

## **Avrupa Birliği'nde faaliyet gösteren şirketler için ATAD ve DAC6 kapsamında gelişmeler**

**Irmak Deniz Sugözü**  
**Yağız Erdem**

21. Yüzyılın başından itibaren globalleşen dünyadaki gelişmeler dikkate alındığında, ülkelerin vergi yetki alanlarını ve vergi matrahlarını belirlemelerinin karmaşıklıklaşmasıyla gerek şirketlerin gerekse vergi idarelerinin zor durumda kaldıkları görülmektedir. Bu doğrultuda, haksız vergi rekabetinin tespiti ve ortak bir şekilde gerekli önlemlerin alınabilmesi için Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development "OECD") öncülüğünde 2013 yılında Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS - Base Erosion and Profit Shifting) projesi hayata geçirilmiş, bu projeyi Avrupa Birliği (AB) bünyesinde Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktif (ATAD - Anti Tax Avoidance Directive) takip etmiştir. Bu önlemlerin bir parçası olarak DAC6 (Directive on Administrative Cooperation) direktifi de zorunlu ifşa kurallarını ve bilgi değişimini getirmesi bakımından oldukça önem arz etmektedir.

Gerek OECD gerekse AB'nin uygulamaya koymuş olduğu bu projelerin amacı: ülkelerin uygulamaları sonucu global düzeyde yaratılan haksız vergi kayıplarını önlemek, ülkeler arasında farklılaşan düzenlemelerde bir denge sağlayabilmek ve şeffaflığı artırmak amacıyla genel kurallar belirlemek, bu sayede düşük vergi oranlı ya da vergi uygulanmayan ülkelere matrahın kaydırılarak aşındırılmasını engellemektir. Bu kapsamda, ülkelerin maruz kalabileceği olası vergi kayıplarının henüz gerçekleşmeden önlenmesi ana odak noktası olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye, AB üyesi olmaması nedeniyle yukarıda bahsedilen ATAD ve DAC6 yönetmeliklerinin kapsamına girmemektedir. Ancak, söz konusu düzenlemeler getirdiği uyum gereklilikleri nedeniyle Avrupa'da yatırımları bulunan tüm şirketleri etkileyebileceğinden, AB'de faaliyet gösteren Türk firmalarının da konu hakkında bilgi sahibi olması ve uyum süreçleri kapsamında ilgili aksiyonları ivedilikle alması, hatta almış olması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu yazımızda, ATAD ve DAC6 yönetmeliklerini kısaca açıklayarak AB'de faaliyet gösteren Türk yatırımcılara muhtemel etkilerini ele alıyoruz.

### **ATAD**

Yukarıda açıklanan amaçlar doğrultusunda, AB Komisyonu tarafından 2015 yılında üye devletler, iş dünyasından temsilciler ve sivil toplum kuruluşlarıyla yapılan görüşmeler sonucu Vergiden Kaçınma Karşıtı Paket sunulmuş ve sunulan paket daha sonra ATAD halini almıştır. Bahsedildiği üzere, ATAD'ın hazırlanmasındaki amaç, OECD tarafından açıklanmış olan BEPS paketindeki önerilerin AB üyesi ülkelerdeki uygulanma biçimlerinden doğabilecek olan farklılıkların önüne geçilmesi amacıyla genel kuralların belirlenmesi olarak belirtilmiştir.

Direktifin, AB Ekonomi ve Maliye Bakanlar Konseyi (ECOFIN) tarafından 2016 yılında kabul edilmesiyle beraber AB iç pazarındaki istikrarın korunması ve OECD BEPS projesi ile sunulan yaklaşımların AB'ye entegrasyonunun kolaylaştırılması hedeflenmiştir. ATAD, üye ülkeler için ilk aşamada (ATAD I) aşağıda sayılan 5 ana alanda asgari bir standart belirlemektedir;

- Suistimal karşıtı genel kurallar (General anti-abuse rules)
- Faiz indirim sınırlamaları (Interest limitation rules)
- Kontrol edilen yabancı şirket (KEYK) (Controlled foreign company rules)
- Hibrit uyumsuzluklar (Hybrid mismatches)
- Çıkış vergileri (Exit taxation)

### **Suistimal karşıtı genel kurallar:**

Açıkça vergi düzenlemelerinin bulunmadığı veya düzenlemelerde boşlukların bulunduğu durumlarda şirketlerin rasyonel gerekçelere dayanmayan yapılar vasıtasıyla vergiden kaçınmalarının önlemeyi amaçlamaktadır. Ekonomik gerçeklere dayanmayan ticari kararlar da bu kapsamda değerlendirilmektedir.

### **Faiz indirim sınırlamaları:**

Borç alan şirketin faiz ödemelerini vergi matrahından indirebildiği yüksek vergi oranlı bir ülkede, borç veren grup şirketinin ise elde ettiği faiz gelirinin düşük oranda vergilendirildiği/hiç vergilendirilmediği bir ülkede bulunduğu durumları hedef almaktadır. Bu kapsamda düzenleme, üye ülkeler için söz konusu işlemlerde indirime konu edilebilecek faiz giderlerinin sabit bir oran belirlenerek kısıtlanmasını öngörmektedir.

### **KEYK kuralları:**

Düşük oranlı vergilemenin olduğu ülkelere kâr aktarımının engellenmesini hedeflemektedir. Bu kapsamda, %50'den fazla kontrolüne sahip olunan ve düşük oranlı verginin uygulandığı ülkelerde bulunan kurumların kazançlarının belli bir kısmının ana şirkete atfedilerek vergilendirilmesi öngörülmektedir.

### **Hibrit uyumsuzluk kuralları:**

Ülkelerin vergi sistemleri ve uygulamaları arasındaki farklılıklar nedeniyle aynı giderin birden fazla ülkede indirim yapılmasını veya ödenen tek bir vergi için birden fazla vergi mahsubunun yapılmasını engellemeyi amaçlamaktadır.

### **Çıkış vergileri:**

Şirketlerin varlıklarını sırf vergiden kaçınma amacıyla buldukları ülkelere taşıyarak vergiden kaçınmalarının önüne geçmeyi hedeflemektedir.

Bununla birlikte, 2017 yılında gelinen ikinci aşamada (ATAD II) hibrit uyumsuzluklarla ilgili olarak ek düzenlemeler getirilerek, yukarıda açıklanan ilgili kuralın taraflardan en az birinin AB üyesi olduğu durumlarda da uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, söz konusu düzenlemeyle AB üyesi olmayan ülkelerdeki yatırımcılar da etkilenmektedir. ATAD I'de yer alan hibrit uyumsuzluklara ek olarak, hibrit uyumsuzlukların kapsamına sabit işyeri (PE) uyumsuzlukları, transfer uyumsuzluğu (hybrid transfer mismatches), ithal edilen (imported mismatches) uyumsuzluklar, ters hibrit uyumsuzlukları (reverse hybrid mismatches) ve çifte yerleşiklik (dual residency mismatches) uyumsuzlukları da dahil edilmiştir. Uyumsuzlukların sonucu olarak, ödemeyi yapanın mukim olduğu üye ülkede söz konusu giderin reddi veya ödemeyi yapanın mukim olduğu ülkede indirimine izin verildiği durumda tutarın üye ülkedeki şirket nezdinde kazanca dahil edilmesi söz konusu olabilecektir.

2021 sonu itibarıyla, AB Komisyonu tarafından taslak olarak sunulan ATAD III ile bu kez, Avrupa Birliği'nde varlık gösteren ve vergi planlaması için kullanılan paravan şirketlere yönelik birtakım düzenlemeler öngörülmüştür.

Söz konusu düzenlemede, AB direktifleri ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA) hükümlerinden yararlanmaya devam edebilmeleri için sağlamaları gereken asgari uyum gereklilikleri belirtilmiştir. Kapsama girecek şirketler için herhangi bir limit belirtilmediğinden, düzenlemenin üye ülkelerde mukim tüm şirketlere uygulanması beklenmektedir.

Yukarıda bahsedilen ATAD III kapsamında asgari uyum gerekliliklerinin sağlanıp sağlanmadığının tespitinde ise aşağıdaki 7 adımın izlenmesi gerekmektedir.

- **1. Adım**

İlk adımda, istisna olarak sayılanlar dışındaki şirketler için aşağıdaki 3 kriterin sağlanıp sağlanmadığının tespiti gerekmektedir.

- Şirketin uluslararası faaliyetlerle iştigal etmesi (varlık-gelir testine göre) (cross border activities, relevant income-asset test)
- Coğrafi hareketli (geographically mobile)
- Yönetim faaliyetlerine ilişkin unsurların üçüncü kişilerden (outsourcing) sağlanması

Bu 3 kriterin de sağlanması durumunda ilgili şirket düzenleme açısından riskli şirket olarak değerlendirilecek ve raporlama yükümlülüğü doğacaktır.

- **2. Adım**

1. adım sonucunda riskli olarak değerlendirilen bir şirketin, vergi beyannamesi üzerinde aşağıdaki kriterleri sağladığını onaylaması ve tevsik edici tüm belgeleri ibraz etmesi zorunlu olacaktır.

- Şirketin faaliyetleri için kullanımına özel bir iş yeri bulunmaktadır.
- Şirketin AB sınırları içerisinde en az bir tane banka hesabı bulunmaktadır.
- Şirketin en az bir direktörü ve/veya personellerinin çoğunluğunun ilgili üye ülkede veya görevine yakın bir ülkede mukim olması

- **3. Adım**

1. adımda riskli olarak belirlenen ve 2. adımda belirtilen 3 kriteri de sağlayamayan şirketler paravan şirket olarak değerlendirilecektir.

- **4. ve 5. adımlar**

Söz konusu adımlarla, 3. adıma göre paravan şirket olarak değerlendirilen bir şirkete, aksini ispatlaması için iki seçenek sunmaktadır. Buna göre şirket,

- İlgili ülkede gerçek anlamda ekonomik aktivitesinin var olduğunu belgelerle ispatlayabilir
- Herhangi bir vergi avantajı elde etmediğini belgelerle ispatlayabilir.

Düzenlemenin amacı paravan şirket yapılarıyla vergi avantajı sağlanmasının önüne geçmek olduğundan, yukarıdaki şartlar sağlandığı durumda şirket düzenleme kapsamından çıkarılacaktır.

- **6. Adım**

4. ve 5. adımda belirtilen kriterlerin de sağlanamadığı durumda şirketler için farklı vergisel sonuçlar öngörülmektedir. Buna göre, ilgili şirkete mukimlik belgesi verilmesinin önüne geçilebilecek veya sağlanacak mukimlik belgesinde bir uyarı ifadesine yer verilebilecektir. İkinci seçenek olarak, söz konusu şirketin ilgili ÇVÖA uyarınca vergi avantajlarından yararlanması engellenebilecektir.

- **7. Adım**

Son olarak, üye ülkelerin, 1. adıma göre riskli şirket olarak nitelendirilen (diğer adımların sonucundan bağımsız olarak) şirketlerle ilgili bilgilere erişimi ve bu bilgilerin üye ülkeler arasında otomatik değişimi sağlanacaktır. Dolayısıyla, bir üye ülkenin, asgari uyum yükümlülüklerini yerine getirmediğinden şüphelendiği bir şirketin mukim olduğu üye ülkeden vergi incelemesi talebinde bulunması mümkün olacaktır.

- **Cezalar**

Cezaların belirlenmesi ilgili ülkelerin kararına bırakılmakla birlikte, uyumsuzluk durumunda hasılatın %5'i oranında minimum bir ceza uygulaması öngörülmektedir.

ATAD III ile ilgili olarak bir diğer not edilmesi gereken husus, yukarıda detaylarına yer verilen 1. adım değerlendirmelerinde şirketlerin son 2 senedeki aktivitelerinin de incelenmesi. Düzenlemenin mevcut taslak haliyle kabul edildiği bir senaryoda yerel mevzuatta gerekli düzenlemelerin yapılarak 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği göz önünde bulundurulduğunda, ilgili şirketler 2022 Ocak ve sonrası durumlarına göre değerlendiriliyor olabilecektir.

Dolayısıyla, mevcut ve planlanan düzenlemelerin sonuçları düşünüldüğünde AB üyesi ülkelerde varlık gösteren gruplar için gelişmelerin takip edilmesinin önemi giderek artmaktadır. Şirketlerin yeniden yapılanmaları için zamana ihtiyaç duyacakları da dikkate alındığında, bu konuda atılması gereken adımların (varsa) bir an önce belirlenerek aksiyon alınması gerekebilecektir.

## **DAC6**

Yine OECD'nin BEPS çalışmaları kapsamında 12. eylem planı olarak karşımıza çıkan ve agresif vergi planlamaları içeren sınır ötesi anlaşmalara vergi otoritelerine beyan zorunluluğu getiren ve bu vergi otoriteleri arasında otomatik bilgi değişimini sağlayan Zorunlu Beyan Kurallarına paralel olarak, AB tarafından da zorunlu ifşa rejimi (Mandatory Disclosure Regime, "MDR") ve otomatik bilgi değişimi sistemine ilişkin kuralların yer aldığı Avrupa Birliği İdare İşbirliği Direktifleri (DAC)(1-5) oluşturulmuştur. Bu kapsamda, 2018 yılında alınan DAC6 kararı ile sınır ötesi anlaşmalara ilişkin İdareler arasında otomatik bilgi değişimi zorunlu hale getirilmiş ve belirlenen süre içerisinde söz konusu otomatik bilgi değişimi sistemine dahil olmayan ülkelerin AB tarafından kara listeye alınarak çeşitli yaptırımlara maruz kalabileceği belirtilmiştir.

Söz konusu uygulamanın amacı, AB pazarında vergi kaçırmaya yol açabilecek işlemleri gerçekleşmeden önce tespit edebilmek adına üye ülkeler arasında bilgi akışını otomatik bir şekilde sağlamak olup, bu ülkeler DAC6 kapsamındaki zorunlu beyan kurallarını yerel mevzuatlarına eklemiştir. Yine AB üyesi olmaması nedeniyle Türkiye için doğrudan böyle bir düzenlemenin gündeme gelmesi beklenmemekle birlikte, AB bölgesinde faaliyet gösteren şirketlerin söz konusu düzenlemeden etkilenebilecek olmaları nedeniyle düzenlemelerin kapsamının anlaşılması azami uyumun sağlanabilmesi açısından önem teşkil etmektedir.

Özetle, vergi kapsamında sınır ötesi anlaşmalardan direktifte yer alan şartları taşıyanlar (belirli emareler, temel fayda testlerine göre) için raporlanma zorunluluğu getirilmiş olup; bu anlaşmaların tarafları, aracıları, içeriğinin özeti, değeri, uygulama tarihi, anlaşmadan etkilenecek kişiler gibi unsurlar bu uygulama kapsamında merkezi AB olan aracılar tarafından raporlanacaktır. Beyan edilecek vergilerin kapsamına dolaysız vergiler girdiğinden, KDV, SGK primleri ve gümrük vergileri hariç olmak üzere gelir ve servet üzerinden gelirler ve sınır ötesi anlaşmalar beyan edilecektir. Merkezi AB olan aracılardan kasıt ise, AB üye devletlerinden herhangi birinde vergi mükellefiyeti olan, bu ülkelerde söz konusu hizmetleri verdiği bir iş yeri bulunan hukuk, vergi ve danışmanlık hizmetleri ile ilgili bir resmi bir birliğe kayıtlı danışmanlardır.

Raporlanma yükümlülüğü bulunan anlaşmalara ilişkin yukarıda bahsedildiği şekilde bir aracı bulunmaması veya ilgili aracının bu yükümlülüğten muaf olma şartlarını taşıması durumunda ise yükümlülük AB merkezli vergi mükellefine geçmektedir.

Genel ifadeyle, raporlanma yükümlülüğünün tespitinde ilgili sınır ötesi işlemin altında bir vergi motivasyonu olup olmadığının; var ise düzenlemede yer verilen belirli emarelerden birinin kapsamına girip girmediğinin, yok ise işlem veya ilgili ülke özelinde bildirim kapsamı

dahilinde olup olmadığının dikkatle değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmeler sonucunda raporlanması gereken bir işlem olduğuna karar verilmesi halinde ise işlem tarihini takiben 30 gün içerisinde belirlenen formatta ilgili sistemlere yüklemelerin yapılması gerekecektir. İlgili ülkenin yerel düzenlemelerine bağlı olarak ek yıllık bildirimler yapılması da zorunlu kılınabildiği gibi, bildirimlere ilişkin yükümlülüklerin doğru ve zamanında yerine getirilmemesi hallerinde uygulanacak cezalar da ülkelere göre farklılık gösterebilmekte ve mükelleflerin karşısına çok ciddi meblağda cezalar çıkabilmektedir.

Bununla birlikte, DAC6'ya uymamanın, AB üyesi ülkelerin yerel yasaları kapsamında önemli yaptırımlara ek olarak itibari ve etik risklerle karşı karşıya kalınmasına sebep olabileceği unutulmamalıdır. Bu nedenle işletmelerin, her ne kadar temel sorumluluk aracı kurumlarda olsa da hızlı bir şekilde aksiyon almaları gerekmektedir.

*Anahtar Kelimeler: Vergiden Kaçınma Karşısı Direktif (ATAD), Zorunlu İfşa Rejimi (MDR), DAC6, Avrupa Birliği...*

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*