda yapılan çalışmaların iyi işleyen bir tek pazarın kurulmasıyla bağlantısına dikkat çekilmektedir. Vergilerin tek pazarı baltalayan çarpıklıklar ve ayrımcılık yaratabilme veya serbest dolaşımı (kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin) etkileyebilme potansiyeli taşıması bir yana, vergi kararlarının, şirketlere vergi dairelerinde nasıl karşılanacaklarına dair göstergeler ve yasal garantiler verilen vergi uygulamaları olmasının, eşit vergilendirme oyun alanı ilkesinin aksine vergi yükümlülüğünün azalmasına yol açabileceği ve seçici vergi avantajları yoluyla tek pazardaki rekabeti bozabileceği belirtilmektedir. (European Parliament, 2015, s. 10,11)

Zararlı vergi rekabetiyle mücadeleyle yönelik önlemler ve vergilendirme alanında devlet yardımı kurallarının uygulanması, birbiriyle yakından bağlantılıdır. (Chesaites, 2017, s. 257) Vergi rekabeti, Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşmadaki devlet yardımı hükümleri ve 1997 yılında üye devletler arasında kararlaştırılan ve Ticari Vergilendirmeye İlişkin Davranış Kurallarına yansıtılan siyasi bir taahhüt tarafından yönetilmektedir. (European Union, 2023, s. 83)

Avrupa Birliği Komisyonunca hazırlanan “ Taxation Papers” adlı raporda, çoğu üye devletin, ticari faaliyetlerin (yerli veya yabancı) veya kârların yeri için çekiciliklerini artırmak amacıyla genel kurumlar vergisi oranlarını düşürdüğü, bazen, Davranış

Kuralları¹²⁰ çalışmalarının bir sonucu olarak zararlı vergi rejimlerinin ortadan kaldırılmasının bu eğilimi açıklamada önemli bir faktör olduğu kaydedilmektedir. Bu durum, zararlı vergi önlemlerinin geri alınması, %0'lık bir oranın getirilmesi veya kurumlar gelir vergisinin tamamen kaldırılmasının eşlik ettiği bazı bağımlı ve ilişkili bölgelerin aşırı örneklerine yol açmıştır. (European Commission, 2006)

Aynı raporda, Avrupa entegrasyon sürecinin, vergi tabanlarını daha mobil hale getirdiği ve üye devletlerin vergi politikası belirlemedeki özerkliğini etkili bir şekilde azalttığı ileri sürülmektedir. Bu eğilimin, Avrupa Toplulukları Adalet Divanı'nın içtihatlarının artan etkisiyle daha da güçlendiği, üye devletler ile AB'deki ortaklarının, bağımlı ve ilişkili bölgeler ve üçüncü ülkelerle olan vergi rekabetinin, vergi geliri kaybına neden olduğu ve vergilendirmenin yapısını bozduğu belirtilmiştir. (European Commission, 2006)

Gelecekte zararlı uygulamalara karşı eylemlerin hızlandırılması durumunda, AB'nin üye devletleri ve kurumları, uluslararası vergi standartlarının mümkün olduğunca yaygın bir şekilde benimsenmesini teşvik etmek için zararlı vergi uygulamalarının kaldırılmasını ticaret veya kalkınma yardımı gibi diğer konularla açıkça ilişkilendirmeyi düşünebileceklerdir. Çeşitli uluslararası örgütlerin zararlı vergi rekabeti veya ilgili alanlarla (örneğin kara para aklama veya vergi dolandırıcılığı) ilgili faaliyetlerinin de birkaç devletin zararlı uygulamalarına uluslararası düzeyde dikkat çekerek ve bu farklı konuları birbirine bağlayarak birbirini güçlendirmekte olduğu belirtilmektedir. (European Commission, 2006)

AB'nin, vergi rekabetinin kamu mallarının yeterli şekilde sağlanmasını baltalayabileceği görüşüne dayanarak, küresel asgari kurumlar vergisinin tasarımının onu saf bir kaçınma karşıtı önlem haline getirmemesini, ancak kurumlar vergisi rekabeti için etkili bir zemin

¹²⁰ Bkz. Bölüm: 3.1.2.1.

sağlama potansiyelini korumasını sağlaması gerektiği belirtilmektedir. (Flamant, Godar, & Richard, 2021, s. 31,4)

Vergi rekabetinin ortak pazarda bazı verimsizliklere neden olduğu kaydedilmektedir. Buna göre, üye devletler arasında vergi yükleri ve kamu malları eşit dağılmayabilir, vergi rekabetine giren ülkelerin vergi sistemleri adaletten uzaklaşabilir ve çevresel sorun yaratan bazı işletmeler örneğinde olduğu gibi işletmelerin başka ülkelere gitmesinin teşviğiyle kaynak tahsisindeki uygunluk bozulabilir. (Pastukhov, 2010)

Vergi rekabetinin son on yılda oranların bir miktar yakınsamasına neden olmasını, bazıları ekonomik bir çarpıklığı ortadan kaldırmayı başaran vergi rekabeti süreci olarak yorumlarken, diğerleri bunu dibe doğru bir yarışın işareti olarak algılamakta olup AB'nin karşı karşıya olduğu paradoks, tek pazarda ekonomik verimlilik elde etmek için gerekli olan sermaye ve emeğin serbest dolaşımının, aynı zamanda vergi rekabetine yol açan faktörler de olmasıdır. (Hashimzade & Myles, 2013)¹²¹

Düşük vergili bir devlete yatırım yapan yüksek vergili bir devletten gelen bir vergi mükellefi, sınır ötesi bir vergi avantajı sağlayabileceği gibi yüksek vergili bir devlete yatırım yapan düşük vergili bir devletten gelen bir vergi mükellefi de sınır ötesi vergi dezavantajına maruz kalabilir. Bununla birlikte, devletler oranları üzerinde özerkliklerini korudukları için, AB yasaları, her devlet vergi kurallarını herkese eşit olarak uyguladığı sürece, bu tür sınır ötesi vergi avantajlarını veya dezavantajlarını yasaklamayacağından,

¹²¹ AB'nin vergi ayrımcılığı yasağı kurallarının, AB genelinde üretken faktörlerin etkin bir şekilde tahsis edilmesine katkıda bulunsa da, birincil amaçlarının bu olmadığı ileri sürülmektedir. AB hukukundaki bu sınırlama, üye devlet vergi özerkliğini korumak için çok önemli olup örneğin, Adalet Divanı sürekli olarak "vergi eşitsizliklerini" TFEU ile uyumlu olarak görmektedir. (C-403/03, Schempp v. Finanzamt München V, ECLI:EU:C:2005:446 34 (July 12, 2005).) Vergi eşitsizlikleri, "nesnel kriterlere uygun olarak ve uyruklarına bakılmaksızın, kendilerine tabi olan tüm kişileri etkiledikleri sürece, çeşitli üye devletler arasında var olan farklılıklardan kaynaklanan" sınır ötesi vergi farklılıkları olduğundan ayrımcılık yapmadıkları sürece, vergi eşitsizlikleri Avrupa Birliği genelinde üretici faktörlerin konumunu verimsiz bir şekilde çarpıtırsa da, üye devletler vergi tabanlarını istedikleri gibi tanımlayabilirler. (Mason, 2019)

yüksek vergi oranları, ayrımcı vergiler olarak temel özgürlükleri ihlal etmez ve düşük vergi oranları yasadışı devlet yardımı oluşturmaz. (Mason, 2019, s. 491)

Vergi rekabeti, tercihli vergi rejimlerine de yansımış, Avrupa’da bu rejimlerin (örneğin patentler ve ticari markalar gibi) fikri mülkiyet gelirleri üzerindeki vergi oranlarını düşürmeye odaklanılmıştır. Bunun altında yatan mantık, araştırma ve geliştirmeye (Ar-Ge) yapılan yatırımın yaygın olarak inovasyon ve üretkenlik artışının temel itici gücü olarak kabul edilmesidir. Sosyal faydalar, dışsallıklar nedeniyle özel kazançları önemli ölçüde aşabileceğinden, Ar-Ge’yi desteklemenin mali teşvikler için güçlü bir gerekçe olmakla birlikte, özel fikri mülkiyet rejimleri gibi çıktıya dayalı rejimlerin (örneğin vergi kredileri ve sübvansiyonlar gibi) Ar-Ge’nin fiyatını doğrudan düşüren teşviklerin aksine, yerel Ar-Ge’yi teşvik ettiğine dair kanıtların en iyi ihtimalle karışık olduğu kaydedilmiştir. (Crivelli , Mooji , Wrijer, Hebous, & Klemm, 2021)

AB vergi rekabetindeki en çarpıcı eğilimin, yabancı bireyleri hedef alan kişisel gelir vergisi programlarının sayısındaki artış olduğu belirtilmektedir. Vergi rekabeti daha önce çoğunlukla kurumlar vergisi bağlamında tartışılmakta iken insanların artan hareketliliği, yüksek varlıklı ve yüksek vasıflı bireyleri çekmek için yeni rejimlerin getirilmesine neden olmuştur. (European Union, 2023, s. 63)

Bu tür rejimlerin sayısı 1995’te 5’ten bugün 28’e yükselmiş olup geçici bir sıralama, en zararlı olanların İtalyan ve Yunan yüksek varlıklı birey rejimleri, Kıbrıs’ın yüksek gelirli rejimi ve Kıbrıs, Yunanistan ve Portekiz’in emeklilik rejimleri olduğunu göstermektedir. Şu anda, tercihli rejimler 200.000’den fazla yararlanıcı için geçerlidir. Daha düşük bir sınır tahmini, Avrupa Birliği için toplam mali maliyetlerin yılda 4,5 milyar Euro olduğu yolundadır. Çoğu durumda, böyle bir programdan yararlanmak için, başvurudan önce belirli bir süre ikamet etmemiş olmanız gerekir. Bazı durumlarda, söz konusu ülkenin

vatandaşlığına sahip olmamak da programdan yararlanmak için gerekli bir koşuldur. (Flamant, Godar, & Richard, 2021, s. 11,18,31)

Bazı üye devletler bu tercihli rejimlerin uygulanmasından fayda sağlayabilirken, bunlar diğer üye devletler için bir maliyete neden olabilir. Ayrıca, diğer PIT (*personal Income tax*-kişisel gelir vergisi) tercihli rejimlerinin vergi teşviki etkilerini etkisiz hale getirmek için rejimler uygulayan ülkeler tarafından yanıtların veya plan türlerinin kapsamı da genişletilebilir. (European Union, 2023, s. 64)

3.1.2.2.1. Kurumlar Vergisi Rekabeti

Avrupa’da vergi rekabetinin en görünür işaretlerinden birinin, son yıllarda kurumlar vergisi oranlarındaki düşüş¹²² olduğu, Avrupa’da ortalama CIT oranının 1995 yılında yüzde 35 civarındayken, bugün yüzde 21’e gerilediği, Avrupa’daki ortalama oranın, dünyanın diğer bölgelerine göre daha düşük olduğu ve muhtemelen vergi rekabetinden kaynaklanan nispeten büyük AB içi yayılmaları yansıtmakta olduğu belirtilmektedir. (Crivelli , Mooji , Wrijer, Hebous, & Klemm, 2021)

Yasal oranlara bakıldığında, AB’deki kurumlar vergisinin -diğer gelişmiş ekonomilerle de karşılaştırılarak- OECD’dekinden daha yüksek olduğu sıklıkla söylenmekle birlikte, efektif vergi oranlarına bakıldığında durum böyle olmayabilir. Ayrıca, aşırı vergi rekabeti, komşularının politikasına yanıt vermek zorunda kaldıkları için bazı üye devletlerin politika seçimini kısıtlamaktadır. (European Union, 2023, s. 83)

¹²² “Kurumlar vergisinin düşürülmesi uzun vadeli büyüme için iyi olsa da, kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesinin yatırımları hızla artırması pek olası değildir. Orandaki kesintiler, işletmeler çok az kar elde ettiğinde veya hiç kar etmediğinde, özellikle de yatırımın kar getirmeye başladığı zaman oranın artması bekleniyorsa, etkisiz olabilir. Buna ek olarak, işletmelerin geçici bir vergi indiriminden ziyade talepteki sürekli artışlara ve iyileştirilmiş kredi kullanılabilirliğine yanıt olarak yatırımlarını artırma olasılıkları daha yüksektir. Bununla birlikte, kurumlar vergisi vergi indirimlerinin bir parçası olarak seçilirse, özellikle zarar durumundaki firmalara ödenecekse veya işletme karlılık kazandığında ileriye taşınabiliyorsa, yatırım vergisi kredileri sağlamak daha etkili olacaktır.” (Arnold, ve diğerleri, 2011, s. 72)

Vergi rekabetinin temel kaynağı, bir üye devlet tarafından kurumlar geliri üzerindeki vergi oranındaki artışın diğer üye devletlere sermaye çıkışına yol açacağıdır. Bu, diğer üye devletlerin vergi gelirlerini artıracak, böylece pozitif bir vergi dışsallığı olacak ve olumlu bir dışsallıkla beklendiği gibi, denge vergi oranları çok düşük olacaktır. Bu durumun yarattığı gelir eksikliğinin, daha sonra hükümetlerin arzu edilen sosyal politikaları finanse etmelerini engelleyebileceği belirtilmektedir. (Hashimzade & Myles, 2013)

Vergi rekabetinin Birlik kurumsal yapısınca açıkça ifade edilmeyen bir yönü de sağladıkları vergi avantajlarıyla vergi gelirleri azalan, göreceli olarak düşük kişi başına GSYİH'ye sahip üye ülkelerin Birlik bütçe ve fonlarına karşı artabilecek ilgisidir. Üye ülkeler; Birlik'te yerleşik olmayanlar, kendi vatandaşları ya da Birlik üyesi ülkelerin kişilerinden almadıkları vergilerin oluşturduğu gelir kaybını, Birlik kaynaklarından gelecek ek gelir ile kapatma gayreti içine girebilirler. Bu, üye ülkelerin vergi harcamalarının, dolaylı olarak Birlik bütçesinden karşılanması anlamına gelecektir.

3.1.2.3. Ar-Ge 'ye Yönelik Vergi Teşvikleri

Birlik vergi teşvik politikasında Ar-Ge (Araştırma ve Geliştirme), yoğun ve giderek artan ivmeyle ilgi gösterilen bir alanı ifade etmektedir. Lizbon stratejisinde, üye devletler ekonomilerinde yapısal reformlar yapmayı taahhüt etmişler, bu bağlamda, Avrupa Konseyi, Ar-Ge yatırımlarının 2010 yılına kadar GSYİH'nin %3'üne yaklaşması ve bunun %2'sinin özel sektörden gelmesi çağrısında bulunmuştur. "Araştırmaya Yatırım: Avrupa için Bir Eylem Planı" Tebliği, Ar-Ge'nin verimlilik kazanımları ve ekonomik büyüme elde etmede kilit bir rol oynadığını, ancak yatırımın sosyal getirisinin genellikle yatırım yapan firmaya özel getiriden daha yüksek olduğunu vurgulamıştır. Bu piyasa başarısızlığının, farklı üye devletlerin özel bağlamları ve hedefleri dikkate alınarak, hibeler, vergi teşvikleri ve risk paylaşım mekanizmaları gibi özel Ar-Ge yatırımlarını

artırmak için farklı kamu destek önlemlerinin bir kombinasyonu ile ele alınabileceği belirtilmektedir. (Commission of the European Communities, 2006)

Diğer birçok üretim faaliyetinden daha riskli olma eğiliminde olan Ar-Ge faaliyetleriyle ilişkili maliyetleri ve belirsizliği azaltmak için özel vergi uygulaması kullanılmaktadır. Bu bağlamda, hükümetler bu konuyu ele almak için tercihli vergi uygulamaları sunma eğilimindedir. (European Union, 2023, s. 77)

22 Kasım 2006 tarihinde Komisyon, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) vergi teşviklerinin daha etkin kullanımı hakkında bir Tebliğ (COM(2006)728 nihai) kabul etmiş ve bu teşviklerin aşağıdaki hususları yerine getirmesini sağlamıştır:

- çok çeşitli Ar-Ge firmaları için kolayca erişilebilir olmalarını sağlamak;
- basit olmak ve düşük idari ve uyumluluk maliyetlerine katlanmak;
- vergi teşviklerinin değerlendirilmesine ilişkin esasları içermek; ve
- zamanında, verimli ve öngörülebilir bir şekilde verilmek.

(IBFD Tax Knowledge Centre, 2018)

Ar-Ge vergi teşviklerinin etkisinin, firmanın büyüklüğüne, yaşına ve teknoloji profiline bağlı olarak değişebileceği (d'Andria, Pontikakis, & Skonieczna, 2017), vergi teşviklerinin genç yenilikçi firmalar için cazip bir seçenek; ayrımcı olmayan kurulumları ve buna karşılık gelen düşük idari yüklerinin, genç şirketlerin gereksinimlerine uygun olabileceği yine, vergi teşvik programları olan genç firmaları hedeflemenin vergi kredisi önlemlerinin alımını genişletmenin etkili bir yolu olabileceği belirtilmektedir. (Mitchell, Testa, Martinez, Cunnigham, & Szkuta, 2019)

Ulusal vergi sistemleri, özel Ar-Ge'ye doğrudan hibeler yoluyla ve/veya dolaylı olarak hem gelir hem de harcamalar üzerindeki vergi teşvikleri yoluyla destek sunmaktadır. Hibeler, yüksek sosyal getirisi olan, ancak aynı zamanda daha yüksek yönetim maliyetleri içeren projelere yönlendirilebilir. (European Union, 2023, s. 78,79)

Hükümetlerin vergi teşvik planları sağlamadaki genel amacı, firmaların yenilikçi faaliyetlerini artırmak ve sosyal ve ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak olduğundan, hükümetlerin ve değerlendirme topluluğunun, (genellikle marjinal) girdi ilavelerinin varlığını aramak yerine, bu tür etkilerin neden ortaya çıktığını (veya ortaya çıkmadığını) belirlemek için vergi kredisi planlarının çıktılarını ve davranışsal ek etkilerini keşfetmelerine ihtiyaç vardır. (Mitchell, Testa, Martinez, Cunnigham, & Szkuta, 2019)

Üye devletler tarafından sunulan mevcut Ar-Ge vergi teşviklerinin çoğu, büyüklüğüne, faaliyet alanına veya konumuna bakılmaksızın tüm firmalara açıktır ve bu nedenle AB hukuku perspektifinden genel önlemler olarak kabul edilir. Bununla birlikte, bazı Ar-Ge vergi teşvikleri belirli şirket, sektör veya faaliyet türlerini hedeflemektedir. (Commission of the European Communities, 2006)

Bir teşvikin bölgesel olarak kısıtlanmış sayılmasına yol açan faktörler açık veya örtük olabilir. İkinci durumda, teşvik genellikle, fiilen, AB'nin başka yerlerinde gerçekleştirilen Ar-Ge'yi tercih etmekle sonuçlanan tasarım özelliklerini içerir. (Commission of the European Communities, 2006)

Üye devletler tarafından uygulanan tüm Ar-Ge vergi teşvikleri, temel Antlaşma özgürlüklerine ve ayrımcılık yapmama ilkesine uygun olmalıdır. Özellikle, Ar-Ge'nin nerede yapıldığına kısıtlamalar getiren herhangi bir Ar-Ge vergi teşviki (bölgesel kısıtlamalar), AT Antlaşması Madde 43 (kuruluş özgürlüğü) ve 49 (hizmet sunma özgürlüğü) ile uyumluluğu doğrulamak için incelenmelidir. (Commission of the European Communities, 2006)

Piyasanın Ar-Ge'ye gereğinden az yatırım yapma eğilimini düzeltmek için, çoğu Avrupa Birliği (AB) üye ülkesi Ar-Ge harcamalarına olumlu yaklaşmaktadır. Ar-Ge'ye yönelik vergi desteği, özellikle Büyük Durgunluk sonrasında son yıllarda artmaktadır. Aynı zamanda, matrah erozyonu ve kâr aktarımının ortaya çıkardığı büyük zorluklara cevaben, Avrupa Komisyonu bir AB Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB) için bir teklif sunmuştur (Avrupa Komisyonu, 2016). CCCTB, işletmeler için Ar-Ge işlemleri de dahil olmak üzere tek bir vergi kuralları seti önermektedir. (d'Andria, Pontikakis, & Skonieczna, 2017)

Vergi politikalarının, girişimcilik riskini ve girişimcilik faaliyetinin maliyetlerini azaltmada rol oynayabileceği, vergilendirmenin Ar-Ge yatırımının veya risk finansmanının yetersiz sağlanması ve çevre ve halk sağlığı için dışsallıklar gibi piyasa başarısızlıklarını düzeltmeye yardımcı olabileceği, iyi tasarlanmış bir vergi sisteminin, akıllı ve yeşil yatırımlar için teşvikler sağlayarak yaşam standartlarını iyileştirebileceği kaydedilmiştir. (European Commission, 2020, s. 19)

AB-27'deki Ticari Girişim Ar-Ge, *Business Enterprise Research and Development* (BERD) yatırımları, ortalama olarak, büyük OECD ülkelerine göre önemli ölçüde düşük olup hükümetler, özel Ar-Ge'yi esas olarak doğrudan hibeler ve vergi teşvikleri yoluyla desteklemektedir. Her iki önlem türü de özel Ar-Ge'yi desteklemeyi amaçlasa da, özel hedefleri ve çalışma şekilleri farklıdır. Birincisinin, hükümeti tüm proje kararlarına dahil edebileceği ve daha yüksek idari maliyetlere sahip olma eğilimindeyken, ikincisinin firmanın projeleri seçmesine ve yönetmesine izin verme eğiliminde olduğu, hibelerin Ar-Ge'ye “yönlülük” kazandırabileceği ve bunun, belirli Ar-Ge sonuçlarını (örneğin, çığır açan inovasyon, AB'nin iklim nötrlüğüne geçişini hızlandırmaya yönelik çözümler) desteklemede daha etkili olabileceği belirtilmektedir. Bununla birlikte, iki tür önlem, iş Ar-Ge'sini teşvik etme konusunda birbirini tamamlayıcı niteliktedir. (European Commission, 2021)

AB'nin ticari Ar-Ge'ye verdiği ortalama destek, vergi teşvikleri ve doğrudan finansman için GSYİH'nın sırasıyla %0,1 ve %0,08'idir. Bu, Amerika Birleşik Devletleri'nin işletme Ar-GE'sine verdiği destekten (GSYİH'nın yaklaşık %0,25'i) daha düşüktür ve AB'de GSYİH yüzdesi cinsinden benzer şekilde daha düşük işletme Ar-Ge yatırımını yansıtmaktadır. Kamu desteğinin yoğunluğu (kamu desteğinin işletme Ar-Ge yatırımına oranı) aslında AB ve ABD'de eşdeğerdır. (European Union, 2023, s. 79)

3.1.2.4. Vergi Harcamaları Yaklaşımı

Birliğin vergi politikaları ve vergi teşvikleri gündeminde bir diğerk önemli konu da vergi harcamaları yaklaşımıdır. Bütçe Çerçeveleri Direktifi¹²³ uyarınca üye devletler, vergi harcamalarının gelirler üzerindeki etkisi hakkında ayrıntılı bilgi yayımlamaya başlamıştır.

Birlik belgelerinde vergi harcamaları, “*belirli vergi mükellefi gruplarının veya belirli faaliyetlerin tercihli vergi muamelesi yoluyla devlet gelirindeki azalmalar*” şeklinde tanımlanmakta olup üye devletlerin, istihdam yaratma, yenilikçilik, eğitim, girişimcilik, ev sahipliğı ve gelirin yeniden dağıtımını dahil olmak üzere çok çeşitli amaçlarla vergi harcamalarından geniş ölçüde yararlanmakta olduğu belirtilmektedir. Bunun yanında, vergi harcamalarının ilgili ekonomik veya sosyal hedefler tarafından motive edilebilirken, mutlaka en uygun maliyetli araç olmadığı ve bazı durumlarda ciddi ekonomik çarpıklıklara yol açabileceğı, bu tür tercihli muamelenin hükümet harcamaları yoluyla sağlanabileceğı gibi doğrudan düzenleme yoluyla da verilebileceğı kaydedilmiştir. (European Commission, 2014, s. 3)

Rapor edilen vergi harcamalarının, birçok üye devlette GSYİH'nın ihmal edilemez bir payına ve toplanan gelirin daha da büyük bir payına tekabül etmekte olduğu, son on yılda,

¹²³ Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States. 23.11.2011 tarih ve L 306/41 sayılı Avrupa Birliğı Resmî Gazetesi

doğrudan vergilendirmede rapor edilen vergi harcamalarının büyüklüğünün önemli ölçüde arttığı, ekonomik gerilemenin, üye devletlerin hem düşük gelirliileri desteklemek hem de yatırım ve ticari faaliyetleri teşvik etmek için vergi harcamalarını uygulamaya koymasına veya genişletmesine yol açtığı belirtilmektedir. (European Commission, 2014, s. 45)¹²⁴

3.2. Vergi Teşvik Tedbirleri ve Devlet Yardımları

Daha önce, vergi teşviklerinin ve buna bağlı olarak devlet yardımlarının Birliğin bölgesel politikasındaki yerine değinilmişti.¹²⁵ Bu bölümde, Avrupa Birliğinde, bir vergi uygulamasının kabul edilemez devlet yardımı sayılma koşulları ve bunun için geçilmesi gereken aşamalar açıklanacaktır.

EC Madde 87(1)'de belirtilen ¹²⁶, yardımın “bir üye devlet tarafından veya devlet kaynakları aracılığıyla verilmesi” gerektiği ön koşulu, doğrudan fonlama yoluyla değil, devletin vergi tarhiyatındaki kısıtlaması ile yerine getirilir. Devletin, tek bir vergi mükellefinden veya belirli bir vergilendirilebilir kişi grubundan adil vergi payı toplamaktan kaçınarak piyasadaki koşulları değiştirmesi nedeniyle, bu avantaj biçiminin Birlik hukuku bağlamında devlet yardımı olarak nitelendirilmesinde fikir birliği¹²⁷ vardır. (Schön, 1999, s. 920)

¹²⁴ Her alandaki vergi harcamalarının ekonomik uygunluğu az sayıda kritere göre değerlendirilebilir. Bunlar, bireysel vergi harcama kalemlerinin stratejik ve ihtiyatlı yönetimi için politika seçeneklerinin geliştirilmesine yardımcı olacaktır. İlk kriter grubu, mikroekonomik verimliliğin çeşitli yönlerini kapsar. İkinci kriter grubu, hükümet tarafından tanımlanan sosyal veya stratejik hedefleri, vergi harcamaları olması gerekmeyen, mevcut en iyi araçlarla karşılama kapasitesini yansıtmaktadır. Son kriter grubu, maliye politikasının etkin işleyişi ile ilgilidir. (European Commission, s. 45)

¹²⁵ Bkz. Bölüm: 2.2.1.6.

¹²⁶ (Nice konsolide versiyonu), Lizbon Antlaşmasının öncekilerle benzer nitelikteki 107. maddesi

¹²⁷ Bkz. Bölüm: 2.2.1.2.

Lizbon Antlaşmasında, devlet yardımları gibi, vergiler de özel hükümlerle düzenlenmiştir. Bu durum, devlet yardımlarıyla ilgili hükümlerin, vergi teşvik tedbirlerinin yorumlanması için kullanılmasında zorluklar yaratmaktadır.¹²⁸ Birlik kurumsal yapısının, devlet yardımlarıyla ilgili 107. Madde hükümlerini uygulayabilmek için öncelikle ilgili vergi önlemini devlet yardımı olarak nitelendirmesi gerekir. Bu aşamadan sonra, zaman içinde oluşmuş hukuksal çerçeveye ve 107. Maddedeki devlet yardımı kurallarına göre teşvik tedbirinin kabul edilemez bir devlet yardımı olup olmadığı belirlenecektir.

Lizbon Antlaşmasının 107. Maddesi esas olarak devlet kaynakları aracılığıyla destek verilmesi, belirli teşebbüslerin veya belirli ürünlerin üretiminin kayırılmasıyla rekabetin bozulması ve üye devletler arasındaki ticaretin etkilenmesi üzerinde durmaktadır. Devlet kaynakları aracılığıyla destek verilmesi koşulunun gerçekleştiğinin ileri sürülebilmesi için incelenen vergi önleminin gerçek niteliğinin ortaya konulması gerekir. Kaynak aktarımının, üye devletlerin egemenlik alanında olan, bir vergi hükmünün uygulanmasının doğal bir sonucu olduğu itirazına karşı olarak da söz konusu vergi düzenlemesinde, standart vergi sisteminden sapıldığı kanıtlanmalıdır. Eğer bir sapma belirlenirse, artık bir vergi harcaması/kolaylığından -dolayısıyla, devlet yardımından- söz ediliyor demektir ve ikinci aşamada bu önlemin kabul edilemez devlet yardımı olup olmadığı değerlendirilecektir.

3.2.1. Vergi Önleminin Devlet Yardımı Olarak Nitelendirilmesi

Standart vergi uygulamalarının kapsamına; verginin konusu, vergilendirme dönemi, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergi tevkifatı, vergi sisteminin işleyişine ilişkin indirim ve mahsuplar ile kazanç ve iradın elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesi,

¹²⁸ Bkz. Bölüm: 1.1.1.1.1.7.

genel oran yapısı ve vergi dilimleri, muhasebe kuralları, enflasyon düzeltmesi, zorunlu ödemelerin indirilebilmesi ve idari uygulama kolaylığına ilişkin hükümler ile çifte vergilendirmeyi önleme gibi uluslararası mali zorunluluklarla ilgili hükümlerin girdiği belirtilmişti.¹²⁹ Bir üye ülkenin esasen kendi egemenlik alanında olan vergi sisteminde getirdiği bir önlemin, standart vergi sisteminden sapma, başka bir ifadeyle vergi harcaması/vergi kolaylığı ya da bu çalışmadaki tanımıyla vergi teşviği olup olmadığını saptanması için Avrupa Birliği kurumsal yapısı “vergi harcaması analizi” yöntemini kullanmaktadır.

3.2.1.1. Vergi Harcaması Analizi

Vergi harcaması analizi, bir devletin, vergi teşvik tekniği kullanmak suretiyle uyguladığı vergi önlemiyle, devlet yardımı yapıp yapmadığının belirlenmesine verilen isimdir.

Devlet Yardımı Kurallarının Doğrudan Ticari Vergilendirmeye İlgili Tedbirlere Uygulanmasına İlişkin Komisyon Bildiriminde¹³⁰ bir vergi tedbirinin 92.¹³¹ Madde anlamında yardım olarak adlandırılabilmesi için tümüyle karşılanması gereken ölçütler sayılırken, ilk olarak tedbirin, alıcılara normalde bütçelerinden karşılanan masraflardan kurtaracak bir avantaj sağlaması gerektiği, avantajın, firmanın vergi yükünün azaltılması yoluyla vergi matrahında indirim (özel indirimler, özel veya hızlandırılmış amortisman düzenlemeleri veya yedeklerin bilançoya yazılması gibi), vergi tutarında tam veya kısmi bir indirim (muafiyet veya vergi indirimi gibi), vergi borcunun ertelenmesi, iptal edilmesi ve hatta özel olarak yeniden planlanması dahil olmak üzere çeşitli yollarla yapılabileceği belirtilmiştir.

¹²⁹ Bkz. Bölüm: 1.1.1.1.1.9.1.

¹³⁰ Avrupa Birliği Resmî Gazetesi C 384, 10.12.1998, p 3

¹³¹ Lizbon Antlaşması 107. madde

Takip eden bentlerde, Madde 92(1)'in bir vergi tedbirine uygulanmasındaki ana kriterin, tedbirin üye devletteki belirli teşebbüsler lehine vergi sisteminin uygulanmasına ilişkin bir istisna sağlaması olduğu, bu nedenle öncelikle uygulanabilir ortak sistemin belirlenmesi gerektiği, daha sonra sisteme yapılan istisnanın veya bu sistem içindeki farklılaşmaların vergi sisteminin ‘doğası veya genel yapısı gereği’ haklı olup olmadığı, yani bunların doğrudan vergi sisteminin temel veya yol gösterici ilkelerinden kaynaklanıp kaynaklanmadığının incelenmesinin gerekli olduğu, ilgili üye devlette durum böyle değilse, o zaman devlet yardımının devreye gireceği kaydedilmiştir.

Vergi teşvikleri ve devlet yardımının tespiti konusunda 2.2.1.6. bölümde değinilen durum yaşanmaktadır. Antlaşmalarda açık düzenleme bulunmadığından başlangıç hükümleri ve Birliğin izlenmesi gereken politika hükümleri yanında, “vergi harcamaları” kavramı asıl amacı dışında¹³² kamu harcaması/devlet yardımı bağlamında kullanılmakta, buradan da Antlaşmalardaki “devlet yardımı” hükümleri, vergi teşviklerinin hukuksal nitelendirilmesi ve idari işlem/yargı kararı gerekçesi olarak değerlendirilmektedir.

Vergi harcaması analizi, süreç içinde geliştirilmiş ve “referans hukuku kıyaslaması” ile “emsallerine uygunluk standardı” olarak evrimleşmiştir.

3.2.1.1.1. Referans Hukuku Kıyaslaması

Yakın zamana kadar, Komisyon, vergi devlet yardımını tanımlamak için kriter olarak yalnızca referans yasasını kullanmıştır. Referans hukuku kıyaslaması, yapısal kurallar da dahil olmak üzere açıkça tarafsız kuralları vergi avantajı sağlamayan (ve dolayısıyla

¹³² Vergi harcamaları analizi, ticaret hukuku veya anayasa hukuku uyarınca yasadışı sübvansiyonları tanımlamak için bir araç olarak başlamamıştır. Bunun yerine, yasama sorumluluğunun teşvik edilmesi için bir araç olarak başlamıştır. (Mason, 2019, s. 498)

devlet yardımı olmayan) kurallar olarak, tüm açıkça seçici kuralları, devlet yardımı olabilecek vergi avantajları sağlayan kurallar olarak görür. (Mason, 2019, s. 497)

Vergi harcamaları analizinde temel sorunun özel sapmaların ölçülebileceği bir temel gereksinimi olduğu belirtilmektedir. “Bir avantaj olup olmadığını belirlemek için, taban çizgisi veya “referans sistemi tanımlanmalıdır.” Temel çizginin amacı, bir teşviğin bir avantaj olup olmadığını belirlemeye yardımcı olmaktır. Geleneksel olarak, referans sistemi, kurumlar gelir vergisi gibi araştırılan devletin iç hukukudur.” (Khaled Alsultan, 2022) Devlet yardımı olarak tanımlanabilecek tek “ölçüt”, ilgili üye devlet tarafından oluşturulan genel vergi sistemidir. Bu nedenle, Mahkeme ve Komisyon vergi konularında ulusal ayrıcalığı vurgulamış ve ulusal vergi sisteminin “doğasından veya genel şemasından” kaynaklanan vergi önlemlerinin devlet yardımı teşkil etmediğini kabul etmiştir. (Schön, 1999, s. 924)

Hükümetler, bireylere, şirketlere ve sivil toplum kuruluşları da dahil olmak üzere diğer kuruluşlara mali destek veya fayda sağlamak için vergi harcamalarını (referans vergi sisteminden sapmalar) kullanmakta olup destek sağlandıktan sonra diğer hükümet önceliklerini finanse etmek için daha az kaynak kalacağından, vergi harcamalarının bütçe üzerindeki etkisi, doğrudan harcamaların etkisine benzer olabilir. Gösterge (referans) vergi sistemi, vergi harcamalarının niteliğini ve kapsamını belirlemek için bir temel görevi görür. *“Adalet, verimlilik ve basitlik dahil olmak üzere iyi vergi politikası tasarımının temel ilkelerine dayanmalıdır. Tüm kamu harcamalarının değerlendirmelerde aynı titizliğe tabi tutulması ve aynı düzeyde şeffaflığın sağlanması için, gösterge tanımı mümkün olduğunca geniş olmalı ve genel kuralın istisnalarından kaçınmayı amaçlamalıdır.”* (Beer, Benedek, Erard, & Loeprick, 2022, s. 1)

Komisyon geleneksel olarak, seçici bir sınıfın (veya belirli bir şirketin) vergi muamelesini “genel olarak geçerli olan tutarlı bir kurallar dizisinden oluşan bir referans sistemi” ile

karşılaştırarak yasadışı devlet yardımını tanımlamış olup açıkça seçici vergi harcamaları, gerekçelendirilmedikçe devlet yardımıdır. İkinci kategori ise seçici sınıflara fayda sağlamayan hükümlerin istisna edilmesini içerir ki buna örnek, tüm şirketler için geçerli olan yalnızca bir yıllık bir harcama kuralı olabilir. Her ne kadar bu tür istisna hükümler, bir referans hukuku kriteri tarafından değerlendirildiği gibi vergi avantajları sağladığı düşünülebilse de, sınır ötesi ticareti iç ticaretten farklı şekilde ele almadıkları için ilgili olarak ayrımcı değildirler. Bu nedenle, hiçbir seçici sınıfa fayda sağlamayan istisnai hükümler devlet yardımı teşkil etmez. (Mason, 2019, s. 501)

3.2.1.1.2. Emsallerine Uygunluk Standardı

Zaman içinde, Komisyon, üye devlet vergi kurallarını, itiraz edilen devletin kendi genel olarak uygulanabilir vergi yasasından oluşan bir taban çizgisine karşı değerlendirmek yerine, dış normlara karşı değerlendirmiş, bazı durumlarda, uluslararası kabul görmüş bir norm kullanırken, diğer bazı durumlarda ise üye devlet vergilerini kendi iyi vergi politikası görüşüne göre değerlendirmiştir. (Mason, 2019, s. 483)

Gelişmiş transfer fiyatlandırması kararlarını (Apple, Fiat ve Amazon gibi) içeren son davalarda, Komisyon kendi yeni kuralını kullanmayı seçmiş olup bu kural uyarınca, devlet yardımı kurallarının kendilerinin, iç hukuktan bağımsız olarak, tüm devletlerin geliri, “emsallerine uygunluk standardına” göre tahsis etmelerini gerektirdiği sonucuna varmıştır.” (Alsultan, 2022)

3.2.1.1.3. Vergi Harcaması Analizi Yöntemine Eleştiriler

Daha önce ifade edildiği gibi, Avrupa Parlamentosu ve Konsey, Antlaşmalarda vergi teşvikleriyle ilgili hükümler bulunmamasına karşın Antlaşmalardaki diğer ilke ve kurallara dayanarak vergi teşvikleriyle ilgili ikincil düzenlemeler çıkartmakta ve bazen iç

Pazar, rekabet vs. ilkeler gözetilerek üye ülkelerin vergi teşvik uygulamaları sınırlandırılmaya, uyumlaştırılmaya çalışılmaktadır. Vergi teşviklerinin bazılarının Antlaşmanın ilgili maddesi uyarınca devlet yardımı olduğu açıkça ifade edilmekte, böylece, bu değerlendirme Birlik müktesebatının bir parçası haline gelmektedir. Benzer bir yaklaşım, ABAD’ın “devlet yardımı vergi teşviğinin”¹³³ tespitinde vergi harcamaları yöntemini kullanmasıyla da kendini göstermektedir.

Vergi Harcaması Analizine çeşitli eleştiriler yöneltilmektedir. “Üye devletler yetkilileri – özellikle devlet yardımı incelemesi için hedeflenen küçük devletlerden gelenler – ulusal vergi kurallarını dış kriterlere atıfta bulunarak yargılamanın Avrupa Birliği’ndeki vergi çeşitliliğini tehdit ettiğini ve üye devletlerin ayrılmış vergi yetkilerini ihlal ettiğini savunmuştur.” (Mason, 2019, s. 483)

Son vakaların, tüm vergi hükümlerinin vergi harcamaları veya normal hükümler olarak düzgün bir şekilde kategorize edilemeyeceğini ortaya koyduğu, gri alandaki vakalar için, vergi harcaması analizine güvenilemeyeceği, ortaya çıkan bu zorluklarla yüzleşmek için, Komisyonun son davalarda yaklaşımını değiştirdiği belirtilmektedir. Referans hukuku yaklaşımından ayrılışın yeterince açıklanamamasının, Komisyon’u, devlet vergilerini Avrupa Birliği’nin yasama süreci dışında uyumlu hale getirmeye çalıştığı veya tek vergi şartı getirmeye çalıştığı yönündeki eleştirilere karşı savunmasız bıraktığı ileri sürülmüştür. (Mason, 2019, s. 505)

Bu noktada karşılaştırma yapılabilmesi için, Yüksek Mahkeme¹³⁴, tarafından, yapısal hükümler de dahil olmak üzere devlet vergi kurallarına yönelik Tarafsız Ticaret Şartı¹³⁵

¹³³ “devlet yardımı vergi teşviği” deyimini, devlet yardımı kabul edilen vergi teşviğini ifade etmek için kullanılmıştır.

¹³⁴ Supreme Court of the United States, ABD Yüksek Mahkemesi

¹³⁵ *Dormant Commerce Clause*, ABD ‘de ticarete korumacılığın yasaklanmasına ilişkin Yüksek Mahkeme içtihadı.

zorluklarını analiz etmek için geliştirilen iç tutarlılık testi¹³⁶ (Mason, 2019, s. 509) örnek gösterilebilir.

3.2.2. Kabul Edilemez Devlet Yardımının Belirlenmesi

Bir vergi önleminin vergi harcaması olarak belirlenmiş olması, tedbirler uygulanması için tek başına yeterli değildir. Bu aşamadan sonra, bir yandan iç Pazar kavramı, vergi ve rekabet hukuku uygulamalarıyla zaman içinde oluşmuş ve melez olarak nitelendirilebilecek genel hukuksal çerçeveye göre, diğer yandan 107-109. Maddelerdeki özel devlet yardımı kurallarına göre, vergi teşvik tedbirinin kabul edilemez bir devlet yardımı olup olmadığına karar verilecek ve gerekirse devlet yardımı mevzuatında yer alan eylemler uygulamaya geçirilecektir.

3.2.2.1. Genel Hukuksal Çerçeveye Göre Değerlendirme

Birlik kurumsal yapısı bu değerlendirmede esas olarak ve tümüyle gerçekleşmek koşuluyla dört ölçütün varlığını aramaktadır:

tedbir, alıcılara normalde bütçelerinden karşılanan masraflardan kurtaracak bir avantaj sağlamalı, avantaj, devlet tarafından veya devlet kaynakları aracılığıyla sağlanmalı, tedbir, üye devletler arasındaki rekabeti ve ticareti etkilemeli ve tedbir, “belirli teşebbüsleri veya belirli malların üretimini” destekleyecek şekilde spesifik veya seçici olmalıdır.¹³⁷

¹³⁶ Test kapsamında, tüm devletlerin itiraz edilen devletin yasasını uyguladığı varsayılmakta olup sınır ötesi vergi dezavantajlarının, varsayımsal uyumlaştırmaya rağmen devam etmesi halinde, anayasaya aykırı bir şekilde sınır ötesi ticarete karşı ayrımcılık yapıldığı kabul edilmektedir. (Mason, 2019, s. 537)

¹³⁷ Devlet Yardımı Kurallarının Doğrudan Ticari Vergilendirmeyle İlgili Tedbirlere Uygulanmasına İlişkin Komisyon Bildirimi. Bkz. Bölüm: 3.1.2.1.

3.2.2.1.1. Avantaj Sağlama Ölçütü

Avantaj, firmanın vergi yükünün azaltılması yoluyla, vergi matrahında indirim (özel indirimler, özel veya hızlandırılmış amortisman düzenlemeleri veya yedeklerin bilançoya yazılması gibi), vergi tutarında tam veya kısmi bir indirim (muafiyet veya vergi indirimi gibi), vergi borcunun ertelenmesi, iptal edilmesi ve hatta özel olarak yeniden planlanması dahil olmak üzere çeşitli yollarla sağlanabilir.

Devlet yardımı, bir an için kamu kaynaklarının özel sektöre transfer edilmesine indirgenecek olursa, bu ölçüt, kaynak aktarımının özel sektör tarafını temsil eder.

3.2.2.1.2. Devlet Kaynağı Ölçütü

Vergi geliri kaybı, mali harcama biçimindeki devlet kaynaklarının tüketimine eşdeğerdir. Bu kriter aynı zamanda üye devletlerdeki bölgesel veya yerel kuruluşlar tarafından verilen yardımlar için de geçerlidir.

Burada, kaynak aktarımının kamu tarafı tarif edilmektedir.

3.2.2.1.3. Rekabet ve Ticaretin Etkilenmesi Ölçütü

Bu kriter, tedbirin yararlanıcısının, yasal statüsüne veya finansman araçlarına bakılmaksızın, bir ekonomik faaliyette bulunduğunu varsaymaktadır. Yerleşik içtihatlarla göre, bu hükmün amaçları doğrultusunda, alıcı firmanın üye devletler arasında ticareti içeren bir ekonomik faaliyet yürütmesi halinde etkilenen ticaret kriteri karşılanmış olur. Yardımın, Birlik içi ticarete rakip olan diğer firmalarla karşılaştırıldığında firmanın konumunu güçlendirmesi gerçeği, Birlik içi ticaretin etkilendiği sonucunun çıkarılmasına izin vermek için yeterlidir.

Üye devletler arasındaki rekabeti ve ticareti etkilemek koşulu, bu etkiyi doğurmayacak uygulamaları rekabeti bozucu eylem saymayan Avrupa Birliği rekabet hukukunun geleneksel ilkesinin bir yansımasıdır.¹³⁸

3.2.2.1.4. Seçicilik Ölçütü

Buradaki seçici avantaj, yasama, düzenleme veya idari nitelikteki vergi hükümlerine ilişkin bir istisnadan veya vergi makamlarının takdirine bağlı bir uygulamasından kaynaklanabilir. Bununla birlikte, bir önlemin seçici doğası ‘sistemin doğası veya genel şeması’ ile gerekçelendirilebilir. Böyle bir durumda tedbir, Antlaşmanın 107. Maddesi anlamında yardım olarak değerlendirilmez.

Bu ölçüt, “*belirli teşebbüsleri veya belirli malların üretimini destekleyecek şekilde spesifik veya seçici olmak*” koşuluyla aslında, üye devletlerin ekonomi, maliye ve vergi politikaları uygulama konusundaki egemenlik yetkilerini kullanabilmelerine yönelik bir esneklik sağlamayı amaçlamaktadır.

3.2.2.2. Özel Hükümlere Göre Değerlendirme

Antlaşmanın 107. Maddesinde iki ayrı özel durum belirlenmiştir. 2. Fıkra “iç pazarla bağdaşan devlet yardımları” sayılırken, 3. Fıkra “iç pazarla bağdaştığı kabul edilebilecek devlet yardımları” yer almaktadır. Buna göre, 2. Fıkradaki durumların gerçekleşmesi halinde devlet yardımı iç pazarla bağdaşır kabul edilecek ve önlem uygulanmayacaktır. 3. Fıkradaki durumların gerçekleşmesi halinde ise yardımın niteliği

¹³⁸ Roma Antlaşmasının rekabete ilişkin kuralları düzenleyen 85. maddesi “Üye devletler arasındaki ticareti etkileyebilecek ve ortak pazar içindeki rekabetin engellenmesi, kısıtlanması veya bozulmasını amaç edinen veya bu sonucu doğuran”, ibaresiyle başlamaktadır.

ve mevcut koşullar değerlendirilerek devlet yardımının iç pazarla bağdaşıp bağdaşmadığına, buradan da tedbir uygulanıp uygulanmayacağına karar verilecektir.

Antlaşmanın 109. Maddesinde, Konseyin Komisyon'un önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu'na danıştıktan sonra, 107. Maddenin uygulanması için gerekli tüzükleri çıkarabileceği hükme bağlanmış olup bu kapsamda Genel Grup Muafiyeti Tüzüğü, Yetkilendirme Tüzüğü, De Minimis Tüzüğü, Usul Tüzüğü ve Uygulama Tüzüğü çıkarılmıştır. (European Commission)

Bölgesel gelişmeyle ilgili olarak, 107. Maddenin 2/c fıkrasında, "Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Almanya'nın bölünmesinden etkilenen bazı bölgelerinin ekonomisine, bu bölünmenin neden olduğu ekonomik dezavantajların giderilmesi için gerekli olduğu ölçüde verilen destekler" ve 3/a fıkrasında, "yaşam standardının anormal ölçüde düşük olduğu veya ciddi boyutta eksik istihdamın var olduğu bölgeler ile yapısal, ekonomik ve sosyal durumları göz önüne alınarak, 349.¹³⁹ Maddede belirtilen bölgelerin ekonomik gelişmesini teşvik etmeye yönelik destekler" sayılmıştır.

¹³⁹ Lizbon Antlaşması, madde 349 "Guadeloupe, Fransız Guyanası, Martinik, Réunion, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Azor Takımadaları, Madeira Takımadaları ve Kanarya Adaları'nın, uzaklıkları, ada oluşları, küçük yüzölçümleri, zorlu topoğrafyaları ve iklimleri, ekonomik olarak az sayıda ürüne bağımlı olmaları gibi, sürekli oluşları ve bir araya gelmeleri gelişmelerini ciddi olarak etkileyen faktörlerle ağırlaşan yapısal nitelikteki sosyal ve ekonomik durumlarını göz önünde bulundurarak, Konsey, Komisyon'un önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu'na danıştıktan sonra, özellikle Antlaşmalar'ın, ortak politikalar da dahil, bu bölgelere uygulanmasının koşullarını belirlemeyi amaçlayan spesifik tedbirler kabul eder. Bu spesifik tedbirlerin, Konsey tarafından özel yasama usulü uyarınca kabul edilmesi durumunda da, Konsey, Komisyon'un önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu'na danıştıktan sonra hareket eder."

3.2.3. Bölgesel Gelişmeye Yönelik Vergi Teşvikleri ve Devlet Yardımı

Nitelendirmesi

Bu noktada, bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşviklerinin devlet yardımı olarak nitelendirilmesi konusunu irdelenmek yararlı olacaktır. Daha önce 3.2.1.1. bölümde incelenen vergi harcaması analizi konusunun burada ele alınmasına gerek olmayıp bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri, 3.2.2. bölümünde aktarılan “genel hukuksal çerçeve” ve “özel hükümlere göre” devlet yardımı yönünden değerlendirilecektir.

Genel hukuksal çerçeveye göre değerlendirildiğinde:

daha önce, Birlik kurumsal yapısının bu değerlendirmede esas olarak avantaj sağlama, devlet kaynağı, rekabet ve ticaretin etkilenmesi ve seçicilik ölçütlerini kabul ettiği belirtilmişti. Geri kalmış bir bölgeye yönelik vergi teşvikleri söz konusu olduğunda anılan ölçütlerden yalnızca rekabet ve ticaretin etkilenmesi ölçütünün oluşmaması -bölgedeki ekonomik faaliyetlerin sınırlı kapsamı nedeniyle- mümkün olup, diğer ölçütler yardımın tanımı gereği var olacaktır. Öte yandan, geri kalmış bir bölgeye yönelik vergi teşvikleri Birlik rekabet ortamını ve ticaretini etkileyecek düzeyde olursa, kabul edilemez devlet yardımı hükümleri uygulanabilecektir.

Özel hükümlere göre değerlendirildiğinde:

Lizbon Antlaşmasının 107. Maddesinin 2/c fıkrasında yer alan “Almanya Federal Cumhuriyeti’nin Almanya’nın bölünmesinden etkilenen bazı bölgelerinin ekonomisine, bu bölünmenin neden olduğu ekonomik dezavantajların giderilmesi için gerekli olduğu ölçüde verilen destekler” iç pazarla bağdaşır kabul edilmekte olup güncelliğini yitirmiş olmakla birlikte bölgesel gelişme anlayışı anlamında dikkate değerdir.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Bkz. Bölüm: 3.4.1. Divan Kararı(5)

Daha önemli hüküm 3/a fıkrasında, yaşam standardının anormal ölçüde düşük olduğu veya ciddi boyutta eksik istihdamın var olduğu bölgelere verilen desteklerin iç pazarla bağdaştığının kabul edilebilir sayılmasıdır. Bu hüküm uyarınca üye devletler, sayılan koşulları taşıyan bölgelere yönelik vergi teşviki uygulayabilecektir.

Yine 3/a fıkrasının devamında yer verilen, yapısal, ekonomik ve sosyal durumları göz önüne alınarak, 349. Maddede belirtilen bölgelerin¹⁴¹ ekonomik gelişmesini teşvik etmeye yönelik destekler de iç pazarla bağdaşır kabul edilebilecektir.

Vergi teşviklerinin bir ülke için ifade ettikleriyle bir ekonomik entegrasyonda ya da açık ekonomi de ifade ettikleri aynı değildir. Eğer bir ülkeden söz ediliyor ise ve bu ülkenin yabancı doğrudan yatırım alması ya da bazı bölgelerinin geliştirilmesi söz konusuysa vergi teşviklerinin yararları çok daha önde olacaktır. Ancak, eğer bir ekonomik entegrasyondan ya da dış ticaret, yabancı doğrudan yatırım gibi açık ekonomi kavramları söz konusuysa, ülkelerin yarışan ekonomik yararları vardır. Piyasanın görünmez eli, kaynakların doğru tahsisi, rekabetçi ekonomi vb. tezler artık önemini yitirmiştir; tarafların ekonomik yararlarından ödün vererek uzlaşma arayışları söz konusudur.

3.3. Avrupa Birliği Komisyonu ve Uygulamaları

Birliğin ulusal üstü bir kurum olarak genel çıkarlarını savunan Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği kurumsal yapılanması içinde yürütme organı işlevi görmektedir. Yasa önerisinde bulunma yetkisini münhasıran kendisinde toplayan kurum, Birliğin çıkarlarını

¹⁴¹ Guadeloupe, Fransız Guyanası, Martinik, Réunion, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Azor Takımadaları, Madeira Takımadaları ve Kanarya Adaları

korumanın yanı sıra koordinasyon, yürütme ve yönetim işlevlerini yerine getirir. Birlik müktesebatının doğru bir şekilde uygulanmasını gözlemler ve denetler. Bu yüzden “antlaşmaların bekçisi” olarak adlandırılır. Politik olarak bağımsız olan kurum, AB’nin hükümeti gibi çalışmaktadır. Birliğin ve Birlik yurttaşlarının ulusal düzeyde korunamayan haklarını ve çıkarlarını koruyan Komisyon hem yasama hem de yürütmeye yönelik yetkilere sahiptir. (Efe, 2020, s. 71)

Bu kapsamda Komisyon, AB’nin genel stratejisinin şekillendirilmesine yardımcı olur, yeni AB yasaları ve politikaları önerir, bunların uygulanmasını izler ve AB bütçesini yönetir. Aynı zamanda uluslararası kalkınmanın desteklenmesinde, yardım sağlanmasında, AB’nin genel stratejisinin geliştirilmesinde ve AB politikalarının tasarlanması ve uygulanmasında aktif bir rol oynamaktadır. Politikalarını düzenli olarak değerlendirir ve raporlar. AB bütçesini önerir, uygular ve AB finansman programlarını yönetir. Avrupa Komisyonu, kalkınma politikasının tasarlanmasında ve dünya çapında yardım sağlanmasında kilit bir rol oynamaktadır. Uluslararası düzeyde, kalkınma iş birliği anlaşmalarının müzakere edilmesine yardımcı olur ve dünya çapındaki AB delegasyonları tarafından sahada temsil edilir. Komisyon, AB anlaşmalarının hedeflerine uygun yasalar önerir ve uygular. Yasa yapma sürecinde iş dünyasının ve vatandaşların katkılarını teşvik eder ve yasaların doğru bir şekilde uygulanmasını, değerlendirilmesini ve gerektiğinde güncellenmesini sağlar. (European Commission, 2024)

Avrupa Birliği’nin gelirlerini toplar, yapısal fonları yönetir, harcamaların ve üçüncü ülkelere yapılan yardımların denetimini yapar. Konsey ve Avrupa Parlamentosu’nun kararlarını uygular. Harcamalar açısından Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu, Avrupa Sosyal Fonu, Uyum Fonu, Avrupa Tarımsal Garanti Fonu, Kırsal Kalkınma ve Avrupa Tarımsal Fonu gibi fonların idaresinden sorumludur. (Efe, 2020, s. 87)

Komisyon, 27 Komiserden oluşan bir grup tarafından yönetilmektedir. Birlikte Komisyonun siyasi ve stratejik yönüne ilişkin kararlar alırlar. Her 5 yılda bir yeni bir Komiserler Kurulu atanır. Her AB ülkesinden bir Komiser bulunsa da onların görevi ulusal çıkarlardan ziyade bir bütün olarak AB'nin çıkarlarını savunmaktır. (European Commission, 2024)

Avrupa Komisyonu için çalışan personel Avrupa kamu hizmetinin bir parçasıdır. Komisyonda yaklaşık 32.000 kadrolu ve sözleşmeli çalışan çalışmaktadır. (European Commission, 2024)

Avrupa Birliği hukuku esasen üye devletlerce uygulanır. Bu kapsamda Komisyon, Avrupa Birliği Adalet Divanı ile birlikte AB müktesebatının tüm üye devletler tarafından doğru olarak uygulanmasını sağlar.

Herhangi bir Birlik üyesi devletin diğeri hakkında ihlal davası açabilmesi için şikayetini öncelikle Avrupa Komisyonu'na yapması gerekmektedir. Gerekmesi halinde, gerçek veya tüzel kişiye para cezası verilirken, üye devletlere karşı ise Avrupa Birliği Adalet Divanı'nda ihlal davası açılabilir. (Efe, 2020, s. 88)

3.3.1. Komisyon Uygulamalarından Örnekler

Bu bölümde, Komisyonun vergi teşviklerine yaklaşımının temelleri ortaya konulduktan sonra, kronolojik bir sıra izlenerek Komisyon'un kararları, bilgi yazıları, ABAD önündeki savunmaları ve kurumsal çalışmalarında vergi teşviklerini nasıl değerlendirdiği, hangi durumlarda ne şekilde harekete geçtiği örneklendirilip açıklanacaktır.

Daha önce “Ticari Vergilendirmeye İlişkin Davranış Kuralları” ve “Devlet Yardımı Kurallarının Doğrudan Ticari Vergilendirmeye İlgili Tedbirlere Uygulanmasına İlişkin

Komisyon Bildirimi” düzenlemelerden söz edilmişti. Bu iki düzenleme aynı zamanda Birliğin genel olarak vergi rekabeti ve vergi önlemlerine bakışını ortaya koymakta, Komisyonun vergi teşviklerini nasıl ve hangi koşullarda devlet yardımı olarak kabul ettiğini de açıklamaktadır.

Komisyon Bildirimde¹⁴², *“Davranış kuralları, üye devletler arasında bir bilgi alışverişi sistemi ve kapsamına girebilecek vergi tedbirlerinin değerlendirilmesi yoluyla vergi alanında şeffaflığı artırmayı amaçlamaktadır. Anlaşmanın devlet yardımı hükümleri de kendi mekanizmaları aracılığıyla zararlı vergi rekabetiyle mücadele hedefine katkıda bulunacaktır.”* İfadesini kullanmış ve anılan Bildirime, Antlaşmanın 92 ve 93. Maddelerinin doğrudan ticari vergilendirmeye ilgili tedbirlere ilişkin kılavuz ilkeler hazırlamayı üstlendiğini ve “kendisini, ilgili yardım kurallarının sıkı bir şekilde uygulanmasına adanmış” belirterek başlamıştır.

Bildirime göre, *“Ortak pazarla bağdaşmazlık ilkesi ve bu ilkeden sapmalar, belirli vergi tedbirleri de dahil olmak üzere ‘her ne şekilde olursa olsun’ yardımlar için geçerlidir.”* Vergi sistemleri aracılığıyla verilen bazı yardımların diğer üye devletlerin gelirleri üzerinde yaratabileceği önemli yansımaların da ortak çıkar açısından dikkate alınması gerektiği, bazı genel vergi tedbirlerinin iç pazarın düzgün işleyişini engelleyebileceği gerekçesiyle yasaların uyumlaştırılmasıyla ilgili Antlaşma hükmü temelinde uyumlaştırılma olanağı sağlandığı kaydedilmiştir.

Devlet yardımlarıyla ilgili 92. Maddenin, ‘her ne şekilde olursa olsun’ yardım tedbirleri için geçerli olduğundan bahisle, devlet yardımına ilişkin Topluluk kurallarının uygulanmasında, tedbirin vergi tedbiri olup olmamasının bir öneminin olmadığı sonucuna

¹⁴² Devlet Yardımı Kurallarının Doğrudan Ticari Vergilendirmeye İlgili Tedbirlere Uygulanmasına İlişkin Komisyon Bildirimi. Bkz. Bölüm: 3.1.2.1.

varılmış, daha sonra bir vergi tedbirinin 92. Madde anlamında yardım olarak adlandırılabilmesi için tümüyle karşılanması gereken ölçütler sayılmıştır.

Komisyon Bildirimine göre, tamamen teknik nitelikteki vergi tedbirleri (örneğin, vergilendirme oranının belirlenmesi, amortisman kuralları ve devredilen zararlara ilişkin kurallar; çifte vergilendirmeyi veya vergiden kaçınmayı önleyen hükümler), belirli üretim maliyetlerine (araştırma ve geliştirme (Ar-Ge), çevre, eğitim, istihdam) ilişkin vergi yükünün azaltılması yoluyla genel ekonomi politikası hedeflerini izleyen önlemler, ayırım gözetmeksizin tüm firmalara ve tüm malların üretimine uygulanmak kaydıyla, devlet yardımı teşkil etmez.

Bir yandan belirli bir vergi planına tahsis edilen dış hedefler (özellikle sosyal veya bölgesel hedefler) ile diğer yandan vergi sisteminin doğasında bulunan hedefler arasında bir ayırım yapılmalıdır. Komisyon tarafından ortak pazarla uyumlu olduğu değerlendirilecekse, belirli alanların ekonomik kalkınmasını teşvik etmeyi amaçlayan devlet yardımının ‘aranan amaçlarla orantılı ve bu amaçlara yönelik olması’ gerekir. Bölgesel yardımın incelenmesine yönelik kriterler, diğer olası etkilerin, özellikle de davranış kuralları tarafından gün ışığına çıkarılan belirli etkilerin dikkate alınmasına izin verir. Bölgesel kriterlere dayalı olarak bir istisna verildiğinde, bölgesel kalkınmaya katkıda bulunmalı ve yerel etkiye sahip faaliyetlerle ilgili olmalı, gerçek bölgesel engellerle ilgili olmalı, Topluluk bağlamında incelenmeli ve bu tedbirlerin diğer üye devletler üzerinde yaratabileceği olumsuz etkileri dikkate alınmalıdır.

Şimdi olay bazında ilerlenebilir:

- 1- Yardım C 8/04 (eski NN 164/03) – Yeni borsaya kote şirketler lehine doğrudan vergi teşvikleri – Halka arzlara Vergi Primi, AT Antlaşmasının 88.Maddesi¹⁴³

¹⁴³ Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma (Nice konsolide versiyonu) *Resmî Gazete* 10/03/2001 C 80

uyarınca yorum sunma daveti, (2004/C 221/03) (Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2004)

Anılan işlemde vergi teşvikleriyle ilgili tespitler şunlardır:

İtalya, 2 Ekim 2003 tarihinde, 2 Ekim 2003 tarih ve 230 sayılı İtalyan Cumhuriyeti Resmi Gazetesinde yayımlanarak yürürlüğe giren 30 Eylül 2003 tarih ve 269 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyi (DL 269/2003) kabul etmiştir.

DL 269/2003'ün 1(1)(d) Maddesi, 2003 mali yılı itibariyle, 2 Ekim 2003 ile 31 Aralık 2004 arasındaki dönemde düzenlenmiş bir Avrupa borsasında işlem görececek şirketlerin üç yıl boyunca %20'lik indirimli kurumlar vergisi oranından (%33'lük normal oran yerine) yararlanacağını öngörmektedir. Bu 'vergi primi', yalnızca yeni borsaya kote bir şirketin hisselerinin ilk halka arzı (IPO) sonucunda net sermayesini en az %15 oranında artırması durumunda geçerlidir ve lehdarın daha önce Avrupa borsalarına listelenmemiş olması şartıyla geçerlidir. Yukarıdaki vergi primine ek olarak, program, yalnızca 2004 yılında, ilk listeleme için yapılan harcamalara eşit bir miktarın yeni borsaya kote olmuş bir şirketin vergiye tabi gelirinden muaf tutulmasını sağlar.

Komisyon'a göre, tedbir, yararlanıcılarına iki farklı avantaj sağlamaktadır. İlk olarak, üç yıllık bir süre boyunca %20 indirimli kurumlar vergisi oranına izin verir, böylece hak sahipleri tarafından icra edilen ticari faaliyetlerden elde edilen vergi sonrası geliri etkiler. İkinci olarak, 2004 yılında borsaya kote olan bir şirket, vergilendirilebilir gelir hesaplarında, listeleme giderlerine karşılık gelen bir miktarın vergilendirilebilir gelirinden çıkarılmasına karşılık gelen bir negatif düzeltme kaydedebilir. Bu olumsuz düzeltme, 2004 yılında uygulanan daha düşük efektif vergi oranı etkisine sahiptir. Düşen kurumlar oranı nedeniyle, bu tür yeni borsaya kote şirketlerdeki yatırımcılar dolaylı olarak daha yüksek vergi sonrası temettülerden ve bu tür şirketlerin hisselerinin satışından elde edilen kazançlardan yararlanmaktadır.

Bu tür avantajlar, İtalyan Hazinesi tarafından vergi gelirlerinin önceden ödenmesinden oluştuğu için Devlete atfedilebilir. Seçicidirler çünkü program tarafından dayatılan kısa süre içinde borsaya kote olan şirketlerle sınırlıdır. Listelenmeye izin verilen sınırlı süre, fiilen, programın kapsamını, programın ilgili olduğu süre içinde listelenecek koşulları yerine getiren çok sınırlı bir yararlanıcı havuzuyla sınırlar.

Komisyon, önlemin rekabeti bozabileceğini ve üye devletler arasındaki ticaret üzerinde bir etkisi olabileceğini düşünmektedir. Muhtemel hak sahipleri tarafından yürütülen ticari faaliyetler, uluslararası piyasalarda yer alabilir ve rekabetin yoğun olduğu ticaret ve diğer ticari faaliyetleri içerebilir.

Yukarıdaki avantajlar, çeşitli nedenlerle belirli işletmeleri destekliyor görünmektedir. Bir vergi önlemi doğal olarak, İtalya'da kayıtlı oldukları veya faaliyet gösterdikleri için İtalya'da vergilendirilebilir şirketlerle sınırlıdır. Bu farklılaştırma İtalyan vergi sisteminin doğası gereği haklı gösterilse de, indirimli oran uygulamasından kaynaklanan avantajın yalnızca İtalya'da kayıtlı şirketler için geçerli olduğu görülmektedir.

Bu farklılaşma, İtalya’da faaliyet gösteren yabancı şirketleri, İtalyan şirketlerle rekabet eden yabancı şirketler de dahil olmak üzere, İtalyan şirketlere karşı rekabet açısından dezavantajlı duruma getiriyor gibi görünmektedir.

Önlem, a) 269/2003 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 11. Maddesi uyarınca indirimli bir nominal oranın uygulanması ve b) indirimli bir efektif verginin uygulanması nedeniyle vergi gelirinden feragat etme açısından devlet kaynaklarının kullanılmasını ifade eder.

Komisyonun, kotasyona kabul edilen şirketlere verilen devlet yardımının tek pazarla uyumlu olup olmadığı konusunda şüpheleri bulunmaktadır.

Program aracılığıyla sağlanan vergi avantajlarının belirli yatırımlar, istihdam yaratma veya belirli projelerle bağlantılı olmadığı görülmektedir. Bunlar sadece, ilgili teşebbüslerin normal olarak işlerini yaparken üstlenmek zorunda kalacakları yüklerin azaltılmasını teşkil etmektedir ve bunları, yardım geri çekilir çekilmez faydaları sona eren işletme Devlet yardımı olarak değerlendirmek mümkün görünmektedir. Komisyonun sürekli uygulamasına göre, belirli faaliyetlerin veya belirli ekonomik bölgelerin kalkınmasını kolaylaştırmayı amaçlamadığı ve zaman içinde sınırlı olmasına rağmen geriletilici olmadığı için bu tür bir yardımın ortak pazarla uyumlu olduğunu düşünmek zordur.

Komisyon, Antlaşmanın Devletler Tarafından Verilen Yardımlar başlıklı 2. Bölümünde yer alan maddeleri gerekçe göstererek işlem başlatmıştır.

İşlemle ilgili öne çıkan hususlar:

- Komisyon vergi ve vergi teşviki konusunu devlet yardımıyla ilgili kurallar çerçevesinde değerlendirmiş ve koşulların olduğu gerekçesiyle antlaşmada başkaca bir hüküm aramaksızın devlet yardımlarıyla ilgili kuralları uygulamıştır.
- Vergi teşviki yoluyla yapılmış olan devlet yardımının ortak pazarla uyumlu olarak kabul edilebilirlik koşullarının oluşmadığını ileri sürmüştür.

2- Komisyon Kararı, 14 Aralık 2004, Yurt dışı fuarlarına katılan firmalar lehine doğrudan vergi teşvikleri, (C(2004) 4746 belge numarası ile bildirilmiştir), (2005/919/EC) (Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2005)

Anılan kararda vergi teşvikleriyle ilgili tespitler şunlardır:

İtalya, 2 Ekim 2003 tarih ve 229 sayılı İtalyan Cumhuriyeti Resmi Gazetesi'nde yayınlanan, kamu maliyesindeki eğilimi düzeltmek ve kalkınmayı teşvik etmek için acil önlemler belirleyen 30 Eylül 2003 tarih ve 269 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'yi (DL 269/2003) kabul etti. Madde 1 (DL 269/2003'ün 1)(b) maddesi, yurtdışındaki ticari fuarlara katılım için özel vergi teşvikleri sağlar ve daha sonra, herhangi bir değişiklik yapılmadan 24 Kasım 2003 tarih ve 326 sayılı Kanun'a (L 326/2003) dönüştürülerek Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

DL 269/2003'ün 1(1)(b) Maddesi, İtalya'da kurumlar vergisine tabi olan ve planın yürürlüğe girdiği tarihte ticari faaliyette bulunan teşebbüslerin yurtdışındaki ticari fuarlara katılımlarını sağlamak için vergiye tabi gelirlerini, ilgili kurumlarla doğrudan yapılan harcamaların miktarı kadar azaltabileceğini belirtmektedir. Bu hüküm münhasıran DL 269/2003'ün yürürlüğe girdiği yılı (2 Ekim 2003) takip eden ilk vergi yılında yararlanıcılar tarafından yapılan harcamalara uygulanır; bu nedenle, iş döngüsü takvim yılını takip eden teşebbüsler için önlem, 2004 vergiye tabi gelirlerinin belirlenmesini etkiler. DL 269/2003'ün 1(1)(b) Maddesi, vergiye tabi gelirdeki azalmanın, yurtdışındaki ticari fuarlara katılımı ilgili maliyetlerin yararlanıcının beyan ettiği gelirden yapılan olağan kesintiye ek olduğunu belirtmektedir.

Komisyon, Avrupa Topluluğunu kuran Antlaşmayı ve bunun özellikle 88(2) maddesinin birinci alt paragrafını göz önünde bulundurarak resmi soruşturma prosedürünü başlatan 18 Mart 2004 tarihli mektubunda, tedbirin devlet yardımı olarak sınıflandırılma kriterlerini karşıladığını değerlendirmiştir.

Komisyon özellikle, programın diğer ticari faaliyetleri hariç tutarken yalnızca ihracat için ürün sergilemekle uğraşan şirketlere fayda sağladığı görüldüğünden, programın yararlanıcılara seçici bir avantaj sağladığı görüşünü benimsemiştir. Örneğin, mallarını yalnızca İtalya pazarında ticaret yapan İtalyan şirketleri, hizmet sunanlar, ticaret fuarlarında sergilenmeye uygun olmayan mal ticareti yapan şirketler ve İtalya'daki ticari fuarlara katılanlar, programın dışında tutulur.

Komisyon ayrıca, planın İtalyan teşebbüslerinin yurtdışındaki ticaret fuarlarına katılmasını desteklediği ve böylece hem söz konusu teşebbüslerle İtalya'da hem de dış pazarlarda rekabet eden yabancı tüccarlar ve kurulan yabancı rakipler dahil olmak üzere İtalya pazarında yararlanıcılarla rekabet eden yabancı rakiplerine göre İtalya'da konumlarını güçlendirdiği görüşündeydi.

Komisyon, son olarak, yardımın herhangi bir özel dış vergi veya mali yük getirilmesine bağlı olmaması nedeniyle söz konusu vergi avantajlarının seçici niteliğinin, İtalyan vergi sisteminin doğası veya genel planı tarafından haklı gösterilemeyeceği ve bu tür ticaret fuarlarına katılım nedeniyle yurt dışında yapılan olası harcamaları karşılayamayacağı kanaatine varmıştır.

Prosedür sonucunda, (1) 30 Eylül 2003 tarih ve 269 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 1(1)(b) Maddesi ile öngörülen ve İtalya'nın hukuka aykırı olarak yürürlüğe koyduğu, yurtdışındaki ticari fuarlara katılan şirketler lehine vergi teşvikleri şeklindeki devlet yardımı planı ortak Pazar ile bağdaşmadığı, İtalya'nın, birinci paragrafta belirtilen yardım planını kaldırmasına, (2) İtalya'nın 1. Maddede atıfta bulunulan ve hukuka aykırı olarak kendilerine sağlanan yardımı yararlanıcılardan geri almak için gerekli önlemleri almasına karar verilmiştir.

Kararla ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Komisyon vergiye tabi gelirden indirimi, devlet yardımı olarak sınıflandırmıştır.
- Komisyon, planın İtalyan firmalarının konumlarını onlarla aynı pazarda rekabet eden yabancı firmalara göre güçlendirdiğini ve yalnız ihracat için ürün sergileyen firmalar için seçici olduğunu ileri sürmüştür.
- Ortak pazarla bağdaşmadığı sonucuna varılan planın kaldırılmasına ve yararlanıcılara sağlanan yardımların geri alınmasına karar verilmiştir.

3- Rekabet Politikasının Uygulanmasına İlişkin Usuller, Komisyon, Devlet Yardımı — İtalya, Devlet yardımı, No C 15/07 (eski NN 20/07) — Bazı yeniden yapılandırılmış bankalar lehine vergi teşviki, AT Antlaşmasının 88(2) Maddesi uyarınca yorum sunma daveti, (2007/C 154/06) (Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2007)

Anılan işlemde vergi teşvikleriyle ilgili tespitler şunlardır:

24 Aralık 2003 tarihinde, İtalyan Parlamentosu, 24 Aralık 2003 tarih ve 350 sayılı Kanun'u kabul etti ve bu Kanun, 2. Maddenin 26-27. Fıkraları uyarınca, 24 Aralık 2003 sayılı Kanun uyarınca kurumsal yeniden yapılandırmalardan kaynaklanan veya bunlarla ilgili bazı bankaların varlıkları için özel bir vergi yeniden düzenleme planı sağlar.

Plan, özellikle İtalyan bankacılık sektöründeki mevcut kurumsal yeniden yapılandırmalar ve konsolidasyonlar senaryosunda rekabeti bozmaya yatkın belirli sayıda İtalyan bankası için önemli bir avantaj sağladığından, Devlet yardımı olarak değerlendirilmek üzere tüm koşulları yerine getiriyor gibi görünmektedir. Bazı İtalyan bankalarının

ertelenmiş vergi yükümlülüklerini bilançolarındaki tanınmayan kazançlara göre tasfiye etmiş olmaları, potansiyel kurumsal hedefler olarak çekiciliklerini artırmaya ve dolayısıyla bankacılık satın alma piyasasını bozmaya yatkındır.

Vergi avantajı, daha önce gerçekleşmiş işlemlere ilişkin olarak sonradan sağlandığı için, söz konusu istisnanın uygulanmasını haklı çıkarmak için gerekli teşvik edici etkileri ürettiği değerlendirilemez. Komisyon, söz konusu vergi planının, normal olarak benzer durumlarda yeniden yapılanma sürecindeki kredi kuruluşları tarafından karşılanacak olan ve bu nedenle işletme yardımı olarak kabul edilmesi gereken harçlardaki bir indirimden kaynaklandığı görüşündedir. Bu tür yardımlar, herhangi bir ekonomik faaliyetin veya bölgenin kalkınmasını desteklemediği ve zamanla sınırlı, kademeli veya belirli ekonomik handikapları gidermek için gerekli olanla orantılı olmadığı için ortak pazarla uyumlu bulunamaz.

Bu nedenle Komisyon, soruşturmanın mevcut aşamasında, incelenmekte olan planın ortak pazarla bağdaşmadığı sonucuna varmıştır.

Yukarıdakilerin ışığında Komisyon, varlıkları yeniden düzenlemek için zararlı bir vergi rejimi olan 350/2003 sayılı Kanun'un 2(26) Maddesi ile ilgili olarak resmi soruşturma prosedürünü başlatmaya karar vermiştir.

İşlemlerle ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Komisyon, şirket bilançolarındaki yeniden değerlendirme sonucu vergi matrahının azalmasını devlet yardımı olarak nitelendirmiştir.
- Bazı İtalyan bankalarının vergi yükümlülüklerinin tasfiye edilmiş olması çekiciliklerini artırıcı dolayısıyla bankacılık satın alma piyasasını bozucu bir eylem olarak nitelendirilmiştir.
- Komisyon, vergi avantajını herhangi bir ekonomik faaliyetin veya bölgenin kalkınmasını desteklemediği ve zamanla sınırlı, kademeli veya belirli ekonomik handikapları gidermek için gerekli olanla orantılı olmadığı için ortak pazarla uyumlu bulmamıştır.

4- Devlet Yardımı — İtalya, Devlet yardımı C 25/09 (eski N 673/08) — İtalyan film vergisi teşvikleri, AT Antlaşmasının 88(2) Maddesi uyarınca yorum sunma daveti, 2009/C 196/09 (Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2009)

Anılan işlemde vergi teşvikleriyle ilgili tespitler şunlardır:

İtalyan yetkililer, bir film vergisi teşvik paketi bildiriminin bir parçası olarak, sinemalarda dijital projeksiyon ekipmanının kurulumunu desteklemek için önerilen %30'luk bir vergi kredisi hakkında Komisyon'u bilgilendirdiler. Komisyonun bu önlemin gerekliliği, orantılılığı ve yeterliliği konusunda şüpheleri vardır.

İtalyan yetkililerin amacı, sinemaların daha esnek programlama sunmasına izin vermek için sinemaları 35 mm projeksiyondan dijital projeksiyona geçmeye teşvik etmektir, bu da onların daha fazla kültürel film göstermelerine olanak tanır. Bu aynı zamanda, dijital dağıtım maliyetlerinin daha düşük olması nedeniyle gelecekte yalnızca dijital biçimde dolaşıma girmesi beklenen filmleri gösterebilmeye devam etmelerini sağlayacaktır.

İtalyan Devleti belirli vergi gelirlerinden feragat edeceğinden, önlem Devlet kaynaklarını içermektedir. Tedbir, katılımcılara Devletten normal piyasa koşullarında alamayacakları bir vergi teşviki şeklinde ekonomik bir avantaj sağlar. Önlem seçicidir, çünkü yalnızca sinema işleten işletmeler bundan yararlanabilir. Bu tür işletmeler, önlemden mutlaka yararlanmayan diğer teşebbüslerle rekabet eder, bu nedenle önlem rekabeti bozar veya bozmakla tehdit eder. Göstericiler, projeksiyon ekipmanı tedarikçileri, dijital film dağıtımçıları ve dijital film yapımcıları İtalya dışında faaliyet gösterebileceğinden, program Topluluk içi ticareti etkileyebilir. Sonuç olarak, program AT Antlaşması'nın 87(1) Maddesi anlamında Devlet yardımı oluşturmaktadır.

AT Antlaşması'nın 87(1) Maddesi uyarınca, Antlaşma tarafından öngörülen istisnalar dışında, Devletler tarafından veya Devlet kaynakları aracılığıyla, belirli şirketleri veya belirli üretimleri kayırarak rekabeti bozan veya bozma tehdidi oluşturan herhangi bir biçimde sağlanan yardım .

Devlet kaynaklarının kullanımı: Finansman kaynağı İtalyan devleti tarafından sunulan vergi teşvikleridir. Bu nedenle, İtalyan Devletin belirli vergi gelirlerini almayacağı göz önünde bulundurulduğunda, program devlet kaynaklarının kullanımını içermektedir.

Şirket için ekonomik avantaj: Program kapsamında, film üretimi, dağıtımı ve/veya gösterimine yatırım yapan şirketler, Devlet tarafından sağlanan vergi teşvikleri şeklinde mali bir avantajdan yararlanmaktadır. Bu şirketler, normal piyasa koşullarında böyle bir avantajdan yararlanamayacak ve devlet desteği olmaksızın faaliyetlerinin tüm maliyetlerini üstlenmek zorunda kalacaklardı. Bu nedenle program yararlanıcılara ekonomik bir avantaj sağlamaktadır.

Rekabetin bozulması ve seçicilik: Program, yalnızca film üretimi, dağıtımı ve/veya gösterim faaliyetlerine yatırım yapan şirketlere fayda sağladığından, doğası gereği seçicidir. Yararlanıcılar, bu programdan mutlaka yararlanmayan diğer şirketlerle rekabet eder. Sonuç olarak, program rekabeti bozmakta veya bozmakla tehdit etmektedir.

Üye devletler arasındaki ticaret üzerindeki etkiler: Filmlerin, özellikle de uzun metrajlı filmlerin uluslararası ticareti göz önüne alındığında, Komisyon, söz konusu program tarafından filmlerin üretimine, dağıtımına ve gösterimine yatırım yapan şirketlere sağlanan seçici avantajın Topluluk içi ticaretin etkilenebileceğini düşünmektedir.

Sonuç olarak, söz konusu program AT Madde 87(1) anlamında Devlet yardımını oluşturmaktadır.

Komisyon, bildirilen önlemlerin AT Madde 87(1) anlamında Devlet yardımı teşkil ettiğine karar vermiştir, ancak dijital sinema için vergi kredisi dışındaki tüm bu önlemlerin AT Antlaşması ile uyumlu olduğunu düşünmektedir.

Ayrıca, yukarıda belirtilen hususlar temelinde Komisyon, dijital sinema lehine vergi kredisinin ortak pazarla uyumlu olduğundan şüphe duymaktadır. Sonuç olarak, AT Antlaşması'nın 88(2) maddesinde belirtilen prosedüre uygun olarak hareket eden Komisyon, İtalya'dan gözlemlerini sunmasını ve Komisyonun bu önlemi değerlendirmesine yardımcı olmak için gereken tüm bilgileri göndermesini talep etmektedir.

İşlemle ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Komisyon, vergi kredisinin, vergi gelirinden feragat edilmesi nedeniyle devlet kaynaklarını içerdiğini, yalnızca sinema işletenler yararlandığından seçici olduğunu, dijital film dağıtımçıları ve dijital film yapımcıları İtalya dışında faaliyet gösterebileceğinden, programın Topluluk içi ticareti etkileyebileceğini ileri sürmüştür.
- Komisyon, bildirilen önlemlerin AT Madde 87(1) anlamında Devlet yardımı teşkil ettiğine karar vermiştir, ancak dijital sinema için vergi kredisi dışındaki tüm bu önlemlerin AT Antlaşması ile uyumlu olduğunu düşünmektedir.

Komisyon uygulamalarından, vergi gelirinden feragat edilmesinin devlet kaynaklarını içermesi nedeniyle devlet yardımı olarak kabul edildiği, vergi teşviklerinin devlet yardımı sayılarak bu kurallara göre değerlendirildiği; seçicilik, piyasa bozucu hareket ve ortak pazarla uyumlu hareket kavramlarının sıklıkla kullanıldığı anlaşılmaktadır.

3.4. Avrupa Birliği Adalet Divanı ve Kararları

Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın 1952 yılındaki kuruluşundan bu yana misyonu, anlaşmaların *"yorumlanmasında ve uygulanmasında hukuka saygıyı" sağlamak olmuştur*. Bu misyonun bir parçası olarak Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Birliği kurumlarının işlemlerinin yasallığını kontrol eder, üye devletlerin anlaşmalardan doğan yükümlölüklerle uymasını sağlar ve ulusal yargıçların talebi üzerine Birlik yasasını yorumlar. Böylelikle Avrupa Birliği'nin adli otoritesini oluşturur ve üye devletlerin mahkemeleriyle iş birliği içinde Birlik hukukunun tek tip uygulanmasını ve yorumlanmasını sağlar. Merkezi Lüksemburg'da bulunan Avrupa Birliği Adalet Divanı iki mahkemeden oluşur: Adalet Divanı ve Genel Mahkeme (1988'de oluşturulmuştur). 2004 yılında oluşturulan Kamu Hizmeti Mahkemesi, Birliğin yargı mimarisindeki reform kapsamında yetkilerini Genel Mahkeme'ye devrettikten sonra 1 Eylül 2016'da faaliyetlerini durdurmuştur. (Court of Justice of the European Union)

Adalet Divanı'nda her üye devletten gelen birer hâkim görev yapmaktadır. Hakimler, bağımsızlıklarından şüphe edilmeyecek kişiler arasından seçilmektedir. Gerek hakimlerin ve gerekse de hukuk sözcülerinin görev süreleri altı yıldır. Atanmaları 'üye devlet hükümetlerinin ortak mutabakatıyla' ve AB Bakanlar Konseyi'nin oy birliğiyle alacağı kararla gerçekleşmektedir. (Zenginoğlu, 2020, s. 139,140)

Divan, Avrupa Topluluklarının kurulmasından bu yana Avrupa Entegrasyon süreci için önemli kararlar vermiştir. Hatta Adalet Divanı, kurucu Antlaşmalarda açıkça yer almayan 'doğrudan etki doğurma' ya da 'AB hukukunun üstünlüğü' gibi prensipleri kendi içtihadı ile oluşturmuş, dolayısıyla AB hukuku olarak adlandırılan hukuk düzeninin/sisteminin inşasında ve işleyişinde etkin bir rol oynamıştır. (Zenginoğlu, 2020, s. 141,142)

Adalet Divanı, ABİA'nın (Lizbon) 267 ve ABA'nın (Maastricht) 19. maddesi uyarınca Avrupa Birliği hukukunu yorumlama konusunda yetkili Birlik organıdır. Diğer taraftan, ulusal yargı mercilerinin de Avrupa Birliği hukukunu yorumlama ve uygulama konusunda yetkili olduğu gözden kaçırılmamalı, Avrupa Birliği hukukunu uygularken üye devlet mahkemeleri Adalet Divanı tarafından geliştirilen yorum yöntemlerini dikkate almalıdır. (Güneş, 2019, s. 163)

Adalet Divanı, Avrupa Birliğinin yoruma konu olan birincil veya ikincil hukuk normunu ele alırken bu normu ortaya koyan tarafların iradesinin tespitinden ziyade, ilgili normun sahip olduğu objektif anlamın ortaya konulmasına önem atfetmektedir. Avrupa Birliği hukukunda uygulanan yorum yöntemlerinden bağımsız olarak Birliğin ikincil hukukunun birincil hukuk normlarına uygun yorumlanması ise, birincil hukukun Birliğin normlar hiyerarşisindeki konumunun doğal bir sonucudur. (Güneş, 2019, s. 164)

Adalet Divanının yorum yöntemlerini dört başlık altında toplamak mümkündür. Deyimsel (lafzi) yorum yöntemi, uluslararası hukukta ve ulusal hukuk düzenlerinde olduğu gibi Avrupa Birliği hukukunda da başvurulacak ilk yorum yöntemidir. Deyimsel yorum yönteminde, yoruma konu düzenlemede yer alan sözcük ve terimlerin Birlik hukuku çerçevesinde taşıdığı anlam tespit edilmeye çalışılır. Sistematik yorum yöntemi, deyimsel yorum yönteminden tatmin edici bir sonuç alınamaması durumunda başvurulacak ikinci yorum yöntemidir. Sistematik yorum yönteminde, Avrupa Birliği'nin ilgili hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün ilgili düzenlemenin yapısı içindeki yeri ve diğer Birlik mevzuatı hükümleri ile olan bağlantısı ve ilişkisi araştırılır. Avrupa Birliği hukukunun yorumlanmasında önemli bir yer işgal eden teleolojik yorum yöntemi ise, Adalet Divanı'nın en sık başvurduğu yorum yöntemidir. Teleolojik yorum yönteminde, ilgili Birlik ortaya koyan tarafların sübjektif iradesi değil, aksine bu düzenlemenin objektif anlam ve amaçları saptanmaya çalışılır. Avrupa Birliği'nin ilgili hükmünün yorumlanmasında bu hükmü ortaya koyan tarafların hüküm yapıldığı andaki iradesi ve

amacını araştıran tarihsel yorum yönteminde ise, Avrupa Birliği hukukunda oldukça nadir bir biçimde başvurulduğunu ifade etmek gerekir. (Güneş, 2019, s. 164,165)

Avrupa Birliği Adalet Divanının Birlik içinde üstlendiği işlevi değerlendirmek gerekirse alışıl gelmiş bir devlet yargı organından belirgin farklı bir yerde olduğu görölmektedir. ABAD bazen bir uluslararası mahkeme gibi çalışır. Asıl rolü Birlik hukukunun tüm üye devletlerde aynı biçimde uygulanması ve yorumlanması konusundaki düzenleyici işlevidir. (Özkan , 2022, s. 208)

ABAD, AB hukukunun üstünlüğünü sağlamıştır. Bunu yaparken dört aşamadan geçmiştir.

- ABAD, milli politikalara karşı doktrin geliştirmiş ve bunların uygulanmasını sağlamıştır. ABAD hukuk kuralı yaratıcısı olarak hareket etmiştir. Bu faaliyetlerinde sosyal destek görmüştür,
- İkinci olarak, yeni işlevci bir yaklaşımla davayla ilgili tüm tarafların çıkarını gözetmiştir,
- Üçüncü olarak, milli yargıçların desteğini almıştır,
- Son olarak, farklı politikalar arasında üstün politika belirlemiştir. (Özkan , 2022, s. 213)

3.4.1. Divanın Kararlarından Örnekler

Bu bölümde, kronolojik bir sıra izlenerek Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın kararlarında vergi teşviklerini nasıl değerlendirdiği ve verdiği hükümler bazı örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır.

1- Dava No: C-21/79, Komisyon ve İtalya. Yenilenen petrol ürünlerine uygulanan vergi kuralları ile ilgili olarak, İtalya Cumhuriyeti'nin AET Antlaşması'nın 95. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmediğine ilişkin BAŞVURU. Karar tarihi: 8.1.1980 (Avrupa Birliği Adalet Divanı, s. 1980)

Anılan kararda konuyla ilgili tespitler şunlardır:

İtalya'da madeni yağ üretimi, 28 Şubat 1939 tarihli bir Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenmiştir - o zamandan beri birkaç kez değiştirilmiştir - ve özellikle Ufficio Tecnico delle Imposte di Fabbricazione [Üretim vergileri teknik ofisi] tarafından verilen bir lisansa bağlıdır. Bu ürünlere "imposta interna di fabbricazione" [iç üretim vergisi] adı verilen bir iç vergi uygulanır. Aynı vergi, sınırdaki ithal ürünlere de uygulanır

Atık petrol ürünlerinin geri dönüşümünü teşvik etmek amacıyla, 31 Aralık 1962 tarih ve 1852 sayılı İtalyan Kanunu'nun 12. maddesi, koşullara göre, geri dönüştürülmüş ürünlerin yararı için söz konusu vergiden indirim veya muafiyet verilmesini öngörmektedir.

İtalyan Hükümeti, diğer savunmalarının yanında, söz konusu vergi avantajlarının, kullanılmış yağların toplanması, bertaraf edilmesi veya geri dönüştürülmesi için üye devletler tarafından uyumlaştırılmış bir sistemin getirilmesini öngören 16 Haziran 1975 tarihli ve 75/439/EEC sayılı Konsey Direktifinin ve teşebbüslere tazminat verilmesine izin veren 13. ve 14. maddelerin amaçlarına uygun olduğuna dikkat çekmiştir.

Komisyon, İtalya Cumhuriyeti'nin, 31 Aralık 1962 tarihli ve 1852 sayılı Kanun uyarınca, diğer üye devletlerden ithal edilen rejenere edilmiş petrol ürünlerini ayrımcı bir oranda vergilendirerek, AET Antlaşması'nın 95. maddesi kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmediğini ileri sürerek Adalet Divanına başvurmuştur.

Divan:

‘Topluluk hukukunun gelişiminin bugünkü aşamasında ve ilgili hükümlerin herhangi bir şekilde birleştirilmesi veya uyumlaştırılması söz konusu olmadığında, Topluluk hukuku, üye devletlerin belirli ürünlere veya belirli üretici sınıflarına vergilerden muafiyet veya vergilerin azaltılması şeklinde vergi avantajları sağlamasını yasaklamaz. Bu nedenle Antlaşma, yerel vergi kanunları söz konusu olduğunda, aynı ekonomik amaçlara hizmet edebilecek ürünlerin farklı oranlarda vergilendirilmesini yasaklamamaktadır, özellikle de yenilenen madeni yağlarda olduğu gibi, üretim maliyetinin, birincil damıtma yağlarınınkinden önemli ölçüde farklı olduğu görülüyorsa.

Öte yandan, 95. maddenin birinci fıkrası uyarınca, söz konusu vergi avantajları, ulusal yasaların izin verdiği muafiyet veya indirimlere hak kazanan yerli ürünlerle aynı koşulları sağlayan diğer üye devletlerin ürünlerine herhangi bir ayırım yapılmaksızın da verilmelidir. 95. maddenin birinci fıkrası -amacı, eşdeğer etkiye sahip gümrük vergilerinin ve

harçlarının kaldırılmasına ilişkin Antlaşma hükümlerinin, ithal ürünlere yerli ürünlere kıyasla ayrımcılık yapan iç vergilendirmenin getirilmesiyle kaçınılmamasını veya külfetli hale getirilememesini sağlamaktır.

İtalya Cumhuriyeti, düşürülmüş oranı kaldırmak ve onu elde tutmak arasında bir seçeneğe sahiptir, ancak ikinci çözümü tercih ederse, rejenerasyon kanıtı üretilen diğer üye devletlerden gelen rejenere yağların, ithal edilen ürün ile benzer yerli ürün arasında herhangi bir ayrımcılığı önlemek için aynı indirimli orandan yararlanmasına izin vermesi şartıyla.

Sonuç olarak, üye devletler direktifi uyguladıklarında, tazminatları doğrudan söz konusu teşebbüslere vermekte veya rejenere yağların daha elverişli vergi muamelesinden yararlanmasına izin vermekte veya hatta iki sistemi birleştirmekte özgürdürler. Bununla birlikte, bu alandaki takdir yetkilerini kullanırken daha düşük bir iç vergilendirme sistemini tercih ederlerse, bu seçimin sonuçlarını kabul etmeli ve seçilen sistemin AET Antlaşması'nın 95. maddesinde belirtilen ithal ürünlere karşı vergi ayrımcılığı yapılmaması gerektiği temel ilkesine uymasını sağlamalıdır.

Yukarıdaki hususlardan, petrol ürünlerine uygulanan vergi sistemini değiştiren 31 Aralık 1962 tarihli ve 1852 sayılı Kanun uyarınca, İtalya'da üretilen rejenere mineral yağlar üzerindeki imposta di fabbricazione [iç üretim vergisi] ve diğer üye devletlerden rejenere yağlar üzerindeki sovrainposta di confine [sınır ek ücreti] için farklı oranlar korunarak, İtalya Cumhuriyeti, AET Antlaşması'nın 95. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmemiştir.' İçeriğinde bir karar vermiştir.

Kararla ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Divan, vergi indirimi ya da muafiyeti şeklindeki bir teşvik tedbirini Antlaşmanın Vergi Hükümleri başlıklı ikinci bölümünde yer alan 95. maddesindeki 'ithal ürünlere karşı vergi ayrımcılığı yapılmaması gerektiği' ilkesi çerçevesinde değerlendirmiştir.
- Topluluk hukukunun, uyumlaştırma konusu dışında üye devletlerin belirli ürünlere veya belirli üretici sınıflarına vergilerden muafiyet veya vergilerin azaltılması şeklinde vergi avantajları sağlamasını yasaklamadığı ancak 95. maddenin birinci fıkrası uyarınca, söz konusu vergi avantajlarının ulusal yasaların izin verdiği muafiyet veya indirimlere hak kazanan yerli ürünlerle aynı koşulları sağlayan diğer üye devletlerin ürünlerine herhangi bir ayırım yapılmaksızın verilmesi gerektiği belirtilmiştir.
- Petrol ürünlerine uygulanan vergi sistemini değiştiren Kanun uyarınca, İtalya'da üretilen rejenere mineral yağlar üzerindeki imposta di fabbricazione [iç üretim

vergisi] ve diğer üye devletlerden rejenere yağlar üzerindeki sovraimposta di confine [sınır ek ücreti] için farklı oranlar korunarak, AET Antlaşması'nın 95. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmediği belirtilmiştir.

2- Dava No: T-269/99, Álava, Viscaya ve Guipúzcoa Eyaletleri ve Komisyon. Álava, Viscaya ve Guipúzcoa Eyaletlerinde %45 vergi indirimi şeklinde vergi yardımı ile ilgili olarak İspanyol Devletine karşı 88(2) madde¹⁴⁴ uyarınca prosedürün başlatılması için 17 Ağustos 1999 tarihli mektuplarla İspanyol makamlarına bildirilen Komisyon kararlarının iptali için BAŞVURU. Karar Tarihi:10.4.2002 (Avrupa Birliği Adalet Divanı, s. 2002)

Anılan kararda konuyla ilgili tespitler şunlardır:

Mevcut davalar, Álava, Vizcaya ve Guipúzcoa Eyaletlerinin vergi mevzuatı tarafından vergi kredisi biçiminde verildiği iddia edilen vergi tavizleriyle ilgilidir.

Álava Eyaletinin 1995 bütçesini uygulayan 20 Aralık 1994 tarihli ve 22/1994 sayılı Norma Foral'ın (bölgesel bir yönetmelik) Altıncı Ek Hükümünün metni aşağıdaki gibidir:

1 Ocak 1995 ile 31 Aralık 1995 arasında yapılan ve 2,5 milyar ESP'yi aşan yeni sabit varlıklara yapılan yatırımlar, Diputación Foral de Álava'nın kararıyla, Diputación Foral de Álava tarafından belirlenen yatırım maliyetinin %45'i oranında bir vergi kredisi olacaktır. ödenecek nihai vergi tutarına uygulanacaktır.

Vergi yükümlülüğü miktarını aştığı için kullanılmayan herhangi bir vergi kredisi, Diputación Foral de Álava kararının kabul edildiği yılı takip eden dokuz yıl içinde uygulanabilir.

1996 yılında yapılan bir şikâyeteye cevaben Komisyon, Álava Eyaleti vergi mevzuatı tarafından Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) şirketine sağlanan %45 vergi kredisinin verilmesini inceledi. İspanya tarafından Demesa'ya verilen Devlet yardımına ilişkin 24 Şubat 1999 tarih ve 1999/718/EC sayılı Kararla (OJ 1999 L 292, s. 1), Komisyon, Demesa'ya vergi kredisi verilmesinin ortak pazarla bağdaşmayan Devlet yardımı oluşturduğunu tespit etti. .

¹⁴⁴ Amsterdam Antlaşması

Komisyon, söz konusu vergi kredilerini geçici olarak AT Madde 87(1) anlamında Devlet yardımı olarak ele alır. Bunu aşağıdaki temelde yapar:

Vergi kredisi, AT Antlaşması'nın 87. maddesinde belirtilen kriterlerin dördünü de karşılamaktadır. Özellikle, yalnızca 2,5 milyar ESP'den (15 025 303 EUR) fazla yatırım yapan firmalara sunulduğu için belirli firmaların lehine olması bakımından özeldir. Yatırımları 2,5 milyar ESP eşiğini aşmayan diğer tüm firmalar hariç tutulmuştur.

Komisyon'a göre, vergi kredisinin seçici niteliği, ilgili Eyaletlerin vergi makamlarının söz konusu vergi avantajını sağlamada sahip oldukları takdir yetkisiyle de açıkça kanıtlanmaktadır.

Divan:

'Bir Devletin yatırımı teşvik etmesi ve teşebbüsleri kendi topraklarına çekmeyi başarması durumunda, ilgili teşebbüsler o Devlette vergilendirileceği için gelecekteki vergi gelirlerini garanti ettiğini beklerler. Dolayısıyla, söz konusu eyaletlerin vergi önlemlerinin izlediği amaç, bu tür Devlet önlemlerinde olduğu gibi, vergi gelirini azami düzeye çıkarmaktır.

Bu bağlamda, parçası olduğu sistemin doğası veya genel şeması tarafından gerekçelendirilen bir Devlet önleminin, alıcılarına bir avantaj sağlasa bile seçicilik koşulunu yerine getirmedeği unutulmamalıdır.

Söz konusu vergi tedbirlerinin nesnel kriterlere ve koşullara göre işlemesi, yararlanıcı çemberinin 2,5 milyar ESP'den fazla yatırım yapan teşebbüslerle sınırlandırılmasının üç ülkenin vergi sistemlerinin iç mantığı tarafından haklı çıkarıldığını kanıtlamaz.

Vergi kredisinin amacının Bask bölgesinde ekonomik kalkınmayı teşvik etmek olduğu iddiasıyla ilgili olarak, bir önlemin izlediği amacın, onu Madde 87(1) anlamında Devlet yardımı olarak sınıflandırmaktan kurtaramayacağı unutulmamalıdır.

Son olarak, vergi gelirlerinde gelecekte bir artış olduğunu iddia eden argümanı, vergi indirimlerinin verilmesiyle bağdaştırmak zordur. Amaçlanan hedef bu olsa bile, genel mali önlemlerle de bu hedefe ulaşılabilirdi.

Bu nedenle, Komisyon, tartışmalı kararlarda geçici görüşü kabul etmede açık bir değerlendirme hatası yapmamıştır, çünkü söz konusu vergi önlemlerinin yarattığı vergi kredisi, Madde 87 (1) EC anlamında, yalnızca 2,5 milyar ESP'den fazla yatırım yapan teşebbüslere fayda sağlaması bakımından seçici bir önlemdir.

Bu bağlamda, iddia edilen bir yardım programı söz konusu olduğunda, Komisyon'un, alıcılara rakipleriyle ilgili olarak kayda değer bir avantaj sağlayıp sağlamadığını ve esasen üye devletler arasında ticaret yapan teşebbüslere fayda sağlayıp sağlamadığını belirlemek için incelemesini söz konusu programın özellikleriyle sınırlayabileceği unutulmamalıdır.

Yukarıda belirtilenlerin tümü göz önüne alındığında, davaların reddi gerekir.' İçeriğinde bir karar vermiştir.

Kararla ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Divan, vergi kredisi şeklindeki bir vergi teşvikini başkaca bir dayanak aramaksızın antlaşmanın 87. maddesi uyarınca devlet yardımı olarak kabul etmiştir.
- Vergi kredisinin amacının bölgesel ekonomik kalkınmayı teşvik etmek olduğu iddiasıyla ilgili olarak; bir önlemin izlediği amacın, onu Madde 87(1) anlamında Devlet yardımı olarak sınıflandırılmaktan kurtaramayacağı belirtilmiştir.

3- Dava No: C-446/04, İngiltere ve Galler Yüksek Mahkemesi, Chancery Division (Birleşik Krallık) tarafından 13 Ekim 2004 tarihli kararla verilen ve 22 Ekim 2004 tarihinde Mahkeme'de alınan 234 EC maddesi uyarınca bir ön karar için REFERANS. Bir ön karar için yapılan bu atıf, 43 ve 56 . maddelerin¹⁴⁵, 23 Temmuz 1990 tarihli 90/435/EEC sayılı Konsey Direktifinin 4(1) ve 6. maddeleri ile birlikte, farklı üye devletlerin ana şirketleri ve bağlı ortaklıkları için geçerli olan ortak vergilendirme sistemi ile birlikte yorumlanması ile ilgilidir; Referans, Birleşik Krallık'ta ikamet eden şirketler ile İç Gelirler Komiserleri arasında, bu üye devlette ikamet etmeyen şirketlerden alınan temettülerin vergi muamelesi ile ilgili işlemlerde yapılmıştır. Karar Tarihi: 12.12.2006 (Avrupa Birliği Adalet Divanı, s. 2006)

Anılan kararda konuyla ilgili tespitler şunlardır:

İngiltere ve Galler Yüksek Mahkemesi, yargılamanın devam etmesine ve bir kısmına aşağıda yer verilen soruları bir ön karar için Mahkemeye sevk etmeye karar verdi:

"(1) Bir üye devletin, o üye devlette yerleşik bir şirket tarafından diğer yerleşik şirketlerden alınan kurumlar vergisi temettülerinden muaf tutulan ve yerleşik şirket tarafından diğer üye devletlerde yerleşik şirketlerden alınan temettüleri

¹⁴⁵ Amsterdam Antlaşması

kurumlar vergisine(Temettü üzerinden ödenecek herhangi bir stopaj vergisi ve belirli koşullar altında, yerleşik olmayan şirketler tarafından ikamet ettikleri ülkedeki kârları üzerinden ödenen temel vergi için çifte vergilendirme indirimi sağladıktan sonra) tabi tutan tedbirleri yürürlükte tutması ve uygulaması 43. veya [Madde] 56 AK'ye aykırı mıdır?

(2) Bir üye devletin peşin kurumlar vergisi uygulayan bir sisteme sahip olması durumunda, yerleşik bir şirket tarafından hissedarlarına temettü ödenmesinde ve bu temettülerle ilgili olarak bu üye devlette ikamet eden hissedarlara vergi kredisi vermesinde, yerleşik şirketin, söz konusu üye devlette yerleşik şirketlerden (doğrudan veya dolaylı olarak bu üye devlette ikamet eden diğer şirketler aracılığıyla) temettü aldığı ölçüde, ACT'yi ödemekle yükümlü olmaksızın hissedarlarına temettü ödemesini sağlayan önlemleri uygulamak ve yerleşik şirketin, yerleşik olmayan şirketlerden elde edilen temettülere ACT'yi ödemekle yükümlü olmaksızın hissedarlarına temettü ödemesini sağlamamak üye devlet için Madde 43 veya [Madde] 56 EC veya Madde 4(1) veya [Madde 6] [Direktif 90/435]'e aykırı mıdır?

(3) Üye devletin, temettü ödeyen şirketin ve bu üye devlette ikamet eden gruptaki diğer şirketlerin, kârları üzerinden söz konusu üye devlette kurumlar vergisine karşı ACT yükümlülüğünün belirlenmesini öngören önlemleri yürürlükte tutması ve uygulaması, Yukarıda Soru 2'de atıfta bulunulan AT hukuku hükümlerine aykırı mıdır?

- (a) ancak ACT yükümlülüğünün herhangi bir şekilde mahsup edilmesini veya bu Devlette veya diğer üye devletlerde, o üye devlette ikamet etmeyen gruptaki şirketler tarafından kazanılan kârlarla ilgili olarak eşdeğer bir rahatlama (ACT'nin iadesi gibi) sağlamayan ve/veya
- (b) bu üye devlette ikamet eden bir şirketin yararlandığı herhangi bir çifte vergi indiriminin, ACT yükümlülüğünün belirlenebileceği kurumlar vergisi yükümlülüğünü azaltmasını sağlayan.

Divan:

‘43 EC ve 56 EC maddeleri, bir üye devletin, yerleşik şirketler tarafından mukimlere ödenen temettülerle ilgili olarak vergi veya ekonomik çifte vergilendirmeye bir dizi ücretin uygulanmasını önlemek veya hafifletmek için bir sisteme sahip olduğu durumlarda, yerleşik olmayan şirketler tarafından sakinlere ödenen temettüleri aynı şekilde ele alması gerektiği şeklinde yorumlanmalıdır.

Yabancı kaynaklı temettülere uygulanan vergi oranının, ulusal kaynaklı temettülere uygulanan vergi oranından daha yüksek olmaması ve vergi kredisinin en azından dağıtımı yapan şirketin üye devletinde ödenen tutara eşit olması şartıyla anılan maddeler üye ülke mevzuatına engel oluşturmaz.’ İçeriği olan bir karar vermiştir.

Kararla ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Divan, vergi kredisi gibi bir teşvik önlemini başkaca bir dayanak aramaksızın antlaşmanın yerleşme hakkı, sermaye ve ödemelerle ilgili haklar kapsamında değerlendirmiştir.
- İndirim, vergi kredisi gibi önlemler söz konusu olduğunda ‘yerleşik/yerleşik olmayan’ ayrımı yapılamayacağı belirtilmiştir.

4- Dava No: C-269/07, Komisyon ve Federal Almanya Cumhuriyeti. Avrupa Toplulukları Komisyonu, Mahkeme'den, Federal Almanya Cumhuriyeti'nin Federal Gelir Vergisi Kanunu'nun 79 ila 99. paragraflarındaki tamamlayıcı emekli aylıklarına ilişkin hükümleri getirerek ve sürdürerek, Konsey'in 15 Ekim 1968 tarihli ve Topluluk içindeki işçilerin serbest dolaşımına ilişkin 1612/68 sayılı Tüzüğün (AET) 39. maddesi ve 7. maddesi ve Avrupa Topluluğunu kuran antlaşmanın 12 ve 18. maddeleri kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmediği yolunda bir tespitte bulunmasını talep etmiştir. Karar Tarihi: 31.3.2009 (Avrupa Birliği Adalet Divanı, s. 2009)

Anılan kararda konuyla ilgili tespitler şunlardır:

Topluluk 1612/68 sayılı Tüzüğün 7(1) ve (2) numaralı maddelerinde ‘Bir üye devletin vatandaşı olan bir işçi, başka bir üye devletin topraklarında, herhangi bir istihdam ve çalışma koşulu bakımından, özellikle de ücretlendirme, işten çıkarma ve işsiz kalması, işe iade edilmesi veya yeniden istihdam edilmesi durumunda, uyuşu nedeniyle ulusal işçilerden farklı muamele göremez.

O, ulusal işçilerle aynı toplumsal ve vergisel avantajlardan yararlanacaktır.’ Hükümleri yer almaktadır.

Komisyon'un eylemi üç şikâyeteye dayanıyor.

Komisyon, ilk şikâyetinde, Alman mevzuatının, Alman vergisine tam olarak tabi olmayan sınır ötesi işçilerin ikramiye hakkını reddettiği ölçüde, 39. Sözleşme ve 1612/68 sayılı Tüzüğün 7(2) Maddesi ile bağdaşmayan uyruk temelinde dolaylı ayrımcılık oluşturduğunu ileri sürmektedir. İkinci şikâyetine göre, sübvansiyonlu sermayenin, konut Federal Almanya Cumhuriyeti'nde bulunmadığı sürece, mal sahibi tarafından işgal edilen bir konutun satın alınması veya inşası için kullanılmasının yasaklanması, 39 EC Maddesi ve 1612/68 sayılı Tüzüğün 7 (2) Maddesi ile bağdaşmayan uyruk temelinde dolaylı ayrımcılık teşkil etmektedir. Üçüncü şikâyetinde, Komisyon vergilendirmeye karşı tam sorumluluğun

sona erdirilmesi üzerine geri ödeme yükümlülüğünün 12 EC, 18 EC ve 39 EC maddelerine ve 1612/68 sayılı Tüzüğün 7 (2) Maddesine aykırı olduğunu iddia etmektedir.

Federal Almanya Cumhuriyeti'ne göre:

tasarruf-emeklilik ikramiyesi, 1612/68 sayılı Tüzüğün 7 (2) Maddesi uyarınca bir vergi avantajıdır. Bir yandan, bu ikramiye hakkı ile ilgili olarak, EStG'nin 79. paragrafı, EStG'nin 10a(1) Paragrafına atıfta bulunurken, diğer yandan, bu bonusa hak kazanmanın, EStG'nin 10(a) Paragrafı uyarınca özel giderlerin düşülebilme kabiliyetine bağlı olduğunu; bu paragraf, vergi hukukunun bu standart mekanizmasının temel hükmüdür. Özel giderlerin kesilmesi ile tasarruf-emeklilik ikramiyesi arasındaki yakın bağlantı, yalnızca mevzuat metninde yer alan referanslardan değil, aynı zamanda bu ikramiyenin vergi indiriminde bir avans olduğu gerçeğinden de anlaşılmaktadır.

Buna göre, Federal Almanya Cumhuriyeti, yerleşik olmayan işçinin kişisel durumunu dikkate alması gereken prensip olarak istihdam edilen Devlet değil, ikamet Devleti olduğunu ileri sürmektedir. Bu bağlamda, C-391/97 *Gschwind* [1999] ECR I-5451 sayılı Davaya atıfta bulunarak, bir sınır ötesi işçinin gelirinin %90'ından fazlasını Almanya'da alması durumunda, EStG'nin 1 (3) Paragrafı uyarınca, Almanya'da, o Eyalette vergiden tamamen sorumlu olan ve bu nedenle özel masrafları düşürme hakkına sahip olan bir vergi mükellefi ile aynı şekilde muamele görmeyi isteyebileceğini belirtmektedir. Vergi uygulama yetkisinin bulunmaması durumunda, Federal Almanya Cumhuriyeti'nin, gelirleri yalnızca ikamet edilen eyalette vergilendirilen sınır ötesi işçilere, tamamlayıcı bir emekli maaşının oluşturulmasını teşvik etmeyi amaçlayan bir vergi avantajı sağlaması gerekmez.

Son olarak, alternatif olarak, Federal Almanya Cumhuriyeti mali tutarlılığı gerekçe olarak öne sürmektedir. EStG'nin 79 uncu Paragrafı uyarınca tasarruf-emeklilik ikramiyesi ve bu yasanın 10a Paragrafı uyarınca özel giderlerin düşülmesi ile elde edilen avantaj, EStG'nin 22 (5) Paragrafı uyarınca tasarruf-emeklilik sözleşmelerinden yapılan ödemelerin daha sonraki bir aşamasında vergilendirme ile dengelenir.

Divan, 'Tasarruf emeklilik ikramiyesini sosyal veya vergisel bir avantaj olarak sınıflandırabilmek için, Genel Avukatın Görüşünün 40. maddesinde belirttiği gibi, amacını ve verildiği koşulları incelemek gerekir. Mahkemenin önündeki belgelerden, emeklilik ikramiyesinin sosyal mülahazalarla motive edildiği açıktır. Yasal emekli maaşı seviyesindeki gelecekteki düşüşü telafi etmek için yaratılmıştır ve bu amaçla, ilgili kişileri çalışma yaşamları boyunca tamamlayıcı bir emekli maaşı oluşturmaya teşvik etmek için tasarlanmış mali yardım oluşturmaktadır. Sonuç olarak, tasarruf emeklilik ikramiyesinin verilmesi genel olarak sosyal bir avantajdır. İşçilere, işçi olarak nesnel statüleri temelinde verilir.

Federal Almanya Cumhuriyeti'nin, tasarruf-emeklilik ikramiyesinin, EStG'nin 10a paragrafının uygulanmasından kaynaklanan vergi tasarrufunda bir avans olduğu gerekçesiyle bir vergi avantajı olduğu iddiası kabul edilemez.

Şimdi, 1612/68 sayılı Tüzüğün 7(2) maddesi anlamında sosyal bir avantaj olarak tasarruf emeklilik ikramiyesinin verilmesinin, bir işçinin Alman vergisine tamamen tabi olması koşuluna tabi olarak, Topluluk hukuku anlamında ayrımcılık teşkil edip etmediğini tespit etmek gerekir.

Bu bağlamda, 1612/68 sayılı Tüzüğün 7(2) maddesinin, bir üye devletin vatandaşı olan bir işçinin, başka bir üye devletin topraklarında, ulusal işçilerle aynı sosyal ve vergisel avantajlardan yararlanmasını öngördüğü akılda tutulmalıdır.

Mahkeme'nin yerleşmiş içtihatlarına göre, hem 39. AT maddesinde hem de 1612/68 sayılı Tüzüğün 7. maddesinde ortaya konan eşit muamele kuralı, sadece vatandaşlık temelinde açık ayrımcılığı değil, aynı zamanda diğer farklılaşma kriterlerinin uygulanmasıyla aslında aynı sonuca yol açan tüm gizli ayrımcılık biçimlerini de yasaklamaktadır.

Nesnel olarak gerekçelendirilmedikçe ve izlenen amaçla orantılı olmadıkça, ulusal hukukun bir hükmü, göçmen işçileri ulusal işçilerden daha fazla etkilemekten içsel olarak sorumlu olması ve bunun sonucunda göçmen işçileri belirli bir dezavantaja sokma riski varsa, dolaylı olarak ayrımcı olarak kabul edilmelidir.

Bu durumda, EStG'nin 79. paragrafı uyarınca, tasarruf-emeklilik ikramiyesinin verilmesinin, Alman vergisine karşı tam sorumluluğa bağlı olduğu belirtilmelidir. Gerçek kişiler, EStG'nin 1(1) Paragrafına göre, ikametgahlarının veya mutlak ikametgahlarının Almanya'da olması veya Paragraf 1(3)'e göre, bu yönde bir talepte bulunmaları ve bu hükümde belirtilen katı koşulları yerine getirmeleri durumunda Alman vergisine karşı tamamen yükümlüdürler.

Bu davada, bu şikayetle ilgili işçiler, Federal Almanya Cumhuriyeti tarafından imzalanan çifte vergilendirmeyi önlemek için ikili sözleşmeler uyarınca gelirleri yalnızca ikamet ettikleri Eyalette vergilendirilen sınır ötesi işçilerdir. Sonuç olarak, bu işçilere, davalı Devletin de kabul ettiği EStG'nin 1 (3) Paragrafı uyarınca, tamamen sorumlu vergi mükellefleri ile aynı şekilde muamele görme imkânı yoktur. Bu gibi durumlarda, Alman vergisine tamamen tabi olma şartı, ikamet şartı anlamına gelir.

Sonuç olarak, tanım gereği başka bir üye devlette ikamet eden söz konusu sınır ötesi işçiler, tasarruf-emeklilik ikramiyesinden yararlanmaktan mahrum bırakılmaktadır.

Buna göre, tasarruf-emeklilik ikramiyesinin verilmesinin ikamet şartı niteliğinde bir koşula tabi tutulması, 39 AT Maddesinin ve 1612/68 sayılı Tüzüğün 7(2) Maddesinin ihlali anlamına gelir.

Söz konusu tasarruf-emeklilik ikramiyesi, Almanya'daki gelirin vergilendirilmesiyle bağlantılı bir vergi indirimi şeklinde bir avantaj değil, Alman Devleti tarafından işçileri yasal emekli maaşı seviyesindeki azalmayı telafi etmek için tamamlayıcı bir emekli maaşı oluşturmaya teşvik etmek için verilen asgari mali yardımdır. Sınır ötesi işçilerin ikamet ettikleri eyalette vergi indirimi alabilmeleri gerçeği, tasarruf-emeklilik ikramiyesinin verilmesi konusunda maruz kaldıkları ayrımcılığa son vermemektedir.

Federal Almanya Cumhuriyeti'nin, Federal Gelir Vergisi Kanunu'nun (Einkommensteuergesetz) 79 ila 99. paragraflarında yer alan tamamlayıcı emeklilik hükümlerini getirmek ve sürdürmek suretiyle, aşağıdaki yönlerden 39

EC Maddesi ve 15 Ekim 1968 tarihli ve Konsey'in 1612/68 sayılı Tüzüğü'nün (AET) Topluluk içindeki işçilerin dolaşım özgürlüğü ve 18. maddesinin 7(2) Maddesi kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmediğini beyan eder.

- Sınır ötesi işçilerin ve eşlerinin, söz konusu üye devlette vergiye tamamen tabi olmadıkları sürece, tasarruf emeklilik ikramiyesi alma haklarını reddetmek;
- Sınır ötesi işçilerin, mülk Almanya'da bulunmadığı sürece, sübvansiyonlu sermayeyi, mülk sahibi tarafından işgal edilen bir konutun satın alınması veya inşası için kullanmalarını yasaklamak
- bonusun, söz konusu üye devlette vergiye karşı tam yükümlülüğün sona ermesi üzerine geri ödenmesini sağlamak' içeriğinde bir karar vermiştir.

Kararla ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Divan, Alman hükümetinin, 'tasarruf-emeklilik ikramiyesinin, vergi avantajı, özel giderlerin düşülebilme özelliği ve vergi indiriminde bir avans olduğu' iddiasının aksine sosyal bir avantaj olduğu tespitinde bulunmuştur. Dolayısıyla vergi teşviki, ihlal iddiasına karşı bir tez olarak ileri sürülmüş ancak Divan, somut olayın gerçek niteliğine göre yorumunu yapmıştır.
- Başka bir üye devlette ikamet eden söz konusu sınır ötesi işçiler, tasarruf-emeklilik ikramiyesinden yararlanmaktan mahrum bırakıldığına göre, tasarruf-emeklilik ikramiyesinin verilmesinin ikamet şartı niteliğinde bir koşula tabi tutulması, 39 AT Maddesinin¹⁴⁶ ve 1612/68 sayılı Tüzüğün 7(2) Maddesinin ihlali anlamına gelecektir.
- Sınır ötesi işçilerin ikamet ettikleri eyalette vergi indirimi alabilmeleri gerçeği, tasarruf-emeklilik ikramiyesinin verilmesi konusunda maruz kaldıkları ayrımcılığa son vermemektedir.

5- Dava No: T-308/00, Salzgitter AG (Federal Almanya Cumhuriyeti tarafından desteklenmekte) ve Komisyon. Federal Almanya Cumhuriyeti tarafından

¹⁴⁶ İşçilerin serbest dolaşımı ile ilgili hüküm

Salzgitter AG, Preussag Stahl AG ve grubun çelik endüstrisi iştiraklerine verilen ve şu anda Salzgitter AG – Stahl und Technologie (SAG) olarak bilinen devlet yardımlarına ilişkin 28 Haziran 2000 tarihli 2000/797/ECSC sayılı Komisyon Kararı'nın iptali için BAŞVURU. Karar Tarihi:1.7.2004 (Avrupa Birliği Adalet Divanı, s. 2004)

Anılan kararda konuyla ilgili tespitler şunlardır:

Başvuru sahibi Salzgitter AG, çelik sektöründe faaliyet gösteren Preussag Stahl AG ve aynı sektörde yer alan diğer teşebbüsleri içeren bir grubun parçasıdır.

Almanya'da 'Zonenrandförderungsgesetz' (eski Alman Demokratik Cumhuriyeti (GDR) ile eski Çekoslovak Sosyalist Cumhuriyeti, 'ZRFG' arasındaki sınır bölgesinin geliştirilmesine ilişkin Alman yasası) 5 Ağustos 1971'de kabul edildi. müteakip değişiklikler, AT Antlaşmasının 92. maddesi (şimdi, değişikliğin ardından, AT 87. maddesi) ve AT Antlaşmasının 93. maddesi (şimdiki AT 88. maddesi) uyarınca Avrupa Toplulukları Komisyonu tarafından onaylanmıştır. ZRFG'de yapılan en son değişiklikler Komisyon tarafından AT Antlaşması ile uyumlu Devlet yardımı olarak onaylanmıştır (OJ 1993 C 3, s. 3). ZRFG, 1995'te kesin olarak sona erdi.

Başından beri, ZRFG'nin 3. paragrafı, Doğu Almanya ve eski Çekoslovak Sosyalist Cumhuriyeti ('Zonenrandgebiet') aralarındaki sınır bölgesinde yer alan bir teşebbüsün herhangi bir kuruluşuna yapılan yatırımlar için özel amortisman indirimleri (Sonderabschreibungen) ve özel vergiden muaf rezervler (steuerfreie Rücklagen) şeklinde vergi teşvikleri sağlamıştır.

3 Mart 1999 tarihli mektupla Komisyon, başvuranla aynı grubun parçası haline gelen Preussag Stahl'ın 1994/1995 ve 1995/1996 yıllık hesaplarında, şirketin ZRFG'nin 3. paragrafına dayanarak 1986-1995 yılları arasında defalarca sübvansede edildiğini keşfettikten sonra Federal Almanya Cumhuriyeti'ni Çelik endüstrisine Devlet Yardımı için Topluluk kuralları belirleyen 18 Aralık 1996 tarihli ve 2496/96/ECSC sayılı Komisyon Kararı'nın 6(5) Maddesi uyarınca prosedürü başlatmak kararından haberdar etti ve ilgili tarafları söz konusu yardımla ilgili gözlemlerini sunmaya davet etmiştir. Komisyon İdari prosedür sırasında, Alman makamlarından diğerlerinin yanı sıra 10 Mayıs 1999 tarihli mektup ve ilgili tek üçüncü taraf olan Birleşik Krallık Çelik Birliği'nin Federal Almanya Cumhuriyeti'ne ilettiği gözlemleriyle ilgili yorumlar aldı.

28 Haziran 2000 tarihinde, Komisyon, Federal Almanya Cumhuriyeti tarafından başvuran Preussag Stahl ve grubun çelik endüstrisi yan kuruluşlarına, şimdi Salzgitter AG – Stahl und Technologie (SAG) (OJ 2000 L) olarak bilinen devlet yardımına ilişkin kararı kabul etti. Bu karar kapsamında, SAG'nin sırasıyla 484 milyon DEM ve 367 milyon DEM'lik uygun matrah açısından alıcı olduğu ZRFG'nin 3. fıkrası uyarınca özel amortisman indirimleri ve vergisiz rezervleri şeklindeki Devlet yardımının ortak pazar ile bağdaşmadığı tespit edildi. İtiraz edilen kararın 2. ve 3.

maddeleri uyarınca Komisyon, Federal Almanya Cumhuriyeti'ne bu yardımı alıcıdan geri alması talimatını vermiş ve geri alınmasına ilişkin özel koşulları belirtmesini talep etmiştir.

Divan, 'yardım kavramı, normalde bir teşebbüsün bütçesine dahil olan masrafları çeşitli biçimlerde hafifleten Devlet müdahalesini kapsar.

Federal Almanya Cumhuriyeti'nin, Zonenrandgebiet'te bulunan işletmelerde gayrimenkul yatırımları için amortisman ve rezerv oluşturulmasını düzenleyen olağan Alman mevzuatı kapsamındaki vergi kurallarını uygulamamaya karar verdiği açıkça görülmektedir.

ZRFG'nin 3. paragrafının okunması, bu önlemlerin başvuran için vergilerde bir indirim yol açabileceğini göstermektedir; bu, en azından iki açıdan olağan Alman yasama vergi planı kapsamında sahip olmayacağı bir avantajdır.

ZRFG'nin 3. paragrafında öngörülen vergi önlemlerinin, normalde başvuranın bütçesine dahil edilmesi gereken masrafları hafifleten bir vergi erteleme oluşturduğu sonucu çıkar.

AT Madde 87(2)(c)'nin 'Almanya'nın bölünmesinden etkilenen Federal Almanya Cumhuriyeti'nin belirli bölgelerinin ekonomisine verilen yardımların' uyumluluğunu tanıdığı gerçeği, bu tür bir yardımın, bu bölünmenin neden olduğu ekonomik dezavantajları telafi etmek için gerekli olduğu ölçüde, bir önlemin AKÇT Antlaşması amaçları doğrultusunda Devlet yardımı olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağı konusunu etkileyemez.

Devlet yardımına ilişkin içtihatla öngörüldüğü şekliyle neyin bir avantaj oluşturduğunu belirlemek için, söz konusu programda söz konusu avantajın karşılaştırılacağı referans noktasının belirlenmesi zorunludur. Mevcut davada, anılan içtihat anlamında 'normal' bir vergi yükü belirlenirken, üye devletlerin tamamında, hatta bazılarında uygulanan vergi kurallarının karşılaştırılması kaçınılmaz olarak amaç ve amacı saptıracaktır. Devlet yardımlarının izlenmesine ilişkin hükümlerin işleyişi. üye devletlerin vergi hükümlerinin Topluluk düzeyinde uyumlaştırılmasının olmaması durumunda, böyle bir yaklaşım aslında üye devletler arasındaki yasal ve düzenleyici eşitsizliklerden kaynaklanan farklı olgusal ve yasal durumları karşılayacaktır.

Devlet yardımı kavramı, yalnızca sübvansiyonların kendisi gibi olumlu faydaları değil, aynı zamanda bir teşebbüsün bütçesine normalde dahil edilen ve bu nedenle sübvansiyon olmaksızın, çeşitli biçimlerde masrafları hafifleten müdahaleleri de kapsar. Bu tanımdan, bir Devlet müdahale tedbirinin normalde bir teşebbüsün bütçesine dahil edilmesi gereken masrafları azalttığı kanıtlandıktan sonra, bu tedbirin yardım olarak sınıflandırılması gerektiği ve bu sınıflandırma sayesinde, terimin tam anlamıyla bir sübvansiyonla aynı etkiye sahiptir. Buna göre, başvurunun iddiasının aksine, ilave delil getirilmesine gerek yoktur.

Komisyon'un, ZRFG'nin 3. paragrafında öngörülen vergi tedbirlerinin, bu önlemleri Devlet yardımı olarak sınıflandırmak için rekabet üzerinde bir etkisinin olup olmadığını değerlendirmesi gerekmemiştir.' Gerekçelerinin yer aldığı bir karara varmıştır.

Kararla ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Divan, öncelikle devlet yardımını, ‘yardım kavramı, normalde bir teşebbüsün bütçesine dahil olan masrafları çeşitli biçimlerde hafifleten Devlet müdahalesini kapsar’ şeklinde tanımlamıştır.
- ‘Federal Almanya Cumhuriyeti’nin, Zonenrandgebiet’te bulunan işletmelerde gayrimenkul yatırımları için amortisman ve rezerv oluşturulmasını düzenleyen olağan Alman mevzuatı kapsamındaki vergi kurallarını uygulamamaya karar verdiği, bu önlemlerin başvuran için vergilerde bir indirimde yol açabileceğini gösterdiği; bunun en azından iki açıdan olağan Alman yasama vergi planı kapsamında sahip olmayacağı bir avantaj olduğu, öngörülen vergi önlemlerinin, normalde başvuranın bütçesine dahil edilmesi gereken masrafları hafifleten bir vergi erteleme oluşturduğu sonucu çıktığını’ belirterek bir vergi teşviğinin nasıl devlet yardımı olabildiğini açıklamıştır.

6- Dava No: C-189/15, Consiglio di Stato’dan (Danıştay, İtalya) 267. madde 267 TFEU uyarınca 17 Mart 2015 tarihli kararla verilen ve 24 Nisan 2015 tarihinde Mahkeme’de alınan ön karar TALEBİ. Bu ön karar talebi, enerji ürünlerinin ve elektriğin vergilendirilmesine ilişkin Topluluk çerçevesini yeniden yapılandıran 27 Ekim 2003 tarihli 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifinin 17(1) maddesinin yorumlanması ile ilgilidir. Talep işlemi Fondazione Santa Lucia ve Elektrik Endüstrisi Eşitleme Fonu, Ekonomik Kalkınma Bakanlığı, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı, Elektrik Enerjisi ve Gaz Kurumu arasında yapılan işlemlerde yetkili İtalyan makamlarının vakfın genel elektrik ücretlerini kapsayan İtalyan ulusal ödeme teşvik planından yararlanmasına izin vermeyi reddetmesi ile ilgili olarak yapılmıştır. Karar Tarihi: 18.1.2017 (Avrupa Birliği Adalet Divanı, s. 2017)

Anılan kararda konuyla ilgili tespitler şunlardır:

Vakıf, özellikle sağlık hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren bir hastane ve bakım araştırma enstitüsüdür.

2014 yılı boyunca Vakıf, yetkili makamların genel elektrik ücretlerini kapsayan ödeme teşvik sistemi kapsamında yararlanmasına izin vermeyi reddettiği eylemlerin iptali için Tribunale amministrativo regionale della Lombardia'ya (Bölge İdare Mahkemesi, Lombardiya, İtalya) başvurmuştur. Bu mahkeme, Vakfın eyleminin, getirildiği tarihle bağlantılı nedenlerden dolayı kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.

Temyiz başvurusunu dinleyen Consiglio di Stato (Danıştay, İtalya), Vakfın eyleminin kabul edilebilir olduğu görüşünü benimsedi. Sonuç olarak, özellikle AB hukuku ile ilgili soruları gündeme getiren davanın özünü incelemiştir.

Başvuran mahkeme, genel elektrik ücretlerine bağlı teşviklerin, vergi indirimleriyle ilgili olan Madde 17 (1) kapsamına girip girmediğinden emin değildir.

Bu koşullar altında, Consiglio di Stato (Danıştay) yargılamanın devam etmesine bir ön karar için Adalet Divanı'na sevk etmeye karar verdi:

Divan, 'İlk sorusuna atıfta bulunan mahkeme, özünde, 2003/96 sayılı Direktifin 17(1) maddesinin, "vergi indirimleri" kavramının, ulusal yasalar uyarınca, bu hükümde tanımlandığı gibi, enerji yoğun işletmelere verilen teşvikleri, ana işlemlerde söz konusu olanlar gibi tutarlarla ilgili olarak genel elektrik ücretlerini kapsadığı anlamına gelip gelmediğini sormaktadır.

Bu sorunun cevabı, genel elektrik ücretlerini kapsayan tutarların doğası gereği mali olup olmadığına ve özellikle 2003/96 sayılı Direktifin 4 (2) Maddesinde atıfta bulunulan dolaylı vergilendirmeyi oluşturup oluşturmadığına bağlıdır.

İlk olarak, bu direktifin 17 (1) Maddesi, enerji ürünlerinin ve elektriğin tüketimine uygulanan vergi indirimlerinin uygulanmasını, bu direktifte belirtilen asgari Topluluk vergilendirme seviyelerine uyulması şartıyla yapar. İkinci olarak, 2003/96 sayılı Direktifin 4(2) Maddesi, bu direktifin amaçları doğrultusunda, tüm dolaylı vergiler için alınan toplam ücret olarak "vergilendirme düzeyi" kavramını tanımlamaktadır.

İtalyan Hükümeti, genel elektrik ücretlerini kapsayan tutarların mali değil, elektrik tarifesinin bileşenleri aracılığıyla karşılandıkları için fiyatlandırma ile ilgili olduğu kanısında.

Bununla birlikte, bir vergi, harç veya ücretin niteliğinin, AB hukuku uyarınca, ulusal hukuk kapsamındaki sınıflandırmasına bakılmaksızın, alındığı objektif özelliklere göre Mahkeme tarafından belirlenmesi gerektiği akılda tutulmalıdır.

Buna göre, genel elektrik yüklerini kapsayan miktarların objektif özelliklerini incelemek gerekir.

Genel elektrik giderlerini kapsayan tutarların vergi olarak sınıflandırılması amacıyla, bu tutarları ödeme yükümlülüğünün bulunması ve bu yükümlülüğün yerine getirilmediği durumlarda, dolaylı vergilendirme durumunda,

yasal olarak ödemekle yükümlü olan kişinin, bu tutarları tahsil eden son tüketici olması şartıyla, yetkili makamlar tarafından borçlunun takip edilmesi gerekir.

İkinci olarak, referans emrinden de anlaşılacağı üzere, genel elektrik giderlerini kapsayan tutarların, 24 Temmuz 2013 tarihli Ekonomik Kalkınma Bakanı'nın yönergelerine ve Ekim ayında kabul edilen Elektrik Enerjisi ve Gaz Kurumu kararlarına dayanarak, kamu otoriteleri tarafından belirlenen tahsis kriterlerine uygun olarak, mutlaka elektrik üretim ve dağıtım maliyetlerini değil, genel çıkarlara yönelik hedefleri finanse etmeyi amaçlamaktadır.

Bu bağlamda, genel elektrik giderlerini kapsayan tutarların genel ulusal bütçeye yönelik olmadığı, ancak İtalyan Hükümeti'nin belirttiği gibi, Elektrik Endüstrisi Dengeleme Fonu'nun yönetim hesaplarına ödenmesi ve belirli kullanımlar için belirli operatör kategorilerine tahsis edilmesinin, bunların doğrudan vergilendirme alanına girmelerini engelleyemeyeceği belirtilmelidir.

Üçüncü olarak, daha spesifik olarak, dolaylı vergilendirme ile ilgili olarak, bu tür vergilerin tipik olarak, kendisine gönderilen faturadaki tutara dahil edilmeleri suretiyle tedarik edilen mal veya hizmetin son tüketicisinden tahsil edildiği belirtilmelidir.

Yukarıda belirtilen hususlar ışığında ve atıfta bulunulan mahkeme tarafından dayandıkları olguların ve ulusal hukuk kurallarının doğrulanmasına tabi olarak, genel elektrik ücretlerini kapsayan tutarların 2003/96 sayılı Direktifin 4 (2) Maddesi anlamında dolaylı vergilendirme oluşturduğu kabul edilmelidir.

Ayrıca, Komisyon'un yazılı gözlemlerinde belirttiği gibi, genel elektrik ücretlerini kapsayan tutarlar dolaylı vergiler oluşturduğundan, 2008/118 sayılı Direktifin 1(1) Maddesinde yer alan ve bu kapsamda belirlenen tüketim vergisi ile ilgili genel düzenlemelere tabi olan elektrik gibi ürünlerle ilgili olarak AB hukukunun öngördüğü koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki hususlar ışığında, ilk sorunun cevabı, 2003/96 sayılı Direktifin 17(1) maddesinin, 'vergi indirimleri' kavramının, ulusal hukuk uyarınca, bu hükümde tanımlandığı gibi, enerji yoğun işletmelere, ana işlemlerde söz konusu olanlar gibi tutarlarla ilgili olarak verilen teşvikleri kapsadığı şeklinde yorumlanması gerektiğidir.

Üye devletlerin enerji yoğun işletmeler için vergi indirimlerinin faydalarını bir veya daha fazla sanayi sektöründekilerle sınırlamakta özgür oldukları sonucuna varılmaktadır. Sonuç olarak, bu hüküm, yalnızca imalat sektörüne genel elektrik ücretlerini kapsayan tutarlar bakımından teşvikler veren ana işlemlerde söz konusu olanlar gibi ulusal kuralları engellemez.' içeriğinde bir karar vermiştir.

Kararla ilgili öne çıkan hususlar şöyle ifade edilebilir:

- Divan, genel elektrik ücretlerini kapsayan tutarların mali değil, elektrik tarifesinin bileşenleri aracılığıyla karşılandıkları için fiyatlandırma ile ilgili olduğu iddiası

üzerine somut olayın gerçek niteliğini esas alarak; vergi yükümlüsünün yetkili makamlarca takip edilmesi, söz konusu tutarın genel çıkarlara yönelik hedefleri finanse etmeyi amaçlaması, mal ve hizmetin son tüketicisinden tahsil edilmesi ölçütlerinden hareketle ilgili tutarların dolaylı vergilendirme oluşturduğu tespitini yapmıştır.

- Sorulan vergi indirimleri kavramının, vergi teşviklerini kapsadığı belirtilmiştir.
- Üye devletlerin enerji yoğun işletmeler için vergi indirimlerinin faydalarını bir veya daha fazla sanayi sektöründekilerle sınırlamakta özgür oldukları belirtilmiştir.

Divanın yukarıdaki kararlarından çıkartılan sonuçlar şöyle özetlenebilir:

Divan, önündeki uyuşmazlık bağlamında, “yardım kavramı, normalde bir teşebbüsün bütçesine dahil olan masrafları çeşitli biçimlerde hafifleten devlet müdahalesini kapsar” diyerek devlet yardımının kapsamını belirlemiştir.

Topluluk hukukunun, uyumlaştırma konusu dışında üye devletlerin belirli ürünlere veya belirli üretici sınıflarına vergilerden muafiyet veya vergilerin azaltılması şeklinde vergi avantajları sağlamasını yasaklamadığı ancak 95. maddenin birinci fıkrası uyarınca, söz konusu vergi avantajlarının ulusal yasaların izin verdiği muafiyet veya indirimlere hak kazanan yerli ürünlerle aynı koşulları sağlayan diğer üye devletlerin ürünlerine herhangi bir ayırım yapılmaksızın verilmesi gerektiği; vergi kredisi şeklindeki bir vergi teşvikini başkaca bir dayanak aramaksızın antlaşmanın 87. maddesi uyarınca devlet yardımı olarak kabul ettiği; bir önlemin izlediği amacın, onu Madde 87(1) anlamında Devlet yardımı olarak sınıflandırılmaktan kurtaramayacağı; vergi kredisi gibi bir teşvik önlemini başkaca bir dayanak aramaksızın antlaşmanın yerleşme hakkı, sermaye ve ödemelerle ilgili haklar

kapsamında değerlendirileceği; indirim gibi önlemler söz konusu olduğunda ‘yerleşik/yerleşik olmayan’ ayrımı yapılamayacağı, görüşlerini kabul etmiştir.

Bir üye devletin ihlal iddiasına karşı bir tez olarak ileri sürdüğü vergi teşviki itirazına karşı, ‘tasarruf-emeklilik ikramiyesinin vergi avantajı, özel giderlerin düşülebilmeye özelliği ve vergi indiriminde bir avans olduğu’ iddiasının aksine sosyal bir avantaj olduğunu belirterek somut olayın gerçek niteliğine göre¹⁴⁷ yorumunu yapmıştır.

Federal Almanya Cumhuriyeti'nin, Zonenrandgebiet'te bulunan işletmelerde gayrimenkul yatırımları için amortisman ve rezerv oluşturulmasını düzenleyen olağan Alman mevzuatı kapsamındaki vergi kurallarını uygulamamaya karar verdiği, bu önlemlerin başvuran için vergilerde bir indirim yol açabileceğini gösterdiği; bunun en azından iki açıdan olağan Alman yasama vergi planı kapsamında sahip olmayacağı bir avantaj olduğu, öngörülen vergi önlemlerinin, normalde başvuranın bütçesine dahil edilmesi gereken masrafları hafifleten bir vergi ertelemesi oluşturduğu sonucu çıktığını belirterek bir vergi teşviğinin nasıl devlet yardımı olabildiğini açıklamıştır.

Divan, genel elektrik ücretlerini kapsayan tutarların mali değil, elektrik tarifesinin bileşenleri aracılığıyla karşılandıkları için fiyatlandırma ile ilgili olduğu iddiası üzerine somut olayın gerçek niteliğini esas alarak; vergi yükümlüsünün yetkili makamlarca takip edilmesi, söz konusu tutarın genel çıkarlara yönelik hedefleri finanse etmeyi amaçlaması, mal ve hizmetin son tüketicisinden tahsil edilmesi ölçütlerinden hareketle ilgili tutarların dolaylı vergilendirme oluşturduğu tespitini yapmıştır.

¹⁴⁷ Benzer örnek, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 3/B “Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.”

3.5. Komisyon Uygulamaları ve Divanın Kararlarında Yaklaşımlar, Tartışmalar

Birlik hukuku, kendi yetki alanlarındaki genel vergi yükünün artırılıp azaltılmayacağına karar vermeyi üye devletlere bırakmakta olup, bu yetki, ekonomik taraflara faaliyetlerini yüksek düzeyde vergilendirme (ve yüksek kalitede kamu hizmetleri) olan bir vergi bölgesine taşıma veya mütevazı vergi ve bütçelere sahip bir ülkeye taşınma özgürlüğünü de içerir. Ayrıca, sırasıyla yatırım ve tüketimin vergi koşullarını değiştirmek için vergi yükünün doğrudan vergilerden dolayı vergilere kaydırılıp kaydırılmayacağını (KDV'nin uyum düzeyi etkilenmediği sürece) üye devletlerin takdirine bırakmaktadır ancak bu takdir yetkisi, ulusal vergi mevzuatı yerli ve yabancı kişiler, mallar, hizmetler veya sermaye arasında ayırım yaptığında çok daha kısıtlı hale gelir. Adalet Divanı birçok kararında, üye devletlerin vergi konularındaki egemenliğinin, Antlaşmanın temel özgürlükleri kapsamındaki sınır ötesi faaliyetlerin ayrımcılığa uğramasına veya haksız yere kısıtlanmasına neden olan ulusal vergi kurallarını haklı çıkarmadığı kuralını ortaya koymuştur. (Schön, 1999, s. 915,916)

Öte yandan, temel özgürlükler, ayrımcı veya kısıtlayıcı etkileri olan genel ve özel vergi tedbirleri arasında ayırım yapmamakla birlikte, bu ayırım devlet yardımları hukuku alanında çok önemlidir. Bunun nedeni, "belirli bir kayırma yoluyla" rekabeti bozan veya bozma tehdidinde bulunan yardımların yasaklanmasıdır. Bu nedenle, ya hiç "yardım" olmayan ya da sadece "belirli" teşebbüsler veya mallar için değil, tüm ekonomi için geçerli olan genel kuralların aksine "seçici" vergi teşviklerinin belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. (Schön, 1999, s. 916,917)

Bir Ar-Ge vergi teşvikini analiz ederken, Komisyon hem açık hem de örtülü bölgesel kısıtlamaların AB Antlaşması özgürlükleriyle uyumsuz olduğunu düşünmektedir. Açık

bir kısıtlamaya bir örnek, bir Ar-Ge vergi teşvikinin yararını yurt içinde gerçekleştirilen faaliyetlerle sınırlayan yasal bir hükümdür. Bölgesel kısıtlamalar, şirketlerin Ar-Ge'lerini AB'nin başka bir yerinde yürütmelerini veya dış kaynak kullanmalarını engelleyerek kuruluş özgürlüğünü ihlal etmektedir. (Commission of the European Communities, 2006)

Prensip olarak, ABAD, vergi teşviklerinin kapsamına ilişkin kısıtlamaların, belirli özel koşullar altında, ya Antlaşma¹⁴⁸ tarafından açıkça öngörülen bir muafiyetle ya da ABAD tarafından kamu yararına öncelikli gereklilikler olarak kabul edilen diğer gerekçelerle gerekçelendirilebileceğini kabul etmiştir. Bununla birlikte, Avrupa Adalet Divanı böyle bir kısıtlamayı ancak aranan amaçlara daha az kısıtlayıcı bir önlem (orantılılık ilkesi) kullanılarak ulaşılamayacağını kesin olduğu durumlarda kabul eder. (Commission of the European Communities, 2006)

Üye devletler, etkili mali denetime duyulan ihtiyacın, bölgesel bir kısıtlamayı haklı çıkaran genel çıkarlar açısından öncelikli bir gereklilik olduğunu savunmuş, ABAD, prensip olarak, bir üye devletin, araştırma harcaması olarak düşülebilecek maliyet miktarını açık ve kesin bir şekilde tespit etmek için önlemler alma hakkına sahip olduğuna karar vermiştir. Üye devletler birçok durumda, vergi geliri kaybının önlenmesinin bir kısıtlamanın uygulanmasını haklı çıkarabileceğini savunmuş olmakla birlikte, ABAD, bütçe argümanlarının bu şekilde kullanılmasını onaylamamıştır. İlke olarak, vergiden kaçınmanın önlenmesinin temel özgürlüklerin kısıtlanmasını haklı gösterebileceğini kabul etmiş olmakla birlikte, mevcut içtihatlar, ABAD'ın genel bir bölgesel kısıtlamayı kabul etmeyeceğini, aksine duruma göre tamamen yapay düzenlemeleri önlemeyi amaçlayan mevzuatı tercih edeceğini göstermektedir. Ayrıca, vergi kaçakçılığını önlemek için ABAD, bir üye devletin Karşılıklı Yardım Direktifini kullanma olasılığına da değinmiştir. (Commission of the European Communities, 2006)

¹⁴⁸ AT Antlaşması, M. 46 & 55

Komisyon, devlet yardımı teşkil etmeyen "genel önlemleri" (*ekonomi politikasının genel önlemleri*) "belirli üretim maliyetleriyle (araştırma ve geliştirme, çevre, eğitim, istihdam) ilgili vergi yükünün azaltılması yoluyla genel ekonomik politika hedeflerini izleyen önlemler" olarak kabul etmektedir. (Schön, 1999, s. 927)

Devlet desteği alan bir şirket rakiplerine karşı avantaj elde eder. Bu nedenle Antlaşma, genel ekonomik kalkınma gerekçeleriyle haklı gösterilmediği sürece Devlet yardımını genel olarak yasaklamaktadır. Bu yasağa uyulmasını ve muafiyetlerin Avrupa Birliği genelinde eşit şekilde uygulanmasını sağlamak için Avrupa Komisyonu, Devlet yardımlarının AB kurallarına uygunluğunu sağlamaktan sorumludur. Devlet yardımının genel olarak yasaklanmasına rağmen, bazı durumlarda iyi işleyen ve adil bir ekonomi için hükümet müdahaleleri gereklidir. Bu nedenle Antlaşma, devlet yardımlarının uyumlu sayılabileceği bir dizi politika hedefi için yer bırakmaktadır. (European Commission)

Ticaret perspektifinden bakıldığında, koşulların daha elverişli olduğu ve bunun da "anlaşılabilir alışveriş" (vergi planlaması) ile sonuçlanabileceği işletmeleri temel almanın mantıklı olduğu, bir vergilendirme rejimi belirli bir işletmeciye ekonomik avantajlar sağladığında (tanımı gereği rekabeti etkiler ve bozar), bunun, TFEU'nun 107 ila 109. maddelerinde yer alan devlet yardımının yasaklanmasıyla bağlantılı endişeleri gündeme getirebileceği belirtilmektedir. "*Komisyon, antlaşma hükümleri, ikincil mevzuat ve AB içtihat hukuku temelinde devlet yardımının yasallığına karar verme yetkisi verilmiştir. İzleyebilir, doğrulayabilir, kısıtlayabilir ve üye devletler tarafından yardımın geri alınmasını sağlayabilir. Formla ilgili olarak, tüm formlar ve seviyeler yasak kapsamındadır ve devlet yardımı tutarındaki tedbirlerin, blok muafiyeti tedbirleri kapsamında muaf tutulmadıkça, uygulanmadan önce onaylanması gerekir.*" (European Parliament, 2015, s. 10)

Komisyon ve ABAD vergi teşviklerini devlet yardımı kapsamında değerlendirmekte, analizlerinde de vergi harcaması açıklamasına başvurmaktadır. Dolayısıyla, bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri, belirtilen bağlamda ele alınmaktadır.

3.6. Üye Ülke Uygulamaları

Bu bölümde hem GSMH büyüklüğü hem de vergi teşviklerine sınırlı sayıda başvurmasıyla öne çıkan ve dolayısıyla referans vergi sistemi olarak kabul edilebilecek bir ülke olarak Almanya'nın¹⁴⁹ vergi teşvikleri genel olarak yorumlandıktan sonra, mevzuatında bölgesel gelişme kapsamında değerlendirilmesi gereken vergi teşvik tedbirleri bulunduran ülkelerin bu nitelikteki vergi teşvik uygulamalarına yer verilecektir. Vergi teşviklerinin aynı standartlar içinde aktarılabilmesi için “European Tax Handbook 2018” (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018) adlı eser izlenip üye ülkelerin vergi teşvik uygulamaları tasnif edilecektir. Anılan eserde, kurumsal vergilendirme bölümünde “teşvikler” başlığı bulunurken, kişisel vergilendirme bölümünde “kesintiler, indirimler ve mahsuplar” başlığına yer verilmekte¹⁵⁰ olup üye ülkelerdeki vergi teşvik tedbirleri bu sınıflandırmayla aktarılacaktır.^{151 152}

¹⁴⁹ “AB'nin ekonomik entegrasyonunun seyrine ilişkin temel kararları, AB'nin en güçlü üye ülkesi olan Almanya'nın büyüme modeline bakarak açıklayabiliriz.” (Nölke, 2023, s. 138)

¹⁵⁰ Adı geçen eserde bu konuda bir açıklamaya yer verilmemiştir.

¹⁵¹ İzleyen, 3.6.16. bölüme, tüm üye ülkelerdeki kurumsal vergilendirmeye ait vergi teşvik türleriyle ilgili bilgi veren bir tablo eklenmiştir.

¹⁵² Kurumsal ve kişisel gelir vergisi, farklı vergi mükelleflerini hedeflemekte ise de önemli örtüşmeler vardır. İlk olarak, girişimciler işlerinin yasal biçimini seçebilir ve böylece daha avantajlı bulurlarsa kişisel gelir vergisinden kurumlar vergisine geçebilirler. İkincisi, şirketlerin vergi sonrası kârları nihayetinde kurumlar vergisi indirimlerinden daha yüksek temettü şeklinde yararlanabilecek hissedarlara dağıtılır. Kişisel sermaye gelirinin yeterli düzeyde vergilendirilmesinin sağlanması, kurumlar vergisinin azalmasıyla ilişkili dağıtım etkilerini hafifletmek için anahtardır. Hisse senedi sahipliği gelir dağılımının en üstünde çok yoğunlaştığından, yüksek gelirli için tercihli vergi rejimlerinin yükselişi, kişisel gelir vergisinin bu düzeltici işlevini zayıflatır. (Flamant, Godar, & Richard, 2021, s. 4)

Nasıl ki bir bireyin bakış açısından, bir vergi ikametgahı değişikliğinin finansal faydaları, sosyal çevrenin tamamen değişmesi veya daha büyük olasılıkla iki konutun bakımı, sık seyahat etme, bürokratik maliyetler ve yasal danışmanlık dahil olmak üzere maliyetlerden daha ağır basıyorsa, benzer şekilde, yüksek vergili ülkelerdeki kamu altyapısının faydalarından vazgeçmeden düşük vergilendirmeden yararlanmak için üye devletler arasında ekonomik faaliyetleri stratejik olarak konumlandırmak çok uluslu şirketlerin bir ayrıcalığıdır ve bu da daha küçük veya tamamen yerli işletmelere karşı rekabet avantajı yaratır. (Flamant, Godar, & Richard, 2021, s. 6)

Belirli profesyonel türlerini (sanatçılar, araştırmacılar vb.) cezbetmeye çalışan rejimlerin vergi gelirlerini çekmenin ötesinde ekonomik bir amacının olabileceği ve aynı zamanda yalnızca belirli işçi gruplarını hedef aldıkları için komşu ülkelerin vergi tabanı için daha az tehdit oluşturmakta oldukları belirtilmektedir. (Flamant, Godar, & Richard, 2021, s. 14) Avrupa Parlamentosu tarafından yayınlanan bir çalışma, yüksek varlıklı bireylerin vergi teşviklerine karşı oldukça hassas olduğunu ve gelir ve servet vergilendirmesindeki değişikliklerin göç tepkilerine yol açma olasılığını artırdığını göstermiştir. (European Union, 2023, s. 63)

İnsanlardan farklı olarak, kurucularının ekonomik beklentilerini gerçekleştirmek arzusuyla kurulmakta ve faaliyet göstermekte olduklarından şirketlerin, vergilerdeki değişimlere daha fazla duyarlı olacakları ileri sürülebilir. Dolayısıyla, vergi yüklerini azaltacak uygulamaların kurumların kararlarını etkilemesi daha çok beklenir bir durum olduğundan, bu bakış açısıyla kurumsal vergi yükünü azaltıcı uygulamalar, ekonomik amaçlı vergi teşviklerine, kişisel vergi yükünü azaltıcı uygulamalar ise sosyal amaçlı vergi teşviklerine örnek gösterilebilir.

Tüm bu açıklamalar ışığında söylenebilir ki gerek Avrupa Birliğindeki vergi harcamaları sınıflandırması yaklaşımı gerekse kişi ve kurumların vergi karşısında gösterdikleri farklı

tutumlar, vergi teşviklerinde kurumsal/kişisel vergilendirme ayrımını işlevsel kılmaktadır.

3.6.1. Almanya

Almanya'nın ekonomik büyüklükleri ile özellikle kurumsal vergilerdeki teşvik uygulamalarının sadeliği, bir arada dikkat çeken bir tablo ortaya koymaktadır. Hızlandırılmış amortisman, ek amortisman ve tonaj vergisiyle (bir çeşit matrah düzenlemesi) sınırlı bir kurumsal vergiler teşvik uygulaması bulunmaktadır. Kişisel vergilendirmede uygulama çeşitliliği çok daha fazla ise de bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri yoktur.¹⁵³

3.6.2. Belçika

Kişisel Vergilendirme

Bu bölüm, yerleşik ve bazı istisnalar dışında yerleşik olmayan bireyler için geçerlidir.

3.6.2.1. Kesinti

1 Temmuz 2014'ten itibaren geçerli olmak üzere, ipotek faizinin vergi muamelesi federal düzeyde aşamalı olarak kaldırılmıştır ve şimdi bölgelerin münhasır yetkisi dahilindedir.

1 Ocak 2005 tarihinde veya sonrasında sözleşmeye bağlanan bir ipotek kredisinin faizi, ilk 10 yıl için Flaman bölgesinde 3.040 Euro'ya (2015'ten sonraki krediler için 2.280 Euro), Valon bölgesinde 3.050 Euro'ya ve Brüksel bölgesinde 3.200 Euro'ya kadar

¹⁵³ Bu konuda Bkz. Bölüm: 3.3.1. (5. Divan Kararı)

düşülebilir. Bundan sonraki yıllar için, Flaman bölgesinde 2.280 Euro (2015'ten sonraki krediler için 1.520 Euro), Valon bölgesinde 2.290 Euro ve Brüksel bölgesinde 2.400 Euro düşülebilir. İndirim, vergi mükellefinin ipotek kredisinin akdedildiği yılı takip eden yılın 1 Ocak tarihinde üç veya daha fazla çocuğu olması durumunda 80 Euro artırılır. Kesintiye hak kazanmak için, kredinin herhangi bir EEA üye devletinde kurulmuş bir kurumla sözleşmeli olması ve en az 10 yıllık bir süreye sahip olması gerekir. 1 Ocak 2008'den itibaren, kesinti herhangi bir EEA üye devletinde bulunan mal sahibi tarafından işgal edilen konutlara genişletilmiştir. 1 Temmuz 2011 tarihli bir Genelgede, 1 Ocak 2010 tarihinden itibaren geriye dönük olarak geçerli olmak üzere, kesintinin başka bir EEA üye devletinde kurulu sigorta şirketleri, bankalar, ipotek ve kredi kuruluşları ile imzalanan sözleşmeler için de geçerli olduğu açıklığa kavuşturulmuştur.

3.6.2.2. Kredi

Uzun vadeli emeklilik tasarrufları ve hayat sigortası planları

Belirli koşullar altında, 18 ila 64 yaş arasındaki her vergi mükellefi, kamu kredi kuruluşları ve özel tasarruf bankaları nezdindeki özel emeklilik tasarruf hesaplarına yılda 960 Euro'ya kadar mevduat ve yerleşik sigorta şirketlerine ödenmek üzere Flaman bölgesinde yıllık 2.280 Euro'ya, Valon bölgesinde yıllık 2.290 Euro'ya ve Brüksel bölgesinde yıllık 2.400 Euro'ya kadar hayat sigortası primleri için vergi kredisi alma hakkına sahiptir.

Kredi, yukarıda belirtilen tutarlara düzeltilmiş ortalama bir vergi oranı (% 30 ila % 40 arasında) uygulanarak hesaplanır ve çalışanların hisse senedi alımları için yapılan kesinti ile birleştirilemez.

Emeklilik tasarrufları ve hayat sigortası programları için kredinin uygulanması belirli koşullara tabidir. Genel olarak, mükellef 60 yaşına geldiğinde, mevduat veya prim

ödemelerinin tarihine ve sigorta veya tasarruf yardımlarının ödendiği tarihe bağlı olarak% 10,% 16,5 veya% 33'lük özel bir uzun vadeli tasarruf vergisi, yukarıda belirtilen kurumlar tarafından hayat sigortasının teorik teslim değeri veya ödenen sermaye veya tasarruf avantajları üzerinden ödenir. Uzun vadeli tasarruflar üzerinden vergi alınmışsa, daha sonraki bir aşamada tasarruf hesabından veya hayat sigortasından fayda sağladığında vergi mükellefinden başka bir bireysel gelir vergisi alınmaz. Uzun vadeli tasarruflar için herhangi bir vergi alınmamışsa, faydaların ödendiği tarihe göre% 10 veya% 33 oranında bireysel gelir vergisi alınır. Vergi mükellefi, emeklilik tasarruf kredisi ile çalışan hisse senedi alım kredisi arasında bir seçim yapmalıdır. Her eş bu seçimi kendisi için yapabilir.

Bir hayat sigortası sözleşmesi, sahibi tarafından işgal edilen bir konutu satın almak veya inşa etmek için alınan bir ipotek kredisine bağlıysa, hayat sigortası kredisine hak kazanan maksimum tutar, ilk 10 yıl için Flaman bölgesinde 3.040 Euro'ya (2015'ten sonraki krediler için 2.280 Euro), Valon bölgesinde 3.050'ye ve Brüksel bölgesinde 3.200'e kadar çıkarılır. Vergi mükellefinin üç veya daha fazla çocuğu varsa, bu kredi Flaman bölgesinde 3.120'ye, Valon bölgesinde 3.130'a ve Brüksel bölgesinde 3.280'e yükseltilir. 10 yıl sonra, bu miktar Flaman bölgesinde 2.280 Euro'ya (2015'ten sonraki krediler için 1.520 Euro), Valon bölgesinde 2.290'a ve Brüksel bölgesinde 2.400'e düşürülür. Kredinin uygulanabilmesi için, mal sahibi tarafından işgal edilen konutun, mükellefin sahip olduğu tek konut olması gerekir. 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren, kredi, herhangi bir EEA üye devletinde bulunan konutlarla ilgili ipotekler için, bu konutların kredinin sözleşmeye bağlandığı yılın en geç 31 Aralık tarihinde mal sahibi tarafından işgal edilen konutlar olarak kullanılması durumunda da geçerlidir.

3.6.2.3. Diğer

Belirli koşullar altında, bir ipotek kredisi (Flaman, Brüksel ve Valon bölgelerinde üst sınır yok) için sermaye itfa ödemesinin bir kısmı (Flaman bölgesinde maksimum 2.280 EUR, Valon bölgesinde 2.290 EUR ve Brüksel bölgesinde 2.400 EUR) kredilendirilebilir. Krediye hak kazanmak için, kredinin herhangi bir EEA Üye Devletinde kurulmuş bir kurumla sözleşmeli olması ve en az 10 yıllık bir vadeye sahip olması gerekir. Mevcut maksimum kredinin belirlenmesinde, sermaye itfa ödemesi için verilen vergi kredisi, hayat sigortası primi için verilen vergi kredisinden üstündür.

Valon bölgesinde çatı yalıtımı ile ilgili enerji tasarrufu harcamaları için %30 (maksimum 3.200 EUR) vergi kredisi verilmektedir. Kredinin azami tutarı aşan kısmı ileriye taşınamaz.

Belçika’da, bölgesel olarak formüle edilmiş ancak bölgesel gelişme bağlamında değerlendirilemeyecek, gayrimenkul mülkiyetiyle ilgili kesintiler, emeklilik ve hayat sigortasıyla ilgili krediler ve diğer indirimler söz konusudur.

3.6.3. Bulgaristan

Kurumsal Vergilendirme

3.6.3.1. Kurumlar vergisinden muafiyet

Yüksek işsizliğin (ortalamanın %25'inden fazlası) bulunduğu nitelikli belediyelerde üretim faaliyetleri yürüten bir şirket, %100 kurumlar vergisinden muafiyet hakkına sahiptir, yani şirketin vergilendirilebilir geliri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi tutarı ilgili yıl için alınmaz. Bu teşviki AB devlet yardımı kurallarıyla uyumlu hale getirmek için özel koşullar veya istisnalar geçerlidir. Yasada öngörülen iki seçenek vardır:

- bölgesel yardım: muaf tutulan vergi tutarı, en az 5 yıl sürdürülmesi gereken uygun bir “ilk yatırıma” 4 yıl içinde yatırılmalıdır;
- de minimis¹⁵⁴ yardımı: muaf tutulan vergi tutarının 4 yıl içinde yatırılmış olması gerekir ("ilk yatırım" olması gerekmez) ve diğer de minimis yardımlarıyla birlikte son 3 yılda 200.000 Euro'nun altında olmalıdır.

Her iki durumda da muafiyet belirli sektörler için geçerli değildir. Birikim karşıtı kurallar ve yardım yoğunluğu sınırlamaları geçerlidir. Vergi mükellefi, ilk yatırımı gerçekleştirmeden önce InvestBulgaria Ajansına standart bir başvuruda bulunmalı ve bölgesel devlet yardımı teşkil eden vergi teşvikinden yararlanmak için İcra Direktöründen (başvurunun sunulmasından itibaren 1 ay içinde düzenlenecek) açık bir talimat almalıdır. Emir, izin verilen bölgesel devlet yardımının azami miktarını, yoğunluğunu ve süresini belirtecektir. Bu kurallar 2015 mali yılı ve sonrası için geçerlidir. Bu vergi teşviki başlangıçta 31 Aralık 2013 tarihine kadar mevcuttu, ancak Avrupa Komisyonu tarafından onaylandıktan sonra başvurusu 31 Aralık 2020'ye kadar uzatıldı. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 303)

Bulgaristan'da yüksek işsizliğin bulunduğu belediyelerde üretim faaliyetinde bulunan şirketler için “muafiyet yöntemiyle vergi dışı tutma” olarak nitelendirilebilecek, oldukça etkili bir vergi teşviği uygulamasına başvurulduğu görülmektedir. Koşulları yerine getiren şirketler, kurumlar vergisinden muaf tutulur.

3.6.4. Çek Cumhuriyeti

Kurumsal Vergilendirme

¹⁵⁴ Önemsizmeyecek kadar küçük

3.6.4.1. Büyük ölçekli yatırım teşvikleri

- imtiyazlı sanayi bölgelerindeki yatırımlar, duruma göre devlet tarafından onaylanır ve şartlara bağlı olarak 5 yıllık emlak vergisinden muafiyetten yararlanabilir.
- işsizliğin yüksek olduğu bölgelerdeki yatırımlar açısından yatırım eşikleri düşürülebilir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 395)

Çek Cumhuriyetinde, belirlenmiş sanayi bölgelerindeki onaylı yatırımlarda süreli bir emlak vergisi muafiyeti uygulanmakta olup, özendirici olmaktan çok, destek sağlayıcı olarak nitelendirilebilir.

3.6.5. Finlandiya

Kurumsal Vergilendirme

3.6.5.1. Hızlandırılmış amortisman

1998'den 2013'e kadar en az gelişmiş bölgelerde yapılan yatırımlarla ilgili olarak küçük ve orta ölçekli şirketler için hızlandırılmış amortismanına izin verilmiştir. Küçük ve orta ölçekli şirketler, 250'den az çalışanı olan ve cirosu 50 milyon Euro'dan fazla olmayan veya bilanço toplamı 43 milyon Euro'dan fazla olmayan şirketlerdi. Nitelikli varlıklar, üretim tesislerinin ve turizm işletmelerinin kurulması veya genişletilmesi ile bağlantılı olarak satın alınan sabit varlıklardı. Nitelikli varlıklar için, amortisman genel oranlarda %50 alınabilirdi. Varlığın kullanıma sunulduğu yıl ve sonraki 2 yıl için hızlandırılmış amortismanına izin verilmiştir. Hızlandırılmış amortismanına hak kazanan yatırımlar için, talep üzerine transfer vergisi iade edilebilirdi.

Finlandiya’da 1998-2013 yılları arasında “en az gelişmiş bölgelerde” (tanımlandığı şekliyle) yapılan yatırımlar için uygulanmış olan hızlandırılmış amortisman dışında halen bölgesel gelişmeye yönelik bir vergi teşviği uygulaması yoktur.

3.6.6. Fransa

Kurumsal Vergilendirme

3.6.6.1. Bölgesel kalkınma teşvikleri

- Yeniden geliştirme alanları

31 Aralık 2020'ye kadar belirli yeniden geliştirme alanlarında, yani nüfusu azalan ve işsizlik oranının yüksek olduğu bölgelerde kurulan şirketlere 5 yıllık vergi muafiyeti verilir. Bununla birlikte, bu rejime ilişkin vergilerdeki (vergi matrahındaki değil) toplam indirim, 3 yıllık bir süre boyunca 200.000 Euro'yu aşamaz. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 553)

- Korsika

Küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ'ler) tarafından Korsika'da yapılan belirli ticari yatırımlar için, bu tür yatırımların 1 Ocak 2021'den önce yapılması halinde vergi kredisi mevcuttur. Nitelikli KOBİ'ler ve yatırımlar için çeşitli koşullar geçerlidir. Kredi, uygun yatırımların maliyetinin veya satın alma fiyatının %20'sine (koşullar altında küçük işletmeler için %30) eşittir. Kredi, yatırımın yapıldığı değerlendirme yılında yatırımcılar tarafından ödenmesi gereken kurumlar (veya bireysel) gelir vergisinden mahsup edilebilir.

Fazla kredi 9 yıl ileriye taşınabilir veya bu süre geçtikten sonra kullanılmayan kredinin %50'sine kadar (maksimum 300.000 Euro olmak üzere) iade alınabilir. Kısmi geri ödeme (vergi kredisinin %35'i, maksimum 300.000 Euro olmak üzere) 5 yıl sonra mümkündür. Belirli işletmeler için anında geri ödeme yapılabilir, örn. belirli yeniden geliştirme alanlarında yeni oluşturulan şirketler ve yenilikçi yeni girişimler. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 553)

- Yurtdışı Departmanlar

Yatırım indirimleri ve vergi istikrarı anlaşmaları, Fransız Guyanası, Guadeloupe, Martinik, Mayotte ve Réunion'un Denizaşırı Departmanlarında mevcut teşvikler arasındadır. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 553)

- Kentsel vergisiz bölgeler

Belirtilen ekonomik açıdan dezavantajlı kentsel ve banliyö bölgelerinden birinde (1 Ocak 2021'den önce) yeni kurulan işletmeler, 5 yıllık kurumlar vergisi muafiyeti dahil olmak üzere çeşitli vergi teşviklerinden yararlanabilir. Bununla birlikte, bu şekilde muaf tutulan toplam gelir miktarı, herhangi bir 12 aylık dönemde 100.000 Euro'yu aşamaz. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 553)

Genel merkez ve dağıtım merkezleri

Bir şirketler grubu için tanımlanmış bir coğrafi alanda yönetim, kontrol veya koordinasyon işlevleri yürüten yabancı veya Fransız çok uluslu şirketlerin genel merkezleri, talep üzerine indirimli bazda kurumlar vergisine tabi olabilir. Dayanak bir kararla belirlenir. Aynı durum dağıtım merkezleri için de geçerlidir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 553)

3.6.6.2. Diğer

Belirli tanımlanmış bölgesel alanlarda sıkıntıda ki şirketleri devralmak amacıyla oluşturulan nitelikli şirketler, belirli koşullar altında kurumlar vergisinden kısmen muaftır. Muaf kâr tutarı, uygun harcama tutarının bir katsayı ile çarpılmasına bağı olarak değışir. Muafiyet 31 Aralık 2020 tarihine kadar geçerlidir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 554)

Fransa’da, bölgesel gelişme de dahil olmak üzere kapsamlı bir vergi teşvik uygulaması yürütölmektedir. Yeniden geliştirme alanları (nüfusu azalan ve işsizlik oranının yüksek olduğı bölgeler), Korsika’daki küçük ve orta ölçekli işletmeler, Fransız Guyanası, Guadeloupe, Martinik, Mayotte ve Réunion gibi siyasal tarihin konusu olan yerler, ekonomik açıdan dezavantajlı kentsel ve banliyö bölgelerinde kurulan işletmeler, tanımlanmış bir coğrafi alanda yönetim, kontrol veya koordinasyon işlevleri yürüten şirketler ve belirli tanımlanmış bölgesel alanlarda sıkıntıda ki şirketlerin devralınması gibi, hedef bölgeler tanımlanmış ve teşvik tedbirleri uygulanmıştır.

3.6.7. Hırvatistan

Kurumsal Vergilendirme

3.6.7.1. Vergiden muaf bölgeler

Vergiden muaf bölge kullanıcıları, vergiden muaf bölgenin bulunduğı bölgeye göre kurumlar vergisi öderler. Kuzey-Doğı Hırvatistan’da (HR 01) ticari faaliyetler yürüten vergi mükellefleri, aşağıdaki oranlara göre vergilendirilir:

- 2008-2010 dönemi için yasal kurumlar vergisi oranının %50’si;

- 2011-2013 dönemi için yasal kurumlar vergisi oranının %75'i; ve
- 2014'ten itibaren yasal kurumlar vergisi oranı.

Orta ve Doğu Hırvatistan (HR 02) ve Adriyatik Hırvatistan'da (HR 03) ticari faaliyetler yürüten vergi mükellefleri aşağıdaki oranlara göre vergilendirilir:

- 2008-2013 dönemi için yasal kurumlar vergisi oranının %50'si;
- 2014-2016 dönemi için yasal kurumlar vergisi oranının % 75'i; ve
- 2017'den itibaren yasal kurumlar vergisi oranı. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018)

Vukovar Şehrinin vergisiz bölgelerinde ticari faaliyetlerde bulunan vergi mükellefleri aşağıdaki oranlara göre vergilendirilir:

- 2008-2010 dönemi için %0;
- 2011-2013 dönemi için yasal kurumlar vergisi oranının% 25'i;
- 2014-2016 dönemi için yasal kurumlar vergisi oranının % 75'i; ve
- 2017'den itibaren yasal kurumlar vergisi oranı.

Vergiden muaf bölgeler için vergi teşvik prosedürüne ilişkin Yönetmelik Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanır.

Diğer vergisiz bölgelerde ticari faaliyetlerde bulunan vergi mükelleflerinin kârlarının yüzde ellisi kazanç vergisinden muaftır. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 334,335)

3.6.7.2. Bölgesel teşvikler

Bölgesel teşvikler, kategori I ve II "özel devlet bakımı bölgelerinde" gerçekleştirilen faaliyetler için geçerlidir. Bunlar, gelişmişlik endeksinin Hırvatistan'ın ortalama gelişmişlik endeksinin %75'inden az (Kategori I) veya %75 ila %100'ü (Kategori II) arasında olduğu bölgelerdir. Kategori I bölgelerinde ticari faaliyetlerde bulunan

mükellefler, yasal kurumlar vergisi oranının %50'si oranında vergilendirilir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 335)

Kişisel Vergilendirme

3.6.7.3. İndirimler

Yerleşik vergi mükellefleri için ayda 3.800 HRK temel kişisel indirim verilmiştir. Emekli kişiler ayda 3.800 HRK indirim hakkına sahiptir. Özel ulusal önem taşıyan bölgelerde (kategori I ve II) ve tepe ve dağlık alanlarda ikamet eden kişiler için standart kişisel indirim 3.800 HRK'dır.

Hırvatistan'da vergiden muaf bölgeler, etkili bir yönlendirici vergi örneği gibi görünmektedir. Özel devlet bakımı bölgeleri olarak belirlenmiş yerlerde verilen bölgesel teşvikler de önemli düzeyde destek sağlayabilir. Yine, kişisel vergilendirmede, tanımlanmış bölgelerde yaşayan kişilere sağlanmış olan vergi indirimleri de dikkat çekici bir yersel amaçlı vergi teşvik uygulamasıdır.

3.6.8. İspanya

Kurumsal Vergilendirme

3.6.8.1. Yatırım kredi ve kesintileri¹⁵⁵

Aşağıda, Ar-Ge ve teknolojik yenilik kredileri, film yapımcılarının kredisi, risk sermayesi yatırımları teşviki, Ceuta ve Melilla'dan elde edilen gelir, bazı maddi olmayan duran varlıklardan elde edilen gelir için destek ve Kapitalizasyon rezervi başlıkları altında ele

¹⁵⁵ Yatırım indirimi

alınan yatırım kredilerinin toplamı, o yılki kurumlar vergisi yükümlülüğünün %25'i (istisnai olarak %50) ile sınırlıdır. Ancak araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetlerinde bulunan mükellefler, yukarıda belirtilen limitleri uygulamamayı tercih edebilirler. Bunun yerine, %20 oranında azaltılmış araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) kredisinin tamamını uygulayabilirler. Mükellefin vergi borcunun kredi tutarından az olması durumunda, mükellef “fazla” kredinin geri ödenmesini talep edebilir.

Uygulanan veya ödenen vergi kredisinin miktarı aşağıdakilerden yüksek olamaz:

- Teknolojik yenilik kredileri için 1 milyon Euro; ve
- Ar-Ge ve teknolojik yenilik kredileri için 3 milyon Euro.

Bu vergi avantajının uygulanması belirli gerekliliklere tabidir.

Kullanılmayan krediler 15 yıl, Ar-Ge kredileri ise 18 yıl süreyle her yıl uygun sınırlamaya tabi olarak ileriye taşınabilir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1653)

3.6.8.2. Ceuta ve Melilla'dan elde edilen gelir

Kuzey Afrika'daki özerk Ceuta ve Melilla şehirlerinden elde edilen gelire atfedilebilen kurumlar vergisi yükümlülüğünün %50'si oranında bir kredi mevcuttur. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1654)

3.6.8.3. Kanarya Adaları Özel Bölge rejimi (ZEC)

1 Ocak 2013 tarihinden önce ZEC Entities Resmi Siciline (ROEZEC) kayıtlı olan şirketler, Kanarya Adaları'nın ekonomik koşullarını iyileştirmek için tasarlanmış özel bir vergi rejiminden yararlanabilir. ZEC rejimi başlangıçta 31 Aralık 2019'a kadar geçerli olacaktır (kayıt 31 Aralık 2013'te kapanmıştır), ancak daha fazla uzatma verilebilir.

Sadece ZEC'in idari organı yani ZEC Konsorsiyumu tarafından yetkilendirilmiş ve ROEZEC'e kayıtlı yeni kurulmuş şirketler ZEC'den yararlanabilir. Bu tür şirketler, ZEC'in coğrafi alanında yasal merkezlerine ve etkili yönetim yerlerine sahip olmalıdır. ZEC şirketinin yöneticilerinden en az birinin Kanarya Adaları'nda ikamet ediyor olması gerekmektedir.

Rejime hak kazanmak için, bir şirket şunları yapmalıdır:

- Gran Canaria veya Tenerife'de yetkilendirmeyi takip eden ilk 2 yıl içinde sabit varlıkların edinimi için en az 100.000 Euro'ya eşit nitelikli bir yatırım yapmalıdır.
. Küçük adalarda bu gereklilik 50.000 Euro'ya düşürülür;
- yetkilendirmeyi takip eden ilk 6 ay içinde en az beş yeni iş (küçük adalarda üç) oluşturmak ve rejimin şirkete uygulandığı süre boyunca ortalama en az beş yeni işi sürdürmek;
- ZEC Konsorsiyumuna, şirketin gerçekleştireceği faaliyetleri belirttiği ve ödeme gücünü, uygulanabilirliğini, uluslararası rekabet edebilirliğini ve Kanarya Adaları'nın sosyal ve ekonomik kalkınmasına katkısını belirlediği bir muhtıra sunmak; ve
- balıkçılık, yiyecek, içecek ve tütün hazırlama, terzilik, kâğıt üretimi, yayıncılık, düzenleme, kimyasal işleme, geri dönüşüm ve toptan satış ve acentelik faaliyetleri ve ulaşım, araştırma ve geliştirme ve bilgisayarla ilgili hizmetler.

Nitelikli bir şirket, %4'lük indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanabilir. Bu indirimli oranın geçerli olduğu maksimum vergi matrahı, şirket tarafından yaratılan istihdam sayısına bağlıdır, örn. belirli faaliyetlerde üç ila sekiz arasında çalışanı olan bir şirket, 1.125.000 Euroya kadar indirimli orandan yararlanabilir. 100'den fazla çalışanı olan endüstriyel faaliyetlerde bulunan şirketler 120 milyon Euro'ya kadar indirimli orandan yararlanabilir. Ara bazlar mevcuttur. Stopaj vergisinden muafiyet, listelenmiş vergi cennetleri veya sıfır vergi bölgelerinde ikamet edenler dışındaki mukim

olmayanlara ödenen faiz ve temettüleri için de geçerlidir. Muafiyet belirli koşullara tabidir, örn. genel olarak AB Ana-Yardımcı Direktifinin gerekliliklerini karşılar. Ek muafiyetler, transfer vergisi, sermaye vergisi, IGIC (Kanarya Adaları Genel Dolaylı Vergisi) ve tüm yerel vergileri içerir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1655,1656)

3.6.8.4. Bask Ülkesi ve Navarre

Bask Ülkesinde genel kurumlar vergisi oranı %28'dir. Álava, Biscay ve Guipúzcoa'daki küçük şirketler için %24'lük indirimli kurumlar vergisi oranı da dahil olmak üzere çeşitli vergi teşvikleri verilmektedir. Navarre'de genel kurumlar vergisi oranı %28'dir ve küçük ve orta ölçekli şirketler için indirimli oran şu şekildedir:

- Şirketin net gelirleri bir önceki yılda 1 milyon Euro ile 10 milyon Euro arasındaysa (koşullara göre) %23;ve
- şirketin net gelirleri 1 milyon Euro'nun altındaysa (koşullar altında) %19. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1656)

Kişisel Vergilendirme

3.6.8.5. Krediler

İspanya'nın Kuzey Afrika'daki Ceuta ve Melilla şehirlerinde ortaya çıkan gelire (sermaye kazançları dahil) atfedilebilen gelir vergisi %50 krediyle indirilebilir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1684,1685)

İspanya'nın siyasal, toplumsal, tarihsel ve ekonomik birikimi ile genel vergi teşvik uygulamasının bir arada değerlendirilmesi, vergi teşvik tedbirlerinin teorik çerçevesi konusunda çıkarımlar yapılması için yararlı olabilir. Ekonomik gelişme, Ar-Ge, kültür-

sanat temalı ya da özel statü/çoğrafi/az gelişmiş bölgeler dahil oldukça fazla sayıdaki vergi teşvik tedbirleri dikkat çekicidir.

Kuzey Afrika'daki özerk Ceuta ve Melilla şehirlerinden elde edilen gelire atfedilebilen kurumlar vergisi yükümlülüğünün %50'si oranında bir kredi, Kanarya Adaları'nın ekonomik koşullarını iyileştirmek için tasarlanmış özel bir vergi rejimi, Bask ve Navarre bölgeleri için indirimli vergi oranları, bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşviklerine örnek gösterilebilir. Yine kişisel vergilendirme alanında Kuzey Afrika'daki Ceuta ve Melilla şehirlerinde elde edilen gelir için indirim olanağı vardır.

3.6.9. İtalya

3.6.9.1. Bölgesel teşvikler

İtalya'nın güneyindeki belirli bölgelere yatırım yapan uygun nitelikteki işletmeler, 31 Aralık 2019 tarihinden önce satın alınan (veya bir finansal kiralama yoluyla elde edilen) belirli yeni ticari varlıklarla ilgili olarak küçük işletmeler için %45, orta ölçekli işletmeler için %35 ve Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sardinya ve Sicilya bölgelerindeki büyük işletmeler için %25'e eşit ve Abruzzo ve Molise bölgelerinde küçük işletmeler için %30'a, orta ölçekli işletmeler için %20'ye ve büyük işletmeler için %10'a kadar bir vergi kredisi alma hakkına sahiptir. Nitelikli işletmeler, ticari gelir elde eden ve yeni bir tesisin kurulması, üretim kapasitesinin iyileştirilmesi veya üretim sürecindeki diğer temel değişikliklerle ilgili olarak ilgili ticari faaliyete (örneğin tesis, makine ve teçhizat) aracılığıyla yeni varlıklara yatırım yapan vergi mükelleflerini içerir. mevcut bir kuruluşun Finans veya sigorta sektörlerinde veya kömür, çelik, ulaşım, enerji veya sentetik elyaf sektörlerinde faaliyet gösteren işletmeler vergi kredisinden yararlanamaz.

Gelişmiş bir bölgesel vergi kredisi, nitelikli bir yatırımın yapıldığı tarihten itibaren en az 7 yıl boyunca özel bir ekonomik bölgede (zona budgeta speciale) faaliyetlerini sürdüren nitelikli işletmelere uygulanır. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 939)

İtalya’da özellikle az gelişmişlik sorunları yaşayan güney bölgeleri¹⁵⁶ için oluşturulmuş vergi teşvikleri göze çarpmakla birlikte, bu teşviklerin kapsamı ve düzeyi dikkate alındığında etkililiği tartışmalıdır.

3.6.10. Letonya

Kurumsal Vergilendirme

3.6.10.1. Ekonomik bölgeler ve serbest limanlar

Bu teşvik, yeni CIT rejimi kapsamında mevcut olmaya devam etmektedir. Letonya'da üç özel ekonomik bölge (SEZ) kurulmuştur:

Güneybatı kıyısındaki Liepja limanında ve çevresinde, 1 Mart 1997'den 31 Aralık 2035'e kadar 38 yıl 10 aylık bir süre için bir bölge oluşturulmuştur;

4 Kasım 1997'den 31 Aralık 2035'e kadar doğudaki Rzekne şehrinde başka bir bölge kurulmuştur.

Latgale bölgesinde 1 Ocak 2017 - 31 Aralık 2035 dönemi için Rzekne bölgesi dışında üçüncü bir bölge oluşturulmuştur.

Letonya'da iki serbest liman (FP) kurulmuştur:

¹⁵⁶ Güney İtalya’da Bari-Tarente Endüstriyel Kalkınma Kutbu Denemesi örneği için Bkz. (Dinler, 2016, s. 441)

Riga serbest limanı ve Ventspils serbest limanı.

Bir SEZ veya FP'de faaliyet göstermek isteyen yatırımcılar, Letonya yasalarına göre kurulmuş bir anonim şirket veya limitet şirket olabilen bir SEZ veya FP şirketi kurmalıdır. Şirketlere belirli bir bölgenin vergi avantajlarından yararlanma hakkı veren sertifikalar belirli bir süre için verilir. Sertifikanın geçerlilik süresi boyunca, SEZ şirketi yasa değişikliklerine karşı korunur, yani bir şirket, sertifikada belirtilen süre boyunca kuruluş sırasında mevcut olan vergi avantajlarından yararlanabilir. SEZ ve FP şirketleri için kurumlar vergisi açısından aşağıdaki avantajlar geçerlidir:

- ödenecek kurumlar vergisi miktarı %80 azaltılır (yani SEZ veya FP şirketi %80 vergi kredisi hakkına sahiptir); ve
- (1 Ocak 2018'den önce) zararlar için uzatılmış bir ileriye taşıma süresi vardır.

1 Ocak 2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 2004 yılı dahil olmak üzere vergilendirilebilir dönemlerde oluşan zararlar 8 yıl taşınabilir. 2005 yılı ve sonrasında başlayan vergilendirilebilir dönemlerde oluşan zararlar süresiz olarak taşınabilir. Yeni CIT rejimi kapsamında ödenmemiş tüm zararların ortadan kaldırılması için, (1)'deki muafiyet, bir vergi yılında, yalnızca birikmiş doğrudan vergi muafiyeti ile birlikte, gayrimenkul vergisine ilişkin ilgili muafiyetlerle birlikte, geçerli olduğu ölçüde geçerlidir. Eğer bu şirket 651/2014 sayılı Komisyon Yönetmeliği Ek I, Madde 2'de tanımlandığı şekilde bir "küçük işletme" ise, SEZ veya FP şirketi tarafından birikmiş yatırımların değerinin %55'ini geçmez. Burada tanımlandığı şekliyle "orta ölçekli işletme", ilgili tavan %45'tir. Ne küçük ne de orta büyüklükte ise tavan %35'tir. 11 Temmuz 2014'ten önce, büyük yatırımcılar için (yani 250 veya daha fazla çalışanı olan, cirosu 40 milyon Euro'dan fazla veya bilanço değeri 27 milyon Euro'dan fazla olan şirketler), yukarıdaki gibi yardımların toplamı, SEZ veya FP şirketi tarafından birikmiş yatırımların değerinin% 50'sini geçemezdi. "Orta ölçekli" bir işletme ise, ilgili eşik% 60 idi. Küçük bir işletme söz konusu olduğunda, tavan% 70 idi. 50 milyon Euro'nun

üzerindeki büyük yatırımlar için farklı yüzdelere geçerlidir. Bazı faaliyet türlerinde (örneğin nakliye ve çelik üretimi) faaliyet gösteren şirketler muafiyetin dışındadır.

Birikmiş doğrudan vergi indirimi, yatırım sertifikasının düzenlendiği vergi yılından itibaren SEZ veya FP şirketi tarafından yararlanılan tüm doğrudan vergi indirimlerinin miktarıdır. Birikmiş yatırımların değeri, yatırım sertifikasının verildiği vergi yılından itibaren yapılan tüm yatırımların değeridir.

Yukarıdaki muafiyetler, 31 Aralık 2001 tarihinden sonra kurulmuş şirketler için verilmiştir. Bu tarihten önce kurulmuş şirketler için benzer muafiyetler mevcuttur (%100'e varan oranlarda çifte amortisman ve 10 yıl ileriye taşınan zarar dahil). Bu tür muafiyetlerin verildiği yerlerde, orijinal şartlara göre geçerli olmaya devam ederler, ancak 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren yukarıda açıklanan kısıtlamalara tabidirler.

Muafiyetler ve yardımlar, 31 Aralık 2035'ten sonra yapılan yatırımlara uygulanmaya son verecek ve Avrupa Komisyonu ile kararlaştırılan devlet yardımı sınırlamalarına tabi olacaktır. Dolaylı vergi indirimleri de geçerlidir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1013,1014)

Letonya'da, özel ekonomik bölgeler ve serbest limanlar üzerinden yürüyen bir bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvik uygulaması görülmektedir. Oldukça ayrıntılı ve yüksek indirimleri de barındıran vergi teşvikleri vardır.

3.6.11. Litvanya

Kurumsal Vergilendirme

3.6.11.1. Serbest ekonomik bölgeler

Serbest ekonomik bölgelerdeki şirketlere önemli vergi teşvikleri uygulanmaktadır. Kredi kuruluşları ve sigorta şirketleri hariç, serbest ekonomik bölgede kayıtlı bir şirket, 6 vergi yılı boyunca kurumlar vergisi ödemeyecek ve takip eden 10 vergi yılında kurumlar vergisi oranı % 50 oranında indirilecektir. Koşullar şöyledir:

- şirkete yapılan yatırımın en az 1 milyon Euro olmalıdır;
- vergi yılı gelirinin en az %75'inin serbest ekonomik bölge içindeki faaliyetlerden (ticari faaliyetler hariç) elde edilmelidir.

Yukarıda belirtilen vergi teşviği aşağıdaki koşullarda da geçerlidir:

- ortalama çalışan sayısının 20'den az olmaması;
- şirkete yapılan yatırımın en az 100.000 Euro olması;
- vergi yılı gelirinin en az %75'i serbest ekonomik bölgede hizmet sunumundan elde edilen gelirlerden oluşması.

1 Ocak 2018 tarihinden itibaren, serbest ekonomik bölgenin yönetim şirketi kurulmadan önce serbest ekonomik bölgedeki araziye kiralaması halinde, yatırım koşullarını sağlayan yatırımcılara da yukarıda belirtilen vergi teşviki uygulanmaktadır.

Teşvik, Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 107 ve 108. maddelerinin uygulanmasında belirli yardım kategorilerinin iç pazarla uyumlu olduğunu beyan eden (AB) 651/2014 sayılı Komisyon Tüzüğü ile uyumlu olduğu ölçüde geçerli olabilir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1077)

Litvanya'da da serbest ekonomik bölgeler yaklaşımı dikkat çekmektedir. 1.000.000 Euronun altındaki yatırımlara kurumlar vergisi indiriminden yararlanmak için en az 20 çalışan koşulu getirilmiştir.

3.6.12. Macaristan

Kurumsal Vergilendirme

3.6.12.1. Kalkınmanın teşviki için vergi kredisi

24 Kasım 2017'den itibaren, Orta Macaristan Bölgesi'nde (Budapeşte ve Peşte Bölgesi) büyük şirketlerin ürün çeşitlendirmesi veya üretim süreçlerinde yenilik yapmakla ilgili gerçekleştirdiği ilk yatırımları için kalkınmanın desteklenmesine yönelik vergi kredisi sağlanmıştır. Vergi kredisi, net bugünkü değeri en az 6 milyar HUF (yaklaşık 19,2 milyon Euro) olan sabit kıymet yatırımları ve net bugünkü değeri en az 3 milyar HUF (yaklaşık 9,6 milyon Euro) olan istihdam yaratmayı amaçlayan yatırımlarla ilgilidir. Her iki vergi teşviki de, Avrupa Komisyonu'nun iznine bağlı olarak Macar hükümetinin kararına dayalı olarak sağlanmaktadır. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 782,783)

3.6.12.2. İstihdam teşvikleri

Ayrıca, serbest ticaret bölgelerindeki yatırımlar için başka birçok vergi kredisi mevcuttur; iş piyasasına girenler, daha önce uzun süredir işsiz olan çalışanlar ve analık yardımlarının alınması sırasında veya sonrasında çalıştırılan çalışanlar. Vergi kredisi, brüt (aylık) maaşın %11 ila %22'si arasında değişir ve sınırlamalara tabidir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 783,784)

Macaristan'da aynı teşvik içinde ölçek, nitelik ve bölge koşulunun aynı anda bulunması ilgi çekicidir ve sıklıkla görüldüğü şekilde Avrupa Birliği Komisyonunun iznine bağlıdır. Ayrıca serbest ticaret bölgelerindeki yatırımlar için istihdam teşvikleri de vardır.

3.6.13. Polonya

Kurumsal Vergilendirme

3.6.13.1. Özel ekonomik bölgeler

Özel Ekonomik Bölge (SSE), Polonya topraklarının, bir süre için kurulan ve işletmelerin belirli bir bölge için öngörülen özel teşviklerden yararlanma hakkına sahip olduğu bir parçasıdır.

Bir SSE'de faaliyet izni almış olan işletmeler, bölgede minimum 100.000 Euro yatırım şartıyla, o bölgede verilen bölgesel devlet yardımı miktarına kadar sübvansiyon alma hakkına sahiptir. Bir SSE'deki bölgesel devlet yardımının azami miktarı, bölgeye bağlı olarak, nitelikli harcamaların %10 ila %50'sidir. Bölgesel devlet yardımının azami miktarı, küçük işletmelere yapılan yardımlarda %20, orta ölçekli işletmelere yapılan yardımlarda %10 oranında artırılabilir.

İşletmeler, bir bölgede yeni yatırım yapmaları veya o bölgede yeni istihdam yaratmaları nedeniyle bölgesel devlet yardımından yararlanmaya hak kazanırlar. Yeni yatırımlar için bölgesel devlet yardımı durumunda, uygun harcamaların miktarı şunları içerir:

- toplam yatırım harcamalarının %5'ine kadar arazi edinim maliyetleri;
- toplam yatırım harcamalarının %40'ına kadar bina ve inşaat maliyetleri; ve
- toplam yatırım harcamalarının %70'ine kadar ekipman maliyetleri.

Ancak, nitelikli harcamaların toplam tutarı fiili harcama tutarını aşamaz.

Yeni yatırımlar için bölgesel devlet yardımı, (i) yatırım ile ilgili ticari faaliyetlerin en az 5 yıl (küçük ve orta ölçekli işletmeler için 3 yıl) sürdürülmesi, (ii) edinilen varlıkların mülkiyetinin en az 5 yıl (küçük ve orta ölçekli işletmeler için 3 yıl) işletmede kalması ve

(iii) toplam yatırımın en az %25'inin işletmenin kaynakları kullanılarak yapılması halinde verilir.

Yeni iş yaratma yardımı, nitelikli harcama tutarı, yeni çalışanların işe alınmasından kaynaklanan 2 yıllık işçilik maliyetlerine eşittir. Maliyet, çalışanların brüt ücretini ve ilgili tüm zorunlu ücretleri içerir. Yeni işlerin 5 yıl (küçük ve orta ölçekli işletmeler için 3 yıl) sürdürülmesi gerekmektedir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1387)

Polonya'da da bölgesel gelişme kapsamında nitelendirilebilecek vergi teşvikleri, özel ekonomik bölgelerde uygulanmaktadır. Yatırımın büyüklüğü koşulu getirilmiştir. Ayrıca, yeni iş yaratma yardımı da bulunmaktadır.

3.6.14. Portekiz

Kurumsal Vergilendirme

Ulusal mevzuat kapsamındaki teşvikler:

3.6.14.1. Azor Adaları ve Madeira'nın serbest ticaret bölgeleri

2007 Madeira serbest ticaret bölgesi rejimi:

2007'den 30 Haziran 2014'e kadar bölgede faaliyet göstermek için lisans alan nitelikli şirketler için indirimli bir Kurumlar Vergisi (IRC) oranı uygulanır (2010'dan 2012'ye kadar %4 ve 2013'ten 2020'ye kadar %5).

Bu programa erişim, yaratılan yeni kalıcı işlerin sayısına bağlı olarak belirli uygunluk kriterlerini karşılayan şirketlerle sınırlıdır. Vergi avantajları, şirket başına vergi matrahına konulan ve 2,73 milyon Euro (üçten az istihdam yaratıldığı durumlarda) ile 205,50 milyon Euro (100'den fazla istihdam yaratıldığı durumlarda) arasında değişen tavanlarla

sınırlıdır. 2007 Madeira serbest ticaret bölgesi rejimi kapsamında faaliyet gösterme ruhsatına sahip şirketler yalnızca aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirebilir:

- tarım ve hayvansal üretim;
- balıkçılık, su ürünleri yetiştiriciliği ve ilgili hizmetler;
- işleme endüstrileri; elektrik, gaz ve su üretimi ve dağıtımı;
- toptan ticaret; ulaşım ve iletişim, emlak işi; şirketlere maddi varlıkların kiralanması ve danışmanlık, mimarlık, tanıtım ve ilgili hizmetlerin verilmesi;
- Eğitim faaliyetleri; ve
- sanatsal, sportif ve kültürel hizmetler gibi kamu hizmetleriyle ilgili diğer faaliyetler.

Rejim ayrıca, Madeira serbest ticaret bölgesinde faaliyet gösterme ruhsatına sahip şirketler için de geçerlidir.

2007 Madeira serbest ticaret bölgesi rejimi, mali aracılık ve yardımcı mali faaliyetler, sigorta ve sigorta yardımcı faaliyetleri veya grup içi hizmetler (koordinasyon, hazine ve dağıtım merkezleri) için geçerli değildir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1430,1431)

2015 Madeira serbest ticaret bölgesi rejimi:

2015 Madeira serbest ticaret bölgesi rejimi, Temmuz 2015'te onaylanmıştır. 1 Ocak 2015 ile 31 Aralık 2020 arasında ruhsatlandırılmış kuruluşlar için geçerlidir ve 31 Aralık 2027'ye kadar yürürlükte olacaktır.

Yeni rejimin ana genel özellikleri şunlardır:

- %5 azaltılmış CIT oranının ve mevcut eşik değerlerin sürdürülmesi;

- Portekiz'de veya kara listeye alınmış bir yetki alanında vergi mukimi olmaları dışında, hissedarlara ödenen temettüleri ve faiz üzerinde stopaj vergisi muafiyeti;
- vergi, işlem veya dönem başına %80'lik bir sınırlamaya tabi olarak damga vergisi, emlak vergisi, emlak devir vergisi, bölgesel ve belediye ek ücretlerinden muafiyet; ve
- özel hesap ödemesi ve özerk vergilendirme (belgelenmemiş giderler veya kara listeye alınmış bir yetki alanında mukimlere yapılan ödemelerle ilgili olanlar hariç), yalnızca geçerli kurumlar vergisi oranıyla orantılı olarak ödenmesi gerekir.

1 Ocak 2015'ten 31 Aralık 2020'ye kadar Madeira serbest ticaret bölgesinde faaliyet gösterme izni verilen şirketler yalnızca aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirebilir:

- üretim endüstrileri;
- elektrik, gaz ve su üretimi ve dağıtımı; toptan ticaret,
- ulaşım ve iletişim;
- gayrimenkul faaliyetleri, kiralama ve ticari hizmetler;
- yüksek öğretim, yetişkin eğitimi ve diğer eğitim faaliyetleri; ve
- diğer toplu hizmet faaliyetleri.

Aşağıdaki kuruluşlar, 2015 Madeira serbest ticaret bölgesi rejiminin dışında tutulmuştur:

- grup içi faaliyetleri ve merkez ofis faaliyetlerini yürüten kuruluşlar veya iş için danışmanlık faaliyetleri ve yönetime diğer tavsiyelerin yanı sıra finans ve sigorta faaliyetleri;
- çelik ve sentetik elyaf sektörü ile kömür ve gemi inşa sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlar;
- tarım, ormancılık, balıkçılık, su ürünleri yetiştiriciliği ve madencilik ve taş ocakçılığı sektörlerinde faaliyet gösteren kuruluşlar;
- işletmeler, ekonomik güçlükler içinde olan firmalar olarak kabul edilir; ve

- Avrupa Komisyonu'nun yasa dışı ve iç pazarla bağdaşmayan bir yardım ilan etme kararının ardından beklemede olan bir geri alma emrine tabi kuruluşlar.

Yardımların yıllık tutarına ilişkin olarak aşağıdaki sınırlar aşılamaz:

- Yıllık brüt katma değer tutarının %20,1'i;
- Yapılan yıllık işçilik maliyetlerinin %30,1'i; ve
- yıllık cironun %15,1'i.

2014 yılına kadar yürürlükte olan rejim kapsamında lisans sahibi olan kuruluşlar, gerekli şartları yerine getirmeleri halinde bu yeni rejimden yararlanabilmektedir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1431,1432)

3.6.14.2. Sözleşmeye dayalı vergi teşvikleri

31 Aralık 2020 tarihine kadar gerçekleştirilen sanayi yatırım projeleri için akdi vergi teşvikleri verilmektedir. Bu projelerin en az 3 milyon Euro tutarında olması ve ülke ekonomisi için stratejik öneme sahip olması ve istihdam yaratmayı, teknolojik inovasyonu ve yerli bilimsel araştırmayı teşvik etmesi gerekmektedir. (Madeira ve Azorlar'ın özerk bölgelerindeki projeler için geçerli özel kurallar için) Merkezi yönetim tarafından vaka bazında en fazla 10 yıllık bir süre için verilen teşvikler, %10 ila %25 yatırım vergisi kredisi ve belediye emlak vergisinden, emlak devir vergisi ve damga vergisinden muafiyet veya indirimi içerir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1432)

Bölgesel vergi mevzuatı kapsamındaki teşvikler:

3.6.14.3. Azor Adaları özerk bölgesi

%21'lik genel IRC oranı Azorlar'da yasal merkezi veya Azorlar'da etkili yönetim yeri veya (yasal merkezi veya etkin yönetim yeri Azorlar dışında olan bir şirket söz konusu olduğunda) böyle bir şirketin Azorlar'da bir daimî kuruluşu olan şirketler için %16,8'e

düşürölür (bazı belediyelerde belediye ek vergisiyle artırılır). Azor Özerk bölgesindeki oranlar, LFR'nin (Law of the Regional Finances) 59. maddesi ve ORAA'nın (Budget Law for the Autonomous Region of the Azores) 31. maddesi uyarınca %20 oranında düşürölmüştür.

Vergi mükellefleri, yeniden yatırılan uygun ticari veya tarımsal kârların bir yüzdesine karşılık gelen bir tutarı IRC yükümlölüklerine karşı kredilendirebilir. Yüzde, yatırımın yerine göre değışir. Kredi, vergi mükellefinin IRC yükümlölüğünün miktarı ile sınırlıdır ve 3 yıl ileriye taşınabilir. Özel kurallar, uygun yatırımları ve yeniden yatırım için uygun kârları tanımlar. Kredi, ulusal mevzuat kapsamında mevcut olan aynı nitelikteki diğer teşviklerle biriktirilebilir.

Sözleşmeye dayalı olarak verilebilecek vergi teşvikleri ile ilgili olarak, Azorlar Bölgesel Hükümeti, IRC ve belediye emlak vergisi amaçları için avantajlı vergi muamelesi sağlayabilir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1434)

3.6.14.4. Madeira özerk bölgesi

Madeira'daki genel IRC oranı %21'dir (2014 için %23).

Madeira'da ikamet eden şirketlere ve Madeira'daki kalıcı işyerlerine, ulusal ek vergi (derrama estadual) ile aynı oranlarda ve eşiklerde bölgesel bir ek vergi (derrama regional) uygulanır.

Bu bölgesel ek vergi, Madeira serbest ticaret bölgesinde faaliyet gösteren şirketler ve Vergi Teşvik Yasası kapsamında bir muafiyet rejiminden veya kurumlar vergisi oranındaki indirimden yararlanan şirketler için geçerli değildir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 1434)

Portekiz’de, ulusal mevzuat ve bölgesel vergi mevzuatı kapsamında olmak üzere iki ana bölüm vergi teşvikleri bulunmaktadır. Ulusal mevzuat kapsamında da Azor Adaları ve Madeira serbest ticaret bölgeleri oluşturulmuş ve ayrıntılı vergi teşvikleri verilmiştir. Azor Adaları özerk bölgesi ve Madeira özerk bölgesi için ayrıca bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri düzenlenmiştir.

3.6.15. Yunanistan

Kurumsal Vergilendirme

3.6.15.1. Yatırım teşvikleri

1 Şubat 2011 tarihinden itibaren yürürlükte olan ve esas olarak 4146/2013 sayılı Kanun ile değiştirilen yatırım teşvik rejimi (3908/2011 sayılı Kanun) uyarınca, nitelikli yatırım projeleri ile ilgili olarak, yatırım planının nitelikli maliyetinin %50'sine eşit miktarda vergi muafiyeti sağlanabilir. Vergiden muaf tutar, nitelikli işletmenin (yatırım aracı) büyüklüğüne ve yatırım planının uygulandığı vilayete bağlıdır. Bu amaçla Yunanistan, vergi muafiyetlerinin aşağıdaki gibi verildiği üç bölgeye ayrılmıştır:

- bölge A (Attika ve Viotia): muafiyetler yatırımın %15'i ile %25'i arasında değişir;
- bölge B (gayri safi milli hasılası ülke ortalamasının %75'ini aşan iller): muafiyetler, yatırımın %30 ila %40'ı arasında değişir; ve
- C bölgesi (gayri safi milli hasılası ülke ortalamasının %75'inden az olan iller): Muafiyetler, yatırımın %40 ila %45'i arasında değişmektedir.

Muafiyet, yatırımın tamamlanmasına ve verimli faaliyete başlanmasına karar verilen mali yıldan itibaren uygulanır. Bu mali yıl içinde muafiyet, muafiyetin onaylanan toplam tutarının üçte birini aşamaz. Takip eden mali yılda, muafiyet (ilk mali yıldaki muafiyet dahil), muafiyetin onaylanan toplam tutarının üçte ikisini aşamaz.

Bakiye, yatırım planının tamamlanmasına ve verimli faaliyete geçmesine karar verildiği yılı takip eden 8 mali yıl (yeni girişimler için 10 mali yıl) içinde kapatılır.

Vergiden muaf kârlar vergiden muaf bir yedekte kaydedilir ve dağıtılamaz veya aktifleştirilemez (aksi takdirde vergilendirilebilir hale gelirler). (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 713,714)

3.6.15.2. Ege adalarındaki yardımlar

Nüfusu 3.100'ün altında olan herhangi bir Ege adasında ikamet eden şirketler ve bu adalardaki faaliyetlerden elde edilen gelirler için kurumlar vergisi oranları %40 oranında indirilir. İndirim, gelir vergisi için 31 Aralık 2015 tarihine kadar geçerlidir. (IBFD Tax Knowledge Centre, 2018, s. 716)

Yunanistan, yatırım teşvikleri bağlamında vergi muafiyetlerinin verildiği üç bölgeye ayrılmıştır. Ayrıca Ege adalarında ikamet eden şirketler ve bu adalardaki faaliyetlerden elde edilen gelirler için kurumlar vergisi indirimleri de uygulanmıştır.

3.6.16. Genel Durum ve Değerlendirme

Üye ülkelerin büyük çoğunluğunda, çok sayıda ve değişik konularda vergi teşvikleri bulunduğu, yine birçok ülkede, başka bir ülkede benzeri olmayan vergi teşviklerinin uygulandığı görülmektedir. Avusturya'da “özel vakıflar”, Macaristan'da “performans sanatçıları”, “spor sübvansiyonları”, Portekiz'de “kentsel mülkiyet rehabilitasyon rejimi”, Yunanistan'da “offshore ofisler” ve “yabancı yatırımlar için faiz dondurma” gibi adlar altındaki vergi teşvikleri, kendine özgü örneklerden bazılarıdır.

Bu noktada, Avrupa Birliğinde geçerli olan vergi teşvik türleri hakkında genel bir fikir edinebilmek amacıyla üye ülkelerin en az ikisinde uygulanan vergi teşviklerini gösteren tabloyu incelemek yararlı olabilir.

Tablo 3: Üye Ülkelerde Uygulanan Vergi Teşvikleri

Ülke	Tonaj Vergisi	Ar-Ge	Hızlandırılmış Amortisman	Patent Kutusu-Patent Teyyiji-Buluş Primi	Ek Amortisman-Özel Amortisman	İstihdam Teşviji-İstihdam İçin Vergi Kredisi-İş Yaratma Teşvikleri	Fikri Mülkiyet	Bölgesel Teşvikler-Bölgesel Kalkınma Teşvikleri	İnovasyon Kutusu-İnovasyon Geliri Kesintisi-Bilgi Geliştirme Kutusu	Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları	Özel Bir Bölge Rejimi	Yatırım	Ekonomik Bölgeler ve Serbest Limanlar-Vergiden Muaf Bölgeler-Serbest Ekonomik Bölgeler
Almanya	•		•		•								
Avusturya				•									
Belçika	•	•	•						•			•	
Bulgaristan	•					•						•	
Çekya		•				•						•	
Danimarka	•	•			•								
Estonya													
Finlandiya	•	•	•										
Fransa	•	•	•			•		•					
GKRY	•						•						
Hırvatistan			•					•					•
Hollanda	•	•	•						•			•••	
İrlanda	•	•							•	•			
İspanya		•									••••	•	
İsveç	•												
İtalya	•	•	•	•				•				•	
Letonya	•											•	•
Litvanya	•	•											•
Lüksemburg					•		•					••	
Macaristan		•	•			•				•		•	
Malta		•										•	•
Polonya	•	•	•										•
Portekiz		•		•		•					••••	••	
Romanya													
Slovakya													
Slovenya	•	•				•						•	
Yunanistan	•	•		•				•				••••	

Not: İki ya da daha fazla sayıda ülkede uygulanmakta olanlar tabloya alınmıştır.

Tax Policies in the European Union- 2020 survey adlı eserde, “Göstergeye dayalı analizimiz, üye devletlerin vergi sistemlerinin daha adil ve daha verimli olması için bir kapsam olduğunu göstermektedir. Bu, vergi teşvikleri, düşük gelirliiler üzerindeki vergi

yüklerinin azaltılması, sosyal hareketliliği teşvik etmek için vergi politikaları ve vergiden kaçınma ile mücadele için etkili araçlar oluşturmak da dahil olmak üzere çeşitli şekillerde yapılabilir. Bir boyut herkese uymaz ve vergi politikalarının ulusal özellikleri ve koşulları dikkatlice dikkate alması gerekir.” (European Commission, 2020, s. 15) Görüşüne yer verilmiştir.

Avrupa Birliği ülkelerinin vergi teşvikleri topluca ele alındığında bölgesel gelişme bağlamında değerlendirilebilecek:

Kurumsal Vergilendirme alanında; Bulgaristan’da Yüksek işsizliğin (ortalamanın %25’inden fazlası) bulunduğu nitelikli belediyelerde üretim faaliyetleri yürüten şirketlere %100 kurumlar vergisinden muafiyet hakkı; Çek Cumhuriyeti’nde imtiyazlı sanayi bölgelerindeki büyük ölçekli yatırımlarda duruma göre ve şartlara bağlı olarak 5 yıllık emlak vergisinden muafiyet hakkı, işsizliğin yüksek olduğu bölgelerdeki yatırımlar için daha düşük eşiklerin geçerli olduğu büyük ölçekli yatırım teşvikleri; Finlandiya’da 1998’den 2013’e kadar uygulanmış en az gelişmiş bölgelerde yapılan yatırımlarda küçük ve orta ölçekli şirketler için hızlandırılmış amortisman; Macaristan’da, Orta Macaristan Bölgesi’nde (Budapeşte ve Peşte Bölgesi) büyük şirketlerin ürün çeşitlendirmesi veya üretim süreçlerinde yenilik yapmakla ilgili gerçekleştirdiği ilk yatırımları için kalkınmanın desteklenmesine yönelik vergi kredisi, istihdam teşviği olarak serbest ticaret bölgelerindeki yatırımlar için vergi kredisi; Yunanistan’da yatırım teşvik rejimi kapsamında nitelikli yatırım projelerine vergi muafiyeti ve bu amaçla vergi muafiyetlerinin verildiği üç bölgenin oluşturulması dikkat çekmektedir.

Yine, Fransa, İspanya, Portekiz ve Yunanistan’da özel statülü bölgeler için vergi teşvikleri uygulandığı görülmektedir. Bunların yanında;

- Fransa’da, nüfusu azalan ve işsizliği artan bölgeler, ekonomik açıdan dezavantajlı kentsel ve banliyö bölgeleri;

- Hırvatistan’da, kategori I ve II özel devlet bakım bölgeleri;
- İtalya’da, güneydeki az gelişmiş bölgeler;
- Polonya’da, özel ekonomik bölgeler;
- Letonya’da ekonomik bölgeler ve serbest limanlar
- Litvanya’da serbest ekonomik bölgeler

öne çıkmaktadır.

Belçika ve Hırvatistan’daki bazı istisnai uygulamalar dışında, öngörülebileceği gibi kişisel vergilendirmede bölgesel nitelik taşıyan kesinti, indirim ve mahsuplara rastlanılmamaktadır.

Vergi teşvikleri, üye ülkelerce kendi koşullarına göre sıklıkla başvurulmuş bir araç olmasına karşın bölgesel gelişmeye yönelik olarak aynı ağırlıkta kullanılmamakta, Birlik genelinde uyumu yansıtabilecek bir kapsayıcılık ve planlama anlayışından uzak olduğu gözlenmektedir. Yine, bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşviklerinin büyük çoğunluğu da ekonomik amaçlı¹⁵⁷ olup yersel amaçlı vergi teşviklerine neredeyse hiç rastlanılmamıştır. Birliğin de daha çok vergi uyumu ve iş birliği, vergi rekabeti, Ar-Ge ve vergi harcamaları yaklaşımı konuları üzerinde durduğu, bölgesel gelişmeye yönelik ve yersel amaçlı vergi teşviklerine dikkate değer bir ilgi göstermediği görülmektedir.

¹⁵⁷ Bkz. Bölüm: 1.2.2.1.

SONUÇ

Kamu maliyesi, gerek ekonomi içindeki payı gerekse devletin egemenlik yetkilerinden kaynaklanan kolaylıkları nedeniyle bölgesel gelişme, yersel uyum ve ekonominin tamamı için en etkili eylemleri gerçekleştirebilme olanaklarını ifade eder. İnsanın, yer aldığı bütünün sürdürülebilirliğine özen gösterme sorumluluğunun, sağlıklı bir şekilde var olmak için gerekli kaynaklara ulaşma yanında, tüketimini sınırlandırmasını içermesi gibi, kamu maliyesi de kaynakların verimli kullanılması ilkesini önde tutar. Maliye politikasıyla, vergiler, harcamalar, yasal düzenlemeler ve idari uygulamalar yoluyla kaynak dağılımı, verimlilik düzeyi ve gelir dağılımı değiştirilerek, ekonominin var olan dengesinden farklı, toplumsal refah ve bireylerin mutluluğu açısından daha tatmin edici yeni bir dengeye ulaşılması amaçlanır.

Devlet, kendi anlayışına ve ihtiyaçlara göre yüklenmiş olduğu işlevler nedeniyle harcamalar yapmalı, harcamalar için gereken gelir kaynaklarını sağlamalı ve bu amaçla en önemli araç olarak da vergiye başvurmalıdır. Vergi teşvikleri ise vergi yükünü azaltıcı uygulamaların, teknik, zorunlu ve genel kabul görmüş amaçlar dışında, kamu otoritesinin siyasal tercihiyle, özel kesimi bazı kararlara özendirmek ya da mevcut durumunu desteklemek için gerçekleştirilmesidir. Emek, sermaye ve girişim faktörlerinin bir bölgeye yönelmek ya da bir bölgede bulunmaya devam etmek şeklinde gösterecekleri ekonomik davranışlar, faktör sahiplerinin, elde edebilecekleri gelir ya da fayda/maliyet değerlendirmeleriyle ilintilidir. Vergiler, bir maliyet unsuru olarak gelirlerini azalttığı ölçüde, faktör sahiplerinin kararlarını etkileyebildiği gibi vergi teşvikleri de tam tersi yönde maliyetleri azaltarak etki yapabilir.

Üretim faktörlerinin kararlarını etkilemek, toplum kesimlerini desteklemek ve yersel amaçlı olarak uygulanmakta olan vergi teşviklerini de içeren, vergi harcamaları/vergi kolaylıkları kavramlarının, vergide adalet ve iktisadilik ilkelerinin yeni bir yorumuyla daha doğru bir yere oturtulması mümkündür. Diğer bölgelere göre birçok riskleri ve maliyetleri barındıran, yaşam standartları, fiziksel altyapı ve sosyal donatılarda, ait olduğu bütünden önemli ölçüde geride kalmış ya da rağbet görmeyen yer, alan veya bölgeler için vergi harcamaları bağlamında esas alınması gereken ilke, o bölgelerde yerleşme ya da üretim faktörü sunma kararlarını olumsuz etkileyebilecek engellerin ortadan kaldırılması hedefini, kamu maliyesinin en az vergi kaybıyla sağlayabilecek düzeyde vergi teşviklerinin oluşturulması olmalıdır. Böylece, bu yerlerin koşullarının iyileştirilmesi ve engellerinin azaltılmasıyla, geri kalmış bölgelerin, ait olduğu bütünün standartlarına yaklaştırılması ve yersel uyumun gerçekleşmesine katkı yapılabilir.

Vergi kaynağı eksilmesinin iki ayrı yönden ifadesi olan vergi harcamaları ve vergi kolaylıklarının, esasen bir kamu kaynakları tahsisi sorunu, bunun da ötesinde kaynakların verimli kullanılması konusunun parçası olduğu gerçeği, her zaman akılda tutulmalıdır. Bölgesel gelişmeye elverişli faaliyetlerin teşvik edilmesi, elverişli olmayan faaliyetlerin ise caydırılmasına yönelik politikalar üretilirken, kamu mal ve hizmetlerine ya da teşviklere kaynak ayırmanın en uzun vadeli ekonomik faaliyeti ya da büyümeyi yaratıp yaratmayacağının bilinmesi ve kamu fonlarının fırsat maliyetleri ile yatırım teşvikleri için kullanılan fonların getirilerinin karşılaştırılması önem taşımaktadır. Bu bağlamda, vergi politikasının olduğu kadar vergi teşvik tedbirlerinin de bilimsel ve teknik birikimler dikkate alınarak planlanması, düzenlemelerin yapılması ve uygulamaya geçirilmesi gerekir. Kaynakların, sorumlu olunan tüm alan üzerinde dengeli ve etkin dağılımının yalnızca bölge planlaması disiplininin değil daha da önce kamu maliyesinin bir konusu olduğu, kamu maliyesinin, düzenleyici işlem olan planlara benzer bir şekilde, herkesçe uyulması gereken kuralları da içerdiği unutulmamalıdır.

Kamu maliyesi incelemelerinin kaynağının, toplumların ekonomik örgütlenmelerinde kamu kesiminin varlığına yol açan nedenlerin değerlendirilmesi olduğu belirtilmişti. Avrupa Birliği, Avrupa toplumunun ağırlıklı olarak ekonomik amaçlar barındıran bir örgütlenmesi olduğuna göre, yersel uyum hedefi ve bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri, öncelikle kamu maliyesi bakışıyla değerlendirilmelidir.

Roma Antlaşmasından bugüne, Avrupa Birliğinde bölgeler arasında var olan farklılıkları ve ilgi görmeyen bölgelerdeki geri kalmışlıkları azaltma yolunda istenen başarının sağlanamadığı çoğunlukla kabul edilmektedir. Üstelik geçen zamanla birlikte, gelişmenin niteliklerini belirlemek için yapılacak değerlendirmelere, mutluluk ekonomisi, yaşam memnuniyeti, yaşam kalitesi, *Gross National Happiness*, *Well-Being* gibi kavramlar da eklenmiş, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu üye devletlerini sosyal ve ekonomik kalkınmanın nasıl sağlanacağını ve ölçüleceğini belirlemede mutluluk ve esenliğe daha fazla önem veren adımlar atmaya çağırmıştır.

Geri kalmış bölge kavramı, coğrafi konumu, topografik yapısı, toprak/su kaynakları ve iklim özellikleri gibi nedenlerle yerleşim yeri olarak seçilmemiş ve diğer yerleşim yerlerinden uzaktaki araziler olarak tanımlanmış olan ıssız topraklar dahil, ekonomik gelişmişlik ya da yaşam kalitesi düzeyi, yer aldığı bütünün ortalamasından önemli ölçüde geride olan yerleri kapsamaktadır. Bölgesel gelişme politikası, bir bütünün coğrafi bölümleri arasındaki gelişme eşitsizliğini gidermek amacıyla uygulanan politika olarak tanımlanırsa, Avrupa Birliğinin, yersel uyum amacı için bir bölgesel gelişme politikasının bulunması doğaldır. Ne var ki, Avrupa Birliği kurumsal yapısının geri kalmış bölgelerle ilgili çalışmalarında, sorunlar belirlenmiş ve gelişmeye giden yola ışık tutulmuş olmakla birlikte, yersel uyumun nasıl gerçekleşebileceği sorusuna doyurucu bir yanıt verilemediği görülmektedir.

Bu çalışmadaki tespitler şöyledir:

- Avrupa Birliğinde kişi başına GSYİH artış eğilimindedir;
- Avrupa Birliğinde kamu harcamaları artış eğilimindedir,
- Ekonomik olarak bir kamu harcamasına eşdeğer görülen vergi harcamaları, birçok AB üye devletinde GSYİH'nın ihmal edilemez bir payına sahiptir.
- Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonundan ülkelere yapılan ödemeler artış eğilimindedir;
- Üye ülkelerin sağladıkları devlet yardımlarının önemli bir bölümü vergi tedbirlerinden oluşmaktadır.
- Üye ülkelerin bazılarında bölgesel gelişme bağlamında değerlendirilebilecek ekonomik amaçlı vergi teşvik uygulamaları vardır;
- NUTS-2 bölgesel düzeyinde yapılan çalışmaya göre, bölgeler arasındaki toplam eşitsizlikler 2006 yılına kadar biraz azalmış, 2006 sonrası yavaş yavaş yükselmeye başlamıştır. Ülke içi ve ülke arasındaki eşitsizliklerin ayrışması, Almanya ve İtalya'nın -her ülkedeki önemli Doğu / Batı ve Kuzey / Güney farklılıklarıyla tutarlı olarak- bölgeleri arasında en büyük eşitsizliklere sahip olduğunu göstermektedir. Ülkeler arasındaki eşitsizlikteki artışa, Yunanistan'daki kişi başına düşen GSYİH büyümesi nispeten daha zayıf, Almanya'daki daha güçlü büyüme neden olmuş bulunmaktadır.
- Avrupa çapındaki refah haritası, Güney ve Kuzey Avrupalılarla ilgili geleneksel kalıp yargıların aksine, daha sıcak Akdeniz bölgelerinden Güney Avrupalıların, mutluluk ve yaşam memnuniyetinde daha ilerde olmadıklarını göstermektedir.

Öyleyse, Birlikteki kişi başına GSYİH artışı da, kamu harcamaları/vergi harcamalarındaki artış da, Bölgesel Kalkınma Fonundan yapılan ödemelerdeki artış da,

bazı üye ülkelerce uygulanan ekonomik amaçlı vergi teşvikleri de yersel uyum amacının gerçekleşebilmesi için yeterli olamamıştır. Bunun yanında, Birlik, “devlet yardımı vergi teşviği” ve “vergi harcamaları” gibi konularla meşgul olmakta, bölgesel gelişmeye yönelik fonlar, bütçe ilkelerinden uzaklaşmaya ve verimlilik kayıplarına neden olmaktadır.

Avrupa Birliği fonlarının, ulaşım altyapısı yatırımları, firma sübvansiyonları ve insan sermayesi yatırımları gibi yerel kamu mal ve hizmetlerinde yoğunlaştığı, bütçenin yüzde 60'ının ulaşım, Ar-Ge ve iş desteği için daha az gelişmiş alanlara gittiği bilinmekle birlikte istenen sonuçların tam olarak alındığını söylemek mümkün değildir. Yer tabanlı politikalar, bağlama ve bölgeye bağlı olduğundan, işletme vergisi teşvikleri, işletmelere ve hane halklarına nakit hibeler ve özelleştirilmiş iş eğitimi, iş geliştirme merkezleri ve altyapı yatırımı gibi kamu hizmetlerinin, bölgesel eşitsizliklerle mücadeledeki etkinlikleri önemli ölçüde değişmektedir.

1988 yılında Avrupa Parlamentosunda alınmış, bölgesel gelişme politikalarının değerlendirilmesine ilişkin karar; yersel uyum, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması gibi amaçlar için ayrılan kaynakların düzeyinin yeterli olup olmadığını, bu kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığını, en önemlisi de etkin kullanım için doğru aygıtların oluşturulup oluşturulmadığı sorusunu akla getirmiştir. NUTS sınıflandırması ve fonların miktarının yeterliliği bir yana, fon sisteminin kendisinin yeniden ele alınması gerekmektedir. Vergi teşviklerinin, Avrupa Birliği mevzuatında bölgesel gelişmeye yönelik bir maliye politikası aracı olarak düzenlenmemiş olması bir yana, bölgesel gelişmeyle ilgili çalışmaları yürütecek, statüsü belirlenmiş yetkili ve sorumlu bir idari yapının bulunmaması, temel eksiklik olarak değerlendirilmiştir. Kamu maliyesi, yersel uyum hedefinin -bilinen ve işlevsel kamu harcamaları/kamu gelirleriyle, bunun da ötesinde amaca uygun maliye politikası araçlarıyla değil- vergi harcamaları/devlet

yardımlarının adeta “vekil” araçlar gibi kullanılarak yerine getirilmeye çalışılmasının baskısı altındadır.

Genel olarak kalkınma çabalarında, başarıyı sınırlayan ya da geciktiren birçok etmen bulunur ve herhangi bir ülkede bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri uygulamak, kaynakların geri kalmış bölgelere çekilebilmesi için bir süre vergi gelirlerinden yoksun kalmayı göze almak anlamına gelebilir. Önemli olan, vergi teşvik tedbirlerinin etkin olarak kullanılıp kullanılmadığıdır. Somut durumda, sınırlayıcı etmenlerin birçoğu Avrupa Birliği için geçerli olmadığı gibi, Birliğin mali olanakları dikkate alındığında bölgesel vergi teşvikleri nedeniyle oluşabilecek gelir kayıpları göz ardı edilebilecek düzeydedir. Ancak, bu önemli üstünlükler, bölgesel gelişmeye beklentiler ölçüsünde yansımamıştır. Açıkça ifade edilecek olursa bölgesel gelişmenin, Birlik ikincil mevzuatında bir görev -fon uygulamaları dışında- olarak tanımlanması ve vergi teşviklerinin Birlik kurumsal yapısınca bir maliye politikası aracı olarak benimsenmesi gerekir.

Üye ülkelerin büyük çoğunluğunda katmanlı bir vergi teşvik uygulaması bulunmasına karşın, bölgesel gelişme amaçlı vergi teşviklerinin daha sınırlı düzeyde kaldığı, sınırlı sayıda üye ülkenin bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri uyguladığı, yersel amaçlı vergi teşviklerine ise neredeyse hiç rastlanılmadığı söylenebilir. Gerek kurumsal gerekse kişisel vergilendirmede çeşitli vergi teşvikleri uygulayan Birlik ülkeleri, konu bölgesel gelişme olunca yeterince aktif davranmamaktadırlar. Vergi ve vergi teşvikleriyle ilgili diğer konulara gösterdiği ilgiyle karşılaştırıldığında, Birlik de bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşviklerinde yeterli bir çabanın içinde değildir.

Bölgesel gelişmeyle ilgili diğer bir konu, doğrudan yabancı yatırımları çekmeye yönelik vergi teşvikleridir. Kişi başına gelir düzeyi Birlik ortalamasının altında kalan bazı üye ülkeler hem Birliğin sermaye yönünden güçlü ülkelerinden hem de Birlik dışı ülkelere

doğrudan yabancı yatırım çekmek için vergi teşviklerine başvurabilir, gelir düzeyi yüksek ülkeler de doğrudan yabancı yatırım için açık, örtülü teşvikler uygulayabilirler. Dolayısıyla gerek Birlik içinde serbestçe dolaşan sermaye gerekse Birlik dışı ülkelere gelecek yatırımlar için, üye ülkeler vergi rekabeti içinde olabileceklerdir ki zararlı vergi rekabetinin Birlik açısından bir soruna dönüştüğü görülmektedir. Oysa, doğrudan yabancı yatırımları çekmeye yönelik vergi teşvikleri, bir bütünün ortak ve en yüksek toplam yararı için tasarlanması gereken bir uygulamadır. Vergi iş birliği çabalarının devamı gerekmesiyle birlikte özellikle bölgesel gelişme bakışıyla, yabancı doğrudan yatırımlar için Birlik genelinde tek bir politika izlenmeli, tüm ülkelerde ortak bir vergi ve teşvik uygulaması yürütülmelidir.

Peki, bölgesel gelişmeye yönelik olarak vergi teşvikleriyle ilgili ne gibi politikalar geliştirilebilir?

- Bölgesel gelişme amaçlı politikalarda bölgesel planlamanın şart olduğu unutulmadan ve vergi teşviklerinin vergi harcaması olarak değerlendirildiği dikkate alınarak, ülkelere gelecek eşdeğer bir kaynak geri kalmış bölgelerin kalkındırılması için bir program bütçenin parçası olarak ayrılabilir. Bu şekilde bütçe gelir ve giderleri açıkça görülebileceğinden birlik toplumunda daha kolay anlatılabilir ve kabul edilebilir bir politik olarak sağlanacaktır.
- Vergi teşviklerini “bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılması” amacına özgülemiş bir açıklama, birlik kamuoyunda olumlu karşılanabileceğinden mevzuat ve idare ayakları olan bir politika rahatça uygulanabilecektir. İlerleyen dönemde koşullar, Birlik düzeyinde bir vergiye gereksinim yaratabilecektir. Özellikle artan oranlı vergiler dikkate alınarak vergilerin hangi amaç için kullanılacağı somut olarak projesiyle birlikte ortaya konulursa AB vatandaşlarının

bu vergiye karşı olumsuz düşünceleri azalacak ve onayını almış yatırımı somut olarak gözlediğinde o yatırımdan etkilenenler yanında vergi ödeyenler de olumlu karşılayacaktır.

- Uzak alanlar ve ıssız topraklar için genel bir vergi teşviğinden çok belli amaçlara yönelik özel vergi teşvikleri daha etkin sonuç verebilir. Örneğin bu gibi yerler için belli sayıda yeni yerleşim hedefi konulup, bu hedef dahilinde buraya yerleşen belirli gelir düzeyinin üzerindeki kişi, aile ya da firmalara yüksek oranlı teşvikler uygulanabilir. Bu yerleşimler bölgenin ekonomisini canlandıracağı gibi bölgeden göçü de azaltabilir hatta yeni yerleşimleri teşvik edebilir. Belirtilmelidir ki bu önlemlerin başarılı olabilmesi için yeni yerleşimleri organize edecek, kolaylaştırıcı bir mekanizmaya ihtiyaç vardır. Ayrıca bu alanlarla ilgili imar, altyapı, yerel ve genel kamu hizmetlerinin de belirtilen mekanizma kapsamında gerçekleştirilmesi gerekir.

Yine de, ekonomik büyüme, sanayileşme gibi hedefler açısından yaklaşılmaktaysa, vergi teşvikleri ya da devlet yardımlarının Birliğin özellikle yeni katılmış ülkeleri için beklenen katkıyı sağlayamayacağı görülmektedir. Tüm geri kalmış bölgeler için, doğru tasarlanmış, vergi teşviklerini de içeren yeni bir bölgesel gelişme anlayışına gereksinim vardır. Vergi teşviği, bir ülkenin vazgeçtiği vergi gelirini, o ülkenin kalkınma stratejisini ve siyasi koşullarını doğrudan ilgilendirdiğinden Birliğin bu alana baskın bir şekilde yaklaşmaması yerindedir ancak bu durum Birlik genelinde yersel uyum ilkesini göz ardı etmeyi gerektirmemektedir. Dolayısıyla yersel uyum için ülkelerin bireysel teşvik politikası dışında bir mekanizma ihtiyacı ortadadır ve bu konuda kuruluştan bugüne neredeyse tek bir devlet etkinliğinde uygulanabilmiş olan Ortak Tarım Politikası iyi analiz edilerek bir ‘Ortak Bölgesel Gelişme Politikası’ geliştirilmesi yararlı olacaktır.

AB'nin bir iç pazar ve faktörlerin serbest dolaşımında bulunduğu bir alan olması nedeniyle, belli bölgelerde görülebilecek işsizlik, düşük gelir vs. ekonomik sorunların çözümü, üye ülkelere bırakılmaksızın, Birliğin bir sorunu olarak kabul edilerek önlem alınması gerekir. Bazı bölgelerin düşük gelirlerinin olmasının işgücünün niteliği, girişim, ekonomik deneyim gibi yapısal nedenleri vardır. Dolayısıyla özellikle yeni katılan ya da daha önce katılıp düşük gelirli bölgeleri olan ülkeler için farklı bir politika uygulanmalıdır:

- Farklı bir gelişme tanımı
- Farklı bir gelişme politikası
- Farklı devlet/Birlik yardımları

Avrupa Birliğinin, geri kalmış bölgelerle ilgili ya da genel ekonomik politikalarını belirlerken, klasik büyüme yaklaşımları dışında, çağdaş mutluluk ekonomisi kavramlarını da hesaba katması ve yurttaşların nasıl bir gelişmeyi tercih edeceğini belirlemesi yararlı olacaktır. Birliğin, 1950'li yılların dünyasındaki felsefe, ilke ve amaçlar çerçevesinde oluşturulan kurumlar ve mekanizmaların, çağımızın anlayışına, dünyasına uygun çözümler üretemeyebileceğini tartışması gerekir. Yabancı doğrudan yatırım ve sermaye çekmek, ekonomiler için istenen bir durum olmakla birlikte, geri kalmış bölgeler, yalnız yerler ve uzak alanları Birlik standartlarına yaklaştırmak, ıssız toprakları daha da güzelleştirme ilkesine dayanan, mimari ve çevre disiplinlerinden yararlanan, insan, doğa ve mutluluk odaklı bir gelişme anlayışıyla, elde edilecek getiriler yükseltilebilir.

Birlikteki geri kalmış bölgelerin kalkındırılması, sadece bu bölgelerin sorunu olarak ya da Birliğin genel yaşam standardı arayışının bir parçası olarak değil, aynı zamanda endüstrileşmiş yörelerdeki büyük kentlerin yaşadığı bazı olumsuzlukları azaltmak açısından da değerlendirilmelidir. Geri kalmış bölgeler için sanayileşme yoluyla gelişme politikası yerine, örneğin Birlik kaynaklarıyla finanse edilmiş ve hatta kurulmuş yüksek nitelikli, her derecede eğitim olanakları sunmak, hem bu bölgelere sermaye ve eğitimli

insan kaynağı girişı sağlayacak hem de bu bölge insanını eğitimde fırsat eşitliğine kavuşturacaktır.

Birlik, ıssızlaşmış ya da yerleşim olmayan yerler için de bir planlama dahilinde, sürdürülebilir bir yaşam için gereken bazı iş yerleri planlayıp her bir alan için düşük faizli kredi, proje desteği, vergi teşviğı vs. teşvikler verebilir. Minimum ölçeğın, köy ya da mahalle olduğı “İssız Topraklar ve Az Gelişmiş Ekonomiler”, kavramı da dikkatin yöneltilmesi gereken bir alanı ifade etmektedir. Birliğın ıssız topraklarında orta gelir düzeyinde yerleşimlerin oluşturulması, Birlik açısından bir iç pazar genişlemesi anlamına da gelecektir.

Esasen, ekonomik yapı ve gelişmişlik düzeyleri eşitsiz iki ülke arasında, bir serbest ticaretten söz etmek, adil olmayacaktır. Gelişmiş ülke ürünleri, devlet yardımının yokluğunda da uzun yıllarda oluşmuş sermaye birikimi ve diğer unsurların katkısıyla, daha uygun ve kaliteli olacaktır. Dolayısıyla yapısal sorunları bulunan az gelişmiş yerler için, özel bir bölgesel kalkınma planı yürütölmelidir. Bu kapsamda, tüm ölkelerin nüfus ağırlığına göre paydaş oldukları bir “Birlik Ekonomik Teşebbüsü” nün kurulması düşünülebilir. Geri kalmış ya da kalabilecek her nitelikteki bölge için sürekli aktif olacak, adeta itfaiye örgütü anlayışında çalışacak bir mekanizma önerilmektedir. Etkin vergi teşviklerini de içeren politikalar oluşturulacak, gerekirse Birlik Ekonomik Teşebbüsünce gerçekleştirilecek doğrudan Birlik yatırımları söz konusu olacaktır.

İnsan yerleşimlerinde, doğru bir tasarımla, bilgi ve teknolojiiden yararlanılarak, kaynakların etkin kullanımı ve verimlilik ilkeleriyle üretim yapılabilir ve sakinlerin gereksinimleri karşılanabilir. Birlikteki geri kalmış bölgelerin önemli bir kısmı için sanayileşme arayışları ya da fon kaynaklı gelir transferleri yerine, bu yerlerin var olan coğrafik özellikleri esas alınarak tasarlanmış yeni bir yerleşim şekli/geçim ekonomisinin, Birlik ve üye ölkelerce yapılan plan ve bütçeye dayanılarak ve yine Teşebbüsçe yapılacak

doğrudan yatırım ve organizasyonlarla kurulması, daha akılcı bir politika olarak görülmektedir.

Geri kalmış bölgelerde ekonomik kalkınmanın başlatılması için gereken birçok koşul zaten Birlik ve üye devletlerde bulunmaktadır. Yapılması gereken, Teşebbüsün bu olanakları harekete geçirmesidir. Burada sözü edilen, kamunun (Birliğin) geri kalmış bölgeler, uzak alanlar, yalnız yerler ve ıssız topraklar için sürdürülebilir bir yaşam kalitesinin bulunduğu yerler oluşturma ve devam ettirme hizmeti üretmesi ya da bu amaçla girişimde bulunmasıdır. Fiziksel kaynakları etkin değerlendirebilmek için, fonlarla ve kurumsal vergiler üzerindeki teşviklerle yönlendirilecek sermaye ya da kişisel vergilerde kesintiler, indirimler ve mahsupların katkısıyla yer değiştirecek insan gücü kadar, Birlikten harekete geçirilecek bilgi birikimi ve girişim faktörüne de gereksinim vardır.

Devlet yardımlarından kimin ne oranda yararlanması gerektiği tartışmaları yerine, herkesin kaybettiği ya da kazandığı durumun ortaya konulmasına ve Birlik toplumunun bu duruma ikna edilmesine odaklanılmalıdır. Yersel uyum amacı, kaynakların adil ve doğru dağılımının, buradan da verimliliğin bir gereği olarak değerlendirilebilirse, ilk bakışta sorun olarak algılanan yersel gelişmişlik farkları, yersel uyuma ulaşmak, bu sayede olumlu eylemlerde bulunarak değer yaratmak ve toplam refahı yükseltmek için bir yol açabilir.

Lizbon Antlaşmasının 175. maddesindeki “Fonlar dışında spesifik eylemlerin gerekli olduğunun ortaya çıkması halinde, Birliğin diğer politikaları çerçevesinde alınan tedbirlere hâle gelmeksizin, Avrupa Parlamentosu ve Konseyin, olağan yasama usulü uyarınca hareket ederek ve Ekonomik ve Sosyal Komite ile Bölgeler Komitesi’ne

danıştıktan sonra bu eylemleri kabul edebileceği” hükmünün hukuksal altyapısında Birliğin geniş bir hareket alanı bulunmaktadır.

Antlaşmaların başlangıç hükümleri ve ilkeleri doğrultusunda yürütülmesi gereken politika ve iç eylemlere ilişkin tüm öneriler özetlenecek olursa:

- Geri kalmış bölgeler, uzak alanlar, yalnız yerler ve ıssız toprakların geliştirilmesi için Birlik tarafından yapılacak bir planlama;
- Planda belirlenecek kısa ve uzun vadeli politikaların uygulanabilmesi için yeterli kaynakları da içeren bir program bütçe;
- Plan ve bütçeyi yaşama geçirmek için görev tanımlanmış bir Birlik Ekonomik Teşebbüsü;
- Uzun dönemli, sürekli ve dinamik bir uygulama süreci.

Yersel uyumu öncelikli hedef olarak alan uygun vergi teşvik politikaları yanında, aktarılan planlama ve uygulama sürecinin, öngörülebilir bir vadede somut başarılar getirmesi, gerçekleştirilebilir bir hedeftir.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2021). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2021). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktaş, D. (2023). *Vergi Kolaylıkları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Allen, R. C. (2022). *Küresel Ekonomi Tarihi-kısa bir giriş*. (H. K. Cimitoğlu, Çev.) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Alsultan, S. K. (2022). Tax incentives in three common markets. *Georgia Journal of International and Comparative Law*, s. 441-489.
- Alverado, F., Chancel, L., Piketty, T., Saez, E., & Zucman, G. (2019). *Dünya Eşitsizlik Raporu*. (A. Berktaş, Dü., & H. Cimitoğlu, Çev.) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Ansell, C. K., Parsons, C. A., & Darden, K. A. (1997). Dual Networks in European Regional Development Policy. *Journal of Common Market Studies*(35), s. 347-376.
- Arnold, J. M., Brys, B., Heady, C., Johansson, A., Schwellnus, C., & Vartia, L. (2011, February). TAX POLICY FOR ECONOMIC RECOVERY AND GROWTH. *The Economic Journal*.
- Ateş, L. (2017). *Yatırım Vergi Teşvik Politikasının Hukuki Çerçevesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Avrupa Birliği Adalet Divanı. (tarih yok). InfoCuria Case Law: <https://curia.europa.eu/> adresinden alındı
- Avrupa Birliği Genel Sekreterliği. (2011). *Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma*. Ankara: Avrupa Birliği Genel Sekreterliği.
- Avrupa Birliği Resmi Gazetesi. (1991, Ağustos 30).
- Avrupa Birliği Resmi Gazetesi. (1997, Ağustos 18).
- Avrupa Birliği Resmi Gazetesi. (1998, Aralık 28).
- Avrupa Birliği Resmi Gazetesi. (2002, Eylül 20).
- Avrupa Birliği Resmi Gazetesi. (2003, Ekim 31).
- Avrupa Birliği Resmi Gazetesi. (2004, Eylül 3).
- Avrupa Birliği Resmi Gazetesi. (2005, 12 21).
- Avrupa Birliği Resmi Gazetesi. (2005, Ekim 20).
- Avrupa Birliği Resmi Gazetesi. (2007, Temmuz 7).
- Avrupa Birliği Resmi Gazetesi. (2009, Ağustos 20).
- Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu. (2023). *AB'nin Tarihçesi*. Ocak 23, 2023 tarihinde <https://www.avrupa.info.tr/> adresinden alındı

- Balakrishnan, R., Ebeke, C., Fırat, M., Malacrino, D., & Rabier, L. (2022). *Regional Disparities in Europe-IMF Work Paper WP/22/198*. IMF.
- Barbantini, V. (2018). The Changing International Tax Wold: Post- BEPS Order or Chaos? B. Yaltı (Dü.) içinde, *21. Yüzyılda Sınır Ötesi Vergi Sorunları*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Barrios, S., Figari, F., Gandullia, L., & Riscado, S. (2016). *The Fiscal and Equity Impact of Tax Expenditures in the European Union*. Sevilla: European Union. 10 30, 2023 tarihinde <https://joint-research-centre.ec.europa.eu/system/files/2016-12/jrc104176.pdf> adresinden alındı
- Bayrakdar, S. (2020). Avrupa Birliği Bölgesel Politikaları. C. Dinç (Dü.) içinde, *Avrupa Birliği Kurumlar ve Politikalar*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- BBC. (2019, 12 8). *Mutluluk ekonomisi nedir, 'milli gelirin diktatörlüğü' son bulur mu?* 10 22, 2023 tarihinde [bbc.com: https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-50687625](https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-50687625) adresinden alındı
- Beer, S., Benedek, M., Erard, B., & Loeprick, J. (2022). *How to Evaluate Tax Expenditures*. International Monetary Fund. 03 24, 2024 tarihinde <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/061/2022/005/article-A001-en.xml> adresinden alındı
- Benlikol, S., & Müftüoğlu, H. (1997). *Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.
- Bilici, N. (2021). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bratton, W. W., & McCahery, J. A. (2001). Tax Coordination and Tax Competition in the European Union: Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation. *Common Market Law Review*, s. 677-718.
- Chai, J., & Goyal, R. (2008). *Tax Concessions and Foreign Direct Investment in the Eastern Caribbean Currency Union*. International Monetary Fund. 2 5, 2024 tarihinde <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp08257.pdf> adresinden alındı
- Chen, D. (2015). *The Framework for Assessing Tax Incentives: A Cost-Benefit Analysis Approach*. United Nations. 0124 2024 tarihinde https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/2015TIBP_PaperChen.pdf adresinden alındı
- Chesaites, N. (2017). *Tax Incentives as State Aid*. 03 22, 2024 tarihinde Springer Link: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-662-47962-9_12 adresinden alındı
- Cho, S., & Tung, S. (1998). Investment Intencive Zones and Regional Tax Incentive Policy in the People's Republic of China. *International Tax Journal*(24), s. 81-94.
- Commission of the European Communities. (2006, November 22). *Communication From the Commission to the Council, the*. EUR-Lex: <https://eur-lex.europa.eu/legal->

content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52006SC1515&qid=1683793439665
adresinden alındı

Court of Justice of the European Union. (tarih yok). *The Institution*. 03 6, 2024 tarihinde <https://curia.europa.eu/>: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_6999/en/
adresinden alındı

Crandal-Hollick, M. L. (2019). The Child Tax Credit: Current Law. J. Ward, & J. Ward (Dü.) içinde, *A Closer Look at Tax Credits*. Nova Science Publishers.

Crivelli , E., Mooji , R., Wrijer, E., Hebous, S., & Klemm, A. (2021). *Taxing Multinationals in Europe*. Ocak 10, 2024 tarihinde International Monetary Fund: <https://www.imf.org/en/Publications/Departmental-Papers-Policy-Papers/Issues/2021/05/25/Taxing-Multinationals-in-Europe-50129> adresinden alındı

d'Andria, D., Pontikakis, D., & Skonieczna, A. (2017). *Towards a European R&D Incentive? An Assessment of R&D Provisions under a Common Corporate Tax Base*. europa.eu.: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2017-08/kpac17069enn_final.pdf adresinden alındı

Didinmez, İ. (2018). *Davranışsal İktisat Perspektifinden Vergi Uyum Analizi*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Dinler, Z. (2016). *Bölgesel İktisat*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Easson, A. J. (1992). Tax Incentives for Foreign Direct Investment in Developing Countries. *Australian Tax Forum*(9), s. 387-440.

Efe, H. (2020). Avrupa Komisyonu. C. Dinç (Dü.) içinde, *Avrupa Birliği Kurumlar ve Politikalar* (s. 71). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

European Committee of the Regions. (2009). *Mission Statement*. Ocak 15, 2024 tarihinde <https://cor.europa.eu/>: <https://cor.europa.eu/en/about/Documents/About/Mission%20statement/cor-2022-01030-00-00-tcd-ref-en.pdf> adresinden alındı

European Commission. (2006). *Taxation Papers*. European Communities. Haziran 1, 2023 tarihinde https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/taxation_paper_10_history_en.pdf adresinden alındı

European Commission. (2014). *Tax expenditures in direct taxation*. 03 24, 2024 tarihinde <https://op.europa.eu/en/home>: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e3b2b5b8-b553-4893-a743-9debe7cef930/language-en> adresinden alındı

European Commission. (2018). *State Aid Scoreboard 2018*. 03 23, 2024 tarihinde Competition Policy: https://competition-policy.ec.europa.eu/system/files/2021-04/state_aid_scoreboard_2018.pdf adresinden alındı

European Commission. (2020). *Tax Policies In the European Union- 2020 survey*. Luxembourg: European Union.

European Commission. (2021). *Annual Report on Taxation 2021*. <https://op.europa.eu/> adresinden alındı

- European Commission. (2022). *New Perspectives on Territorial Disparities From Lonely Places to Places of Opportunities*. European Union.
- European Commission. (2023). *2014-2020 Cohesion Policy Overview*. 10 19, 2023 tarihinde Cohesion Open Data Platform: https://cohesiondata.ec.europa.eu/cohesion_overview/14-20 adresinden alındı
- European Commission. (2023). *Regional*. Ocak 15, 2024 tarihinde <https://knowledge4policy.ec.europa.eu/>: https://knowledge4policy.ec.europa.eu/territorial/topic/regional_en adresinden alındı
- European Commission. (2024). *About the European Commission*. 03 6, 2024 tarihinde commission.europa.eu: https://commission.europa.eu/about-european-commission_en adresinden alındı
- European Commission. (tarih yok). *Agricultural and Rural Development*. 02 21, 2024 tarihinde <https://agriculture.ec.europa.eu/>: https://agriculture.ec.europa.eu/common-agricultural-policy_en adresinden alındı
- European Commission. (tarih yok). *Cohesion Policy*. 03 9, 2024 tarihinde https://ec.europa.eu/regional_policy/: https://ec.europa.eu/regional_policy/policy/what/investment-policy_en adresinden alındı
- European Commission. (tarih yok). *European Agricultural Fund for Rural Development*. 03 9, 2024 tarihinde <https://commission.europa.eu/funding-tenders>: https://commission.europa.eu/funding-tenders/find-funding/eu-funding-programmes/european-agricultural-fund-rural-development-eafrd_en adresinden alındı
- European Commission. (tarih yok). *State Aid*. 02 17, 2024 tarihinde <https://competition-policy.ec.europa.eu/>: https://competition-policy.ec.europa.eu/state-aid_en adresinden alındı
- European Commission. (tarih yok). *State Aid Regulations*. 03 25, 2024 tarihinde https://competition-policy.ec.europa.eu/index_en: https://competition-policy.ec.europa.eu/state-aid/legislation/regulations_en adresinden alındı
- European Commission. (tarih yok). *Tax expenditures in direct taxation in EU Member States*. <https://op.europa.eu/>. 2 4, 2004 tarihinde https://publications.europa.eu/resource/cellar/e3b2b5b8-b553-4893-a743-9debe7cef930.0001.03/DOC_2 adresinden alındı
- European Investment Bank. (tarih yok). *Who We Are?* 03 8, 2024 tarihinde <https://www.eib.org/en/>: <https://www.eib.org/en/about/index.htm> adresinden alındı
- European Parliament. (2015). *Tax Policy In the EU*. Ocak 14, 2024 tarihinde www.europarl.europa.eu: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA\(2015\)549001_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_EN.pdf) adresinden alındı

- European Parliament. (2019). *Regional Policy*. 03 10, 2024 tarihinde <https://www.europarl.europa.eu/>:
[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/637953/EPRS_BRI\(2019\)637953_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/637953/EPRS_BRI(2019)637953_EN.pdf) adresinden alındı
- European Parliament. (2020). *EU lagging regions: state of play and future challenges*. 02 28, 2024 tarihinde [europarl.europa.eu](https://www.europarl.europa.eu/):
[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2020/652219/IPOL_ATAG\(2020\)652219_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2020/652219/IPOL_ATAG(2020)652219_EN.pdf) adresinden alındı
- European Union. (2023). *Annual report on taxation 2023*. 03 17, 2024 tarihinde <https://op.europa.eu/>: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2209a0fc-1ec9-11ee-806b-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-289228432> adresinden alındı
- European Union. (tarih yok). *Taxation*. 03 12, 2024 tarihinde <https://european-union.europa.eu/>: https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/taxation_en adresinden alındı
- European Commission. (tarih yok). *EU Solidarty Fund*. 03 9, 2024 tarihinde https://ec.europa.eu/regional_policy/:
https://ec.europa.eu/regional_policy/funding/solidarity-fund_en adresinden alındı
- Farida, I., & Anggrayni, F. (2021, October). How Taxpayers Behavior takes Advantage in Tax Incentives Policy. *Studies of Applied Economics*(39-10).
- Farole, T., Goga, S., & Ionescu-Heroiu, M. (2018). *Rethinking Lagging Regions*. The World Bank. www.worldbank.org adresinden alındı
- Flamant, E., Godar, S., & Richard, G. (2021). *New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation*. EU Tax Observatory. May 2023 tarihinde taxobservatory.eu adresinden alındı
- Giray, F. (2010). *Avrupa Birliği ve Türkiye'de Etketif Vergi Oranları*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Giray, F. (2019). *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*. Bursa: Dora Basım-Yayın.
- Göker, C. (2011). *Yönlendirici Vergilendirme*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Göktaş , D. (2016). Yaratıcı Sınıfın Teorisi ve Yaratıcı Sınıfın Yer Seçimi: Genel Bir Bakış. Z. Mızırak, & B. Mercan (Dü) içinde, *Bölgesel Kalkınmada Yeni Trendler* (s. 207). Konya: Çizgi Kitabevi.
- Grigore, M. (2009). Taxation Trends in European Union. *Lex ET Scienta International Journal*, s. 306-323.
- Güneş, A. M. (2019). *Avrupa Birliği Hukukuna Giriş*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Hancox, D. (2016). *Dünyaya Kafa Tutan Köy*. (A. Karatay, Çev.) İstanbul: Metis Yayınları.

- Hashimzade, N., & Myles, G. (2013). The European Union Constitution and the Development of Tax Policy. *Journal of Tax Research*, s. 321-341.
- Hennette, S., Piketty, T., Sacriste, G., & Vauchez, A. (2017). *Avrupa'nın Demokratikleştirilmesi İçin Bir Antlaşma Teklifi*. (C. Baydarol, Çev.) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Hoy, G. E. (1961, may). Common Market Regional Incentives. *Canadian Tax Journal*, s. 207-214.
- Hyejin, K., Schonberg, U., & Schreiner, R. C. (2020). Do place-based tax incentives create jobs? *Journal of Public Economics*.
- IBFD Tax Knowledge Centre. (2018). European Tax Handbook 2018.
- Jackson, R. W., Hewings, G., Rey, S., & Lozano Gracia, N. (2019). *Regional Development Overview Challenges, Adopted Strategies, and New Initiatives*. The World Bank. [worldbank.org. https://documents1.worldbank.org/curated/en/776861573499597819/pdf/Regional-Development-Overview-Challenges-Adopted-Strategies-and-New-Initiatives.pdf](https://documents1.worldbank.org/curated/en/776861573499597819/pdf/Regional-Development-Overview-Challenges-Adopted-Strategies-and-New-Initiatives.pdf) adresinden alındı
- James, S. (2009). *Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications*. The World Bank. 01 2024, 2024 tarihinde <https://documents1.worldbank.org/curated/en/945061468326374478/pdf/588160WP0Incen10BOX353820B01PUBLIC1.pdf> adresinden alındı
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Keleş, R., & Mengi, A. (2017). *Avrupa Birliği'nin Bölge Politikaları*. İstanbul: Cem Yayınevi.
- Keleş, R., & Mengi, A. (2022). *Türkiye'de Kırsal Kalkınma Politikaları*. Ankara: İmge Kitabevi Yayınları.
- Klemm, A. (2009). *Causes, Benefits, and Risks of Business*. International Monetary Fund. 01 24, 2024 tarihinde <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp0921.pdf> adresinden alındı
- Klemm, A., & Van Parys, S. (2009). *Empirical Evidence on the Effect of Tax Incentives*. International Monetary Fund. 01 24, 2024 tarihinde <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp09136.pdf> adresinden alındı
- Korkmaz, A., & Korkut, G. (tarih yok). Gümüş Ekonomi ve Aktif Yaşlanma Bağlamında Toplumsal Katılım. Dergipark Org. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/941376> adresinden alındı
- Mason, R. (2019, June 20). Identifying Illegal Subsidies. *American University Law Review*.
- McCarthy, C. L. (1994). Regional Integration of Developing Countries at Different Levels of Economic Development-Problems and Prospect. *Symposium: Regional Economic Integration in the Global Marketplace Transnational Law & Contemporary Problems*, 4, s. 1-20.

- Meinzer, M. (2018). Yeni Küresel Standart Olarak Otomatik Bilgi Değişimi: Tarihin (Offshore Vergi Kaçakçılığının) Sonu mu? L. Ateş, & J. Englisch (Dü) içinde, *Otomatik Bilgi Değişimi ve Türk- Alman İş Birliği Olanakları* (s. 3-40). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Mercan, B. (2016). Bölgesel Ekonomi Teori/Yaklaşımların Gelişimi ve Paradigma Değişimi. Z. Mızırak , & B. Mercan (Dü) içinde, *Bölgesel Kalkınmada Yeni Trendler* (s. 9). Konya: Çizgi Kitabevi.
- Middelaar, L. V. (2014). *Avrupa: Bir Geçiş Süreci*. (B. Çölgeçen, Çev.) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Mitchell, J., Testa, G., Martinez, M. S., Cunnigham, P. N., & Szkuta, K. (2019, November 23). Tax incentives for R&D: supporting innovative scale-ups? *OXFORD Research Evaluation*.
- Mızırak, Z., & Mercan, B. (2016). Bölgesel Kalkınmada Yeni Trendler. M. B. Mızırak Zekeriyâ (Dü.) içinde Konya: Çizgi Kitabevi.
- Morin, E., & Ceruti, M. (2014). *Bizim Avrupamız*. (Ş. Tekeli, Çev.) İstanbul: İletişim Yayıncılık.
- Musgrave, R. A. (1958). *Kamu Maliyesi Teorisi*. (O. Şener, & Y. Methibay, Çev.) Asil Yayın Dağıtım.
- Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B. (1973). *Public Finance in Theory and Practice* (İnternational Edition 1989 b.). Singapore: McGraw-Hill Book Company. 2023 tarihinde <https://pdfroom.com/books/public-finance-in-theory-and-practice-limited-signed-edition/jE1d4XLydOb> adresinden alındı
- Nov, A. (2004). Tax Incentives to Entice Foreign Direct Investment Between Developed Countries and Developing Countries. *Virginia Tax Review*, s. 685-700.
- Nölke, A. (2023). *Second Image IPE-Bridging the Gap Between Comparative and International Political Economy*. Springer Nature Switzerland. 02 28, 2024 tarihinde <https://www.mendeley.com/search/?page=1&query=%20direct%20foreign%20investment&sortBy=relevance> adresinden alındı
- OECD. (1998). *Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue*. Ocak 6, 2024 tarihinde [oecd.org: https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf](https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf) adresinden alındı
- OECD. (2008). *Growing Unequal - Income Distribution and Poverty in OECD Countries*. Ocak 13, 2024 tarihinde [https://read.oecd-ilibrary.org/: https://read.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/growing-unequal_9789264044197-en#page31](https://read.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/growing-unequal_9789264044197-en#page31) adresinden alındı
- OECD. (2011). *Environmental Taxation-A Guide for Policy Makers*. 01 24, 2024 tarihinde <https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf> adresinden alındı

- OECD. (2023). *The OECD tax-benefit model for Türkiye: Policy rules in 2023*. OECD. <https://www.oecd.org/social/soc/benefits-and-wages/TaxBEN-T%C3%BCrkiye-latest.pdf> adresinden alındı
- OECD. (tarih yok). *Tax wedge*. 03 14, 2024 tarihinde data.oecd.org: <https://data.oecd.org/tax/tax-wedge.htm> adresinden alındı
- Öğütçü, M. (2003). Foreign Direct Investment and Regional Development How to Enhance the Competitiveness of Regions in Brasil, China, Russia and Turkey. *Journal of World Investment*, s. 493-516.
- Öner, E. (2022). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özkan, I. (2022). *Avrupa Birliği Kamu Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Pastukhov, O. (2010). Counteracting Harmful Tax Competition in the European Union. *Southwestern Journal of International Law*, s. 159-180.
- Petrov, G. (2023). *Beyaz Zambaklar Ülkesinde*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Pınar, A. (2021). *Maliye Politikası*. Ankara: Doruk Kitabevi.
- Podolska, A. (2023). TAX LAW OF THE EUROPEAN UNION: TAX POLICY PRIORITIES. *EUROPEAN POLITICAL AND LAW DISCOURSE*, 10(3), s. 56-62. Haziran 28, 2024 tarihinde <https://www.mendeley.com/search/?page=1&query=tax%20law%20in%20the%20European%20Union&sortBy=relevance> adresinden alındı
- Powers, Y., & Berger, D. (2016). *Who benefits from tax expenditures?* 02 2, 2024 tarihinde Tax Policy Center: <https://www.taxpolicycenter.org/taxvox/who-benefits-tax-expenditures> adresinden alındı
- Ridao-Cano, C., & Bodewig, C. (2017). *Upgrading Europe's Convergence Machine*. Washington: The World Bank. 11 16, 2023 tarihinde www.worldbank.org/en/region/eca/publication/europe-growing-united adresinden alındı
- Schön, W. (1999). Taxation and State Aid Law in the European Union. *Common Market Law Review*, s. 911-936. 03 23, 2024 tarihinde SSRN- <https://papers.ssrn.com/>: <https://deliverypdf.ssrn.com/delivery.php> adresinden alındı
- Seyidoğlu, H. (1992). *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*. Ankara: Güzem Yayınları.
- Shaw, M. N. (2018). *Uluslararası Hukuk*. Ankara: Türkiye Bilimler Akademisi.
- Šimpachová Pechrová, M., Šimpach, O., Medonos, T., Spěšná, D., & Delín, M. (2018). What Are the Motivation and Barriers of Young Farmers to Enter. *Agris on-line Papers in Economics and Informatics, Volume X(4)*. <https://www.mendeley.com/search/?page=> adresinden alındı
- Stiglitz, J. E., & Rosengard, J. K. (2015). *Economics of the Public Sector*. New York: W. W. Norton Company.

- Stiglitz, J. E., Sen, A., & Fitoussi, J. P. (tarih yok). *Report by the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress*. 10 21, 2023 tarihinde <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/8131721/8131772/Stiglitz-Sen-Fitoussi-Commission-report.pdf> adresinden alındı
- Surrey, S. S. (1970, February). Tax Incentives As Device For Implementing Government Policy: Comprasion With Direct Government Expenditures. *Harvard Law Review*(83).
- Şeker, M. (2016). *Mutluluk Ekonomisi -kamu ekonomisi açısından bir analiz-*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- T.C. Avrupa Birliği Genel Sekreterliği. (2011). *Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma*. Ankara: T.C. Avrupa Birliği Genel Sekreterliği.
- T.C. Dış İşleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı. (2022, Kasım 15). *Avrupa Birliği'nin Tarihçesi*. Ocak 24, 2023 tarihinde <https://www.ab.gov.tr/>. adresinden alındı
- T.C. Dış İşleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı. (tarih yok). *Avrupa Yatırım Bankası*. 2023 tarihinde [ab.gov.tr](https://www.ab.gov.tr/): https://www.ab.gov.tr/_45638.html adresinden alındı
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2018). *Vergi Harcama Raporları*. 2023 tarihinde T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: <https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari> adresinden alındı
- Tonga, N. (2019). *Bir Edebi Muhit Olarak Ankara (1923-1980)*. Ankara: Çolpan Kitap.
- Turhan, S. (2020). *Vergi Teorisi ve Vergi Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Tülüce, N. S. (2016). Yeni Ekonomik Coğrafya: Krugman ve Sonrası. Z. Mızırak, & B. Mercan (Dü) içinde, *Bölgesel Kalkınmada Yeni Trendler* (s. 51). Konya: Çizgi Kitabevi.
- Türk, İ. (2015). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Türk, İ. (2015). *Maliye Politikası*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Uluatam, Ö. (1971). *Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Uluatam, Ö. (2001). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- UNCTAD. (2000). *Tax Incentives and Foreign Direct Investment A Global Survey*. United Nations. Geneva: unctad.org. 02 28, 2024 tarihinde https://unctad.org/system/files/official-document/iteipcmisc3_en.pdf adresinden alındı
- UNCTAD. (2019). *UNCTAD Handbook of Statistics 2019 - Economic trends*. 02 28, 2024 tarihinde https://unctad.org/system/files/official-document/tdstat44_FS09_en.pdf adresinden alındı
- United Nations. (2004). *INCENTIVES*. UNCTAD Series on Issues in International Investment Agreements. 03 2, 2024 tarihinde

https://unctad.org/system/files/official-document/iteit20035_en.pdf adresinden alındı

United Nations. (2011). *Happiness should have greater role in development policy*. 10 28, 2023 tarihinde [news.un.org](https://news.un.org/en/story/2011/07/382052); <https://news.un.org/en/story/2011/07/382052> adresinden alındı

United Nations. (2018). *Design and Assessment of Tax Incentives in Developing Countries*. 2023 tarihinde [un.org](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/02/tax-incentives_eng.pdf); https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/02/tax-incentives_eng.pdf adresinden alındı

University of Cambridge. (2004). *In Pursuit of Happiness*. (L. Corrado, Editör) 10 22, 2023 tarihinde University of Cambridge: <https://www.cam.ac.uk/research/news/in-pursuit-of-happiness> adresinden alındı

Ward, J. (2019). *A Closer Look at Tax Credit*. (J. Ward, Dü.) Nova Science Publisher.

World Health Organization. (2023). *WHOQOL: Measuring Quality of Life*. 12 28, 2023 tarihinde World Health Organization: [who.int/toolkits/whoqol](https://www.who.int/toolkits/whoqol) adresinden alındı

Xu, D. (2018). Rationale behind State Aid Control over Tax Incentives. *World Competition*(41), s. 255-274.

Yılmaz, E. (1992). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Zenginoğlu, S. (2020). Avrupa Birliği Adalet Divanı. C. Dinç (Dü.) içinde, *Avrupa Birliği Kurumlar ve Politikalar* (s. 133). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

ÖZET

Avrupa Topluluklarını kuran Roma Antlaşmasının başlangıcında, “bölgeler arasında var olan farklılıkları ve ilgi görmeyen bölgelerdeki geri kalmışlıkları azaltmak suretiyle ekonomilerin birliğini güçlendirmek ve uyumlu gelişmenin sağlanması” amacına vurgu yapılmış olsa da bugün, Avrupa Birliği’nin yersel uyum hedefinde geldiği aşama ve önerilen çözümler sorgulanmaktadır.

Kamu maliyesinin, bölgesel gelişme ve ekonominin tamamı için en etkili eylemleri gerçekleştirebilme olanaklarını ifade etmesi nedeniyle, bu çalışmada öncelikle, kamu maliyesi bakışıyla vergi teşvik tedbirlerinin teorik çerçevesi ortaya konulmuş ve vergi teşvik uygulamalarına yer verilmiştir. Bölgesel gelişme kavramı, Avrupa Birliği’nin bölgesel politikaları ve bu politikalarda vergi teşviklerinin yerine değinilmiştir. Birlik mevzuatında vergi teşviklerinin çerçevesi, vergi teşvikleri ve devlet yardımları ilişkisi, Birlik kurumsal yapısının vergi teşvikleriyle ilgili tutumu ortaya konulmuş ve üye ülkelerin uyguladıkları bölgesel gelişmeye yönelik vergi teşvikleri ele alınmıştır.

Vergi teşviklerinin, Avrupa Birliği mevzuatında bölgesel gelişmeye yönelik bir maliye politikası aracı olarak düzenlenmemiş olması ve bölgesel gelişmeyle ilgili çalışmaları yürütecek, yetkili ve sorumlu bir idari yapının bulunmaması, temel eksiklikler olarak değerlendirilmiştir. Birlik kurumsal yapısının, vergi teşvik tedbirlerine ilgisini artırması gerekliliği yanında, Lizbon Antlaşmasının 175. maddesi çerçevesinde, fonlar dışında spesifik eylemler konusundaki önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği, Bölgesel Gelişme, Vergi Teşvikleri

ABSTRACT

Although at the beginning of the Treaty of Rome, which established the European Communities, it was emphasized that the aim of “strengthening the unity of economies and ensuring harmonious development by reducing the differences between regions and the backwardness of the less favoured regions”, today, the stage that the European Union has reached in the goal of territorial cohesion and the proposed solutions are being questioned.

Since public finance refers to the possibilities of realizing the most effective actions for regional development and the economy as a whole, in this study , firstly, the theoretical framework of tax incentive measures from the perspective of public finance is put forward and tax incentive practices are included. The concept of regional development, the regional policies of the European Union and the place of tax incentives in these policies are mentioned. In the legislation of the Union, the framework of tax incentives, the relationship between tax incentives and state aids, the attitude of the institutional structure of the Union regarding tax incentives were put forward and the tax incentives for regional development implemented by the member countries were discussed.

The fact that tax incentives are not regulated as a fiscal policy tool for regional development in the European Union legislation and the lack of an authorized and responsible administrative structure to carry out studies related to regional development were considered as the main deficiencies. In addition to the necessity for the institutional structure of the Union to increase its interest in tax incentive measures, within the framework of Article 175 of the Lisbon Treaty, proposals on specific actions other than funds are included.

Keywords: The European Union, Regional Development, Tax Incentives