Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi

SERKAN ACİNÖROĞLU
Okutman, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Fındıklı MYO Öğretim Elemanı,
Marmara Üniversitesi SBE Mali Hukuk Doktora Öğrencisi

Özet

Vergi kaçakçılığı (tax evasion) yasadışı yollarla verginin ödenmemesi ya da daha az ödenmesidir. Vergiden kaçınmaysa (tax avoidance), kasıtlı aldatma olmadan vergi matrahını en aza indirmek için mükelleflerin mevzuata uygun arayışları olarak tanımlanabilir. Yani vergiden kaçınma mevzuat boşluklarından yararlanmayı ifade etmektedir. Diğer bir açıdan bakıldığında vergi kaçakçılığı yasadışı bir davranışken, vergiden kaçınma yasalar çerçevesinde yasa boşluklarından yararlanmanın bir sonucudur. AB Komisyonu, Avrupa Birliği ekonomisini olumsuz etkileyen ve birliği her yıl 1 trilyon dolarlık kamu kaynağından yoksun bırakan bu gibi mükellef davranışlarının önüne geçilmek amacıyla, bir eylem planının yürürlüğünü 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren öngörmüştür. Eylem Planının getireceği yeni kuralların, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayla mücadeleyi sağlayacak araç/müesseselerde daha fazla şeffaflıkla vergilemede daha fazla adalet, daha iyi bilgi alış verişi ve daha yakın işbirliği sağlayacağı ifade edilmektedir[1].

Anahtar Kelimeler: *Avrupa Birliği, Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı, Eylem Planı.*

1. Giriş

Vergi ülkelerin egemenlik haklarını kullanmak suretiyle kamu harcamalarının finansmanını karşılamak üzere bireylerden (mükelleflerden) karşılıksız olarak sağladığı kaynaklar olarak tanımlanabilir. Verginin, karşılıksız ve zorunlu olma koşulu zaman zaman mükellefler üzerinde baskı oluşturması, mükellefleri vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya yönlendirebilir. Mükellefin bu yükü kısmen hafifletmek veya bu yükten tamamen kurtulmak için yöneldiği bu tür yollar ülke ekonomisinde kayıt dışılığı

1 Bu çalışma Avrupa Birliği tarafından yürürlüğü öngörülen Vergi Dolandırıcılığına ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadeleyi Güçlendirmek İçin Eylem Planı çerçevesinde hazırlanmıştır.

arttırmakta ve mali açıdan ciddi riskleri de beraberinde getirmektedir. Her ülke için geçerli olan bu durum Avrupa Birliği'ne (AB) üye ülkeler için de geçerli olup, mevcut ekonomik durum göz önüne alındığında, birliğin acilen konuyla ilgili ciddi önlemler alması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda AB acil önlemlerin ve gelecek yıllar için kısa, orta ve uzun vadede alınacak önlemlerin bulunduğu bir eylem planını kabul etmiş ve 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulamaya başlamıştır. Bu çalışmada, AB'nin konuyla ilgili mevcut uygulanan önlemlerine ilaveten yürürlüğü kabul edilmiş eylem planının, komisyon tarafından alınan kararlar ve yayınlanan tebliğler bağlamında, açıklanması hedeflenmiştir. Ayrıca, bu çalışmada, acil olarak alınması gereken önlemler ve 2013 yılı içerinde gerçekleşecek komisyon icraatlarına genel bir bakış açısı getirilmeye çalışılmıştır.

2. Vergiden Kaçınma Vergi Kaçırma

Literatürde "vergiden kaçınma" (tax avoidance) ve "vergi kaçakçılığı" (tax evasion) kavramları, vergi matrahının çeşitli yollarla azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılmasını ifade eder, Ancak, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı kavramlarının iki ayrı anlamı vardır[2]. Vergi kaçakçılığı yasadışı yollarla verginin ödenmemesi ya da daha az ödenmesidir[3]. Dolaysıyla vergi kaçırma genellikle gerçek dışı beyanda bulunmakla veya hiçbir şekilde beyanda bulunmamakla meydana getirilir[4]. Bununla birlikte aynı anlam içersinde kullanılan vergi dolandırıcılığı (tax fraud) dünyanın küreselleşmesi sürecinde vergi idarelerinin karşılaştığı küresel bir olgudur[5] ve mükellefin bilinçli veya kasıtlı olarak beyannamesindeki vergi matrahını olduğundan daha az gösterdiği durumları ifade eder[6].

Vergiden kaçınmayı tanımlamak veri kaçırmayı tanımlamaktan çok daha zordur, bunun nedeni mükellefin vergiden kaçınırken bağlı olduğu herhangi bir yasal dayanağının bulunmamasıdır. Bu bağlamda vergiden kaçınma kasıtlı aldatma olmadan vergi matrahını en aza indirmek için mükelleflerin çeşitli arayışları olarak tanımlanabilir. Kasıtlı aldatma veya hata ile vergiye tabi ekonomik faaliyetin beyan edilmemesi durumu kanunun ruhuna aykırı hareket etmek şeklinde ortaya çıkarken, bu davranış yukarıda da belirtildiği üzere vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilir[7]. Yani vergiden kaçınma mevzuat boşluklarından yararlanmayı ifade etmektedir[8]. Diğer bir açıdan bakıldığında vergi kaçakçılığı yasadışı bir davranışken, vergiden kaçınma yasalar[9] çerçevesinde yasa boşluklarından yararlanmanın bir sonucudur. Yargı çerçevesinde AB'ye üye devletlerin vergi mahkemelerince bazı vergiden kaçınma türleri yasal olarak kabul edilebilirken, bazıları da yasal olarak kabul edilmez. Bu nedenle de vergi kaçırmış olan bir vergi mükellefi ya da kabul edilmeyen bir şekilde vergiden kaçınmış bir vergi mükellefi ceza hukuku çerçevesinde yargılanır[10].

3. Eylem Planına Genel Bakış

AB'nin mevcut ekonomik koşulları göz önüne alındığında kayıt dışı ekonominin ulaştığı ciddi boyutlar, başta AB Parlamentosu, AB Konseyi ve AB Vergi Komisyonunu, konu üzerinde acil önlemler almak üzere harekete geçirmiştir. 2012 yılı Mart ayında, AB'ye üye 27 ülkenin devlet başkanı, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmaya karşı mücadeleyi arttırmak için fikirler ve çözümler geliştirmek adına bir komisyon talebinde bulunmuştur. Bu bağlamda, 2 Mart 2012'de Avrupa

2 Philip Baker, "Tax Avoidance, Tax Mitigation And Tax Evasion", s. 12. http://www.taxbar.com/documents/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf., E.T. 21.12.2012.

3 Federico M. A. Cincotta, "Tax Avoidance In Europa", World Commerce Review, June 2012, s.28, www.worldcommercereview.com/.../618., E.T. 27.12.2012.

4 Richard Murphy, "Closing the European Tax Gap: A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists &Democrats in the European Parliament", Tax Research LLP, s. 6, www.socialistsanddemocrats.eu/.../3842_E..., E.T. 27.12.2012.

5 European Commission, "EU Coherent Strategy Against Fiscal Fraud – Frequently Asked Questions", Press Release, MEMO/06/221, Brussels, 31 May 2006, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-06-221_en.htm?locale=en., E.T. 22.12.2012.

6 Görüldüğü üzere, vergi kaçakçılığı ve vergi dolandırıcılığıyla ilgili tanımlarının benzer yönlerin olduğu açıktır. Bu nedenle bu çalışmada her iki kavram bir biri yerine kullanılabilecektir.

7 Jean Hindriks, Gareth D. Myles, "Intermediate Public Economics", June 2004 s. 427, http://czx.xmu.edu.cn/download/20100225113146416.pdf., , E.T. 24.12.2012.

8 Richard Murphy, a.g.r., s.6.

9 Tom O'Shea, "Tax Avoidance And Abuse Of EU Law", The EC Tax Journal, V. 11, 2010-11, s. 77, http://www.ccls.qmul.ac.uk/docs/staff/oshea/52174.pdf., E.T. 18.12.2012.

10 Tom O'Shea, a.g.m., s. 77.

Konseyi, Vergi Komisyonu'nun ivedi olarak, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına karşı mücadeleyi geliştirecek tüm yol ve yöntemler üzerinde çalışmaya başlaması gerektiği vurgulamıştır. Diğer taraftan, 2012 yılı Nisan ayında AB Parlamentosu bu alanda acil bir eylem planına ihtiyaç duyulduğunu ortaya koyan bir karar almıştır.

Bu süreçte gelişen öneri ve kararla ilgili olarak, 27 Haziran 2012'de *"Haziran Tebliği"* olarak da kabul edilen bir tebliğ, Vergi Komisyonu tarafından kabul edilmiştir[11]. Tebliğ vergi uyumunun geliştirilmesi ve vergi dolandırıcılığı ile vergi kaçakçılığına karşı mevcut önlemlerin, kullanılan araçların nasıl geliştirileceği ve hangi ek önlemlerin alınması gerektiği üzerinde durmaktadır. Ayrıca AB ve üye devletlerin yararlanacağı daha ileri düzeydeki yasal işlem ve işbirliği alanlarında da öneriler sunmaktadır. Haziran tebliğinde, Vergi Komisyonu, mevcut iyi yönetişim politikası ve idari işbirliğini geliştirmek için somut adımlar ortaya koyan bir eylem planına ihtiyacı öne sürerken, bu eylem planında vergi cennetleri, agresif vergi planlamaları[12] ve vergi ile ilgili suçlar da dahil olmak üzere bu tür etkileşim meselelerinin ele alması gereği vurgulanmıştır[13].

Bu gelişmeler sonucunda 6 Aralık 2012'de AB Vergi Komisyonu *"Vergi Dolandırıcılığına ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadeleyi Güçlendirmek İçin Eylem Planını"* (An Action Plan To Strengthen The Fight Against Tax Fraud And Tax Evasion) bir tebliğ şeklinde Avrupa Parlamentosu ve AB Komisyonu'na sunmuştur. Üye devletlerin vergi toplama ve değerlendirme yeteneklerini geliştirecek bu yeni AB Eylem Planı 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. AB vergilendirme alanındaki "*İdari İşbirliği Yönergesi",* bu eylem planında öngörülen vergi idareleri arasındaki daha ileri bilgi değişimi ve daha güçlü işbirliğinin temelini oluşturmaktadır. Eylem Planının temel özelliklerinden biride banka sırlarına bir son getirmesidir. Herhangi bir üye devlette kurulu finans kurumları düzenledikleri bilgileri talep eden kurumlara vermeyi reddedemezler[14]. Bu yeni kurallarla birlikte, vergi kaçakçılığı veya dolandırıcılığı ile mücadeleyi sağlayacak araçlarda, daha fazla şeffaflık, üye devletlerarasında daha iyi bilgi alışverişi ve yakın işbirliği sağlanması hedeflenmiştir. Eylem planı üye devletlerin vergi matrahlarını korumak ve milyarlarca Avroyu (€) yeniden ilgili devlet hazinesine kazandırmak amacını taşıyan önemli bir adım olmuştur.

Eylem planıyla birlikte yürürlüğü öngörülen *"Üçüncü Ülkelerle İlgili Olanlar da Dâhil Olmak Üzere Vergiden Kaçınma ve Vergi Dolandırıcılığı Karşı Mücadeleyi Güçlendirme Üzerine Tebliğ"*de[15] öngörülen iyi yönetişim politikası ve idari işbirliği kapsamında geliştirilmesi istenen yöntem ve politikalar sıralanmış ve tüm üye ülkelerin bu yolda hızlı adımlar atması öngörülmüştür. İşbirliğini geliştirmek amacıyla, Komisyon;

- Mevcut araçları güçlendirmek,
- Bilgi değişimini geliştirmek,
- Vergi dolandırıcılığı ve vergi kaçakçılığıyla mücadele eğilimleri ve planlarının geliştirmek,
- Mükelleflerin üst düzey vergi uyumunu sağlamak,
- Vergi yönetişimini (tax governance) geliştirmek

gibi hedeflere yönelmiştir[16].

11 Özet Bilgi İçin Bkz: Europen Commission, "Tackling Tax Fraud And Evasion In The EU – Frequently Asked Questions", MEMO-12-492, Brussels, 27 June 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-949_en.htm., E.T. 25.12.2012.; Europen Commission, "Tackling Tax Fraud And Evasion: Commission Sets Out Concrete Measures", Press Release IP-12-697, Brussels, 27 June 2012 http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-697_en.htm., E.T. 25.12.2012.

12 Agresif Vergi Planlaması (aggressive tax planning), mükelleflerin (bireyler ya da şirketlerin) ödedikleri vergileri en aza indirmek için kasıtlı niyetleriyle uluslar arası vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukları yada vergi sistemlerindeki yasal boşluklardan yararlanmak istedikleri zaman söz konusu olur. Bu tür davranışlarda bulunan mükellef gruplarına da Agresif Vergi Planlamacıları (aggressive tax planner), denilmektedir.

13 Bu tebliğde, Komisyon vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya karşı, ulusal ve AB düzeylerde daha etkin bir şekilde mücadele için somut 25 önlemi başlatmıştı.

14 Özet Bilgi İçin Bkz: Europen Commission, "Fighting Tax Evasion: Stronger EU Rules Enter Into Force on 1st January", Press Release IP-12-1376, Brussels, 17 December 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1376_en.htm?locale=en., E.T. 25.12.2012.

15 Communication On Concrete Ways To Reinforce The Fight Against Tax Fraud And Tax Evasion Including In Relation To Third Countries.

16 Geniş Bilgi İçin Bkz: Europen Commission, "Communication From The Commission To The Europen Parliament And The Council On Concrete Ways To Reinforce The Fight Against Tax Fraud and Tax Evasion Including In Relation To Third Countries", COM(2012) 351 Final, Brussels, 27.6.2012, ss.6-9.

Diğer taraftan üçüncü ülkeler karşısında tutarlı vergi politikalarının izlenmesi içinse, Komisyon[17];

- Üçüncü ülkeler tarafından eşdeğer standartların uygulanması sağlamak,

- Uluslararası düzeyde AB standartlarını teşvik etmek,

- Vergi cennetleri ve agresif vergi planlaması karşısında başarılı olmak için ileri yöntemleri uygulamayı teşvik etmektedir.

4. Avrupa Birliği'nin Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınmaya Karşı Eylem Planının Gerekçeleri

Bir ülkenin kayıt dışı ekonomik faaliyetleri kaybedilen kamu gelir miktarıyla ilişkilidir[18]. Avrupa Birliği, her yıl 1 trilyon Avro kamu gelir kaynağını vergiden kaçınma ve kaçırma suretiyle kaybetmektedir[19]. Vergi dolandırıcılığı ve vergiden kaçınma, üye devletlerin gelirlerini arttırma kapasitelerini sınırlar[20]. Bu bağlamda üye devletler ciddi gelir kayıpları yaşar ve vergi sistemlerinin verimliliği ve adaleti sarsılır. Bazı işletmeler, adil bir pay ödemekten kaçınmanın yollarını bulan işletmelerle karşılaştırıldığında, rekabette dezavatajlı bir durumda kendilerini bulurlar. Rekabet gücünü korumak için üye devletlerinin var olan kaygılarıyla vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın uluslararası doğası ve ulusal önlemlerin tamamının, istenen tüm etkiyi sağlaması yani rekabet gücünü koruması oldukça zordur. Vergi kaçakçılığı ulusal, AB ve uluslararası düzeyde, çok yönlü bir yaklaşım gerektiren çok yönlü bir sorundur.

AB Vergi Komisyonu, AB Vergilendirme ve Gümrük Birliği Denetim ve Yolsuzlukla Mücadele Komisyonu Üyesi Algirdas ŠEMETA konuyu şu şekilde özetlemiştir[21].

"*Bir trilyon Avro her yıl AB'de vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınma yollarıyla resmen kaybedilmektedir. Bu bir yandan şiddetle ihtiyaç duyulan gelirden önemli bir kayıp skandalı olduğu gibi, diğer yandan, adil vergilendirme sistemi bağlamında da önemli bir tehdit oluşturmaktadır. Üye Devletler, vergi kaçıranlara karşı ulusal tedbirleri her ne kadar sertleştirmek durumundaysalar da, yalnızca tek taraflı çözümler, arzulanan ve beklenen anlamda ve oranda etkili olamayacaktır. Küreselleşmiş bir ekonomide, tek pazar bağlamında, vergiden kaçınabilmek için ulusal uyumsuzluklar ve mevzuat boşlukları en başvurulan ve tercih edilen yollardır. Güçlü ve tutarlı bir şekilde AB'de vergi kaçıranlara ve onları kolaylaştırmakta olanlara mutlaka karşı durmak gerekmektedir..."*

AB'de tahmini kayıt dışı ekonomi GSYİH'nın yaklaşık beşte biridir[22] ve bu durum vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma sorununun boyutlarının ortaya koyan önemli bir göstergedir[23]. Mevcut ekonomik koşullarda üye devletler ekonomilerini yeniden inşa etmek ve mali konsolidasyonu sağlamak için her bir Avroya ihtiyaç durmaktadır[24].

5. Eylem Planının Getirmiş Olduğu Düzenlemeler

AB Vergi Komisyonu tarafından 6 Aralık 2012'de kabul edilen tebliğde, vergi dolandırıcılığına ve vergi kaçakçılığına karşı mücadeleyi güçlendirmek için eylem planı 34 maddeden oluşmaktadır. Eylem planı kısa uzun ve orta vadede alınacak önlemleri bünyesinde barındırırken, ivedilikle alınması gerekli tedbirleri de açıklamaya çalışmıştır. Eylem planında kabul edilen önlemler beş ana başlıkta toplanmıştır. Birinci başlıkta ilerleme sağlayacak mevcut araçlarla mevcut komisyon tedbirlerinin iyileştirilmesi, ikinci başlıkta komisyonca öngörülen yeni tedbirler, devam eden başlıklarda ise kısa, orta ve uzun vadede düşünülen eylem planı sıralanmıştır.

17 Geniş Bilgi İçin Bkz: Europen Commission, COM(2012) 351 Final , ss.9-12.

18 The Tax Justice Network, "The Cost of Tax Abuse: A Briefing Paper On The Cost of The Tax Evasion Worldwide", November 2011, s.2, www.tackletaxhavens.com/Cost_of_Tax_A..., E.T. 27.12.2012.

19 Europen Commission, "Clamping Down On Tax Evasion And Avoidance: Commission Presents The Way Forward" Press Release, IP-12-1325, Brussels, 6 December 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_en.htm., E.T. 20.12.2012

20 Europen Commission, COM(2012) 351, s. 2.

21 Europen Commission, "Tackling Tax Fraud And Evasion In The EU – Frequently Asked Questions", MEMO-12-949, Brussels, 27 June 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-949_en.htm., E.T. 25.12.2012.

22 Bu tutar 2 trilyon Avro olarak tahmin edilirken, 1 trilyon Avroluk kısım vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yoluyla gerçekleştiği tahmin edilmektedir.

23 Europen Commission, COM(2012) 351 Final, s. 2.

24 Europen Commission, "Tackling Tax Fraud And Evasion In The EU – Frequently Asked Questions", MEMO-12-492, Brussels, 27 June 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-949_en.htm., E.T. 25.12.2012.

5.1. İlerleme Sağlayacak Mevcut Araçların ve Komisyon Tedbirlerinin İyileştirilmesi

Vergi dolandırıcılığı ve vergiden kaçınma önemli bir boyuta ulaşmış ve sınır ötesi bir özelliği içermektedir. Üye devletlerin bu sorunu aşabilmeleri onların işbirliği içinde çalışmalarına bağlıdır. Dolaysıyla, üye devletlerin vergi idareleri arasında yönetsel işbirliğini geliştirmek bu alandaki komisyon stratejisinin temel amacıdır. Bu nedenle AB, 2012 yılı Haziran ayında konu ile ilgili bir dizi önlem almıştır[25]. Komisyonca 1 Ocak 2013 öncesinde başlatılan tedbirlerin ve kullanılan mevcut araçların iyileştirilmesi ile ilgili önlemlerin belirtildiği eylem planının ilk altı maddesi aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

İdari işbirliği için yeni çerçeve: Son iki yıllık sürede komisyon idari işbirliği konusunda yeni bir idari işbirliği çerçevesini kabul etmiştir. Bu bir dizi yeni yasal araç, üye devletler ve komisyon tarafından diğer yeni araçların ve enstrümanların gelişmesinin yolunu açmıştır. Haziran Tebliği, idari işbirliği için yeni çerçevenin, üye devletler tarafından etkili ve kapsamlı kullanımının hâlâ ulaşılması gereken önemli bir olgu olduğunun altını çizmektedir[26].

Tasarrufların vergilendirmesindeki yasal boşlukların doldurulması: *"Tasarrufları Vergilendirme Direktifi"*[27] (Savings Taxation Directive) ile ilgili olarak Komisyon tarafından önerilen değişiklikler direktifteki yasal boşlukların doldurulmasına izin verecek ve böylece enstrümanların etkinliği arttırılmış olacaktır. Bu durum, üye devletlerin sınır ötesi tasarruf gelirlerinin etkin vergilendirilmesi yardımcı bir unsur olacaktır[28].

Anti-dolandırıcılık ve vergi işbirliği anlaşma taslakları: Komisyon, vergi kaçakçılığı karşıtı[29] ve vergi işbirliği konularında AB ve üye ülkeler ile Lihtenştayn arasında tasarı anlaşmalar imzalamak ve onaylamak ayrıca İsviçre, Andorra, Monako, Lihtenştayn ve San Marino ile benzer müzakerelere başlamak için üye devletlere müzakere yetkisi vermektedir[30]. Bu anlaşmalar, tüm üye devletlerin ulaşabileceği bilgi değişimini, yüksek şeffaflık standartlarını ve vergi kaçırmayla mücadele etmek için gerekli diğer enstrümanları onlara sağlayacaktır[31].

Katma Değer Vergisi kaçakçılığına karşı *"Hızlı Reaksiyon Mekanizması"* (Quick Reaction Mechanism): Komisyonca 31 Temmuz 2012'de KDV kaçakçılığına karşı bir öneri sunulmuş ve bu öneri kabul edilmiştir[32]. KDV kaçakçılığına karşı sunulan öneri eylem planıyla birlikte 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir[33]. Komisyon bu öneriyle, üye devletlere, büyük bir mali etkiye sahip ani ve kitlesel kaçakçılık durumuyla yüz yüze kaldığı durumlarda, kaçakçılık problemin hızlı bir şekilde çözüme kavuşturacak, daha önce mevzuatlarında yer almayan, bulunmayan veya kullanılması öngörülmemiş araçlarla müdahale imkânını sağlamaktadır[34].

***"KDV İade Mekanizmasına"* (VAT reverse charge mechanism) isteğe bağlı olarak başvurulması:** Kaçakçılığa duyarlı bazı mal ve hizmetlerin temini ile ilgili olarak *"KDV İade Mekanizmasının"* seçime dayalı olarak uygulanmasıyla ilgili teklif 2009 yılında sunulmuştu. Bu teklifin sadece bir kısmı 2010 yılı Mart ayında kabul edilmişti. Bu teklifi geri kalan kısmının benimsenmesi, diğer üye ülkelerde kaçakçılığa karşı mücadele de olumsuz etkiye sahip olan

25 Europen Commission, "An Action Plan To Strengthen The Fight Against Tax Fraud And Tax Evasion", Communication From The Commission To The European Parliament And The Council, COM (2012) 722 Final, Brussels, 06 December 2012, s.2. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf., E.T. 12.12.2012.

26 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 2.

27 Tasarruflardan elde edilen kazançların vergilendirilmesi ile ilgili AB mevzuatı.

28 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 3.

29 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 3'de ilgili terim anti dolandırıcılık/anti kaçakçılık olarak belirtilmektedir.

30 Europen Commission, MEMO-12-492.

31 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 4.

32 Europen Commission, "VAT: Commission Proposes New Instrument For Speedy Response to Fraud", Press Release, IP/12/868, Brussels, 31 July 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-868_en.htm?locale=en., E.T. 20.12.2012.

33 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 4.

34 Özet Bilgi İçin Bkz: European Commission, "VAT: Commission Proposes New Instrument For Speedy Response to Fraud – Frequently Asked Questions", MEMO/12/609, Brussels, 31 July 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-609_en.htm?locale=en., E.T. 20.12.2012.

"KDV Direktifinin Bireysel Sapmalarının" benimsenmesi yerine *"Carousel Freud"*a[35] karşı etkili mücadele aracını temsil eden koşullar altında iade mekanizmasının tüm ülkelerce uygulanmasına izin verir[36].

AB KDV forumu: Hem işletmelerin hem de vergi idarelerinin mevcut KDV sistemiyle vergi kaçakçılığını yönetmeleri onlar için külfetlidir. İşletmeler ve vergi idareleri bu açıdan vergi kaçakçılığına karşı savunmasız kalır. AB düzeyinde KDV yönetişimini geliştirmek amacıyla Komisyon AB KDV forumunu oluşturmaya karar vermiştir. Büyük işletmelerin temsilcileri orta ve küçük işletmelerle vergi idarelerinin buluştuğu bu diyalog platformunda pratik sınır ötesi KDV yönetimi ile ilgili görüşler paylaşılabilir. Aynı zamanda bu forumlarda, KDV gelirinin güvenceye alınması ve uyum maliyetlerini azaltmaya yönelen KDV sistem yönetiminin altının çizildiği en iyi uygulamalar tartışılabilir ve tanımlanabilir. Komisyon AB KDV forumunun amaçlarına ulaşması için en geniş katılımla toplanmasının önemli olduğu konusunda uyarılarda bulunmaktadır[37].

5.2. Komisyonca Ön Görülen Yeni Tedbirler

Vergi konularında minimum iyi yönetişim standartlarını uygulamak için üçüncü ülkeleri teşvik etmeyi amaçlayan önlemlerle ilgili tavsiyelerde bulunmak: Komisyon, potansiyel ve fiili zararın asgari iyi yönetişim standartlarına uymayan vergilendirme bölgeleri tarafından yaratıldığını kabul etmektedir. Bu nedenle, Komisyon, vergi konularında minimum iyi yönetişim standartlarını karşılamayan üçüncü ülkeleri belirlemede bir dizi ölçütün üye devletlerce benimsenmesini önermektedir. Bu konuda komisyonun üye devletlere önerileri, ilgili devletlerle çifte vergilendirme anlaşmalarının askıya alınması, yeniden imzalanması veya sonuçlandırılması ile uygun olmayan vergi yönetim alanlarının kara listelerine alınmasıdır. Ayrıca, Üye Devletler asgari standartlara uymayı taahhüt eden ancak teknik yardım ihtiyacı olan üçüncü ülke vergi idarelerine yardımcı olacak uzmanların görevlendirilmesi hususunu göz ardı etmemelidirler[38].

Agresif Vergi Planlamasına ilişkin tavsiyelerde bulunmak: Agresif Vergi Planlaması, mükelleflerin (bireyler ya da şirketlerin) ödedikleri vergileri en aza indirmek için kasıtlı olarak uluslar arası vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukları ya da vergi sistemindeki yasal boşluklardan yararlanmak istedikleri zaman söz konusu olur. Agresif vergi planlaması genellikle hukuki çerçevede gerçekleşir ancak kanun ruhuna aykırılığı ifade etmektedir. Ayrıca azami ölçüde hukukun dar yorumlanması eğilimini ifade eder ve planlamacılar tarafından ödemeleri gereken vergileri minimize etmek amaçlı kullanılır[39]. Agresif Vergi Planlaması birkaç nedenden dolayı üye devletler için giderek artan bir sorun olmaya başlamıştır. Bu nedenlerden biri, ulusal sistemler ve farklı çifte vergilendirme anlaşmaları arasındaki uyumsuzlukları ve boşlukları istismar etmeleri, bir diğeri agresif vergi planlamacılarına karşı ulusal mevzuat hükümlerinin yetersiz kalması ve sonuncusu ise üye devletlerde mali krizin sebeplerinden birisi olmasıdır. Diğer taraftan bu durum vergi sistemlerinde mükelleflerin adil bir pay ödemesinin önünde önemli bir engeldir. Bu noktada üye devletlere, onayladıkları çifte vergilendirme anlaşmalarının gözden geçirmeleri tavsiye edilir[40].

Vergileme konusunda ideal yönetişim platformunu yaratmak: Komisyon üye devletlerin vergi uzmanlarından ve agresif vergi planlaması ve iyi yönetişim üzerine süregelen çalışmalarda bulunan ve bu günlerde alınan iki tavsiye kararın raporlanmasında yardım sağlayan diğer paydaşlardan oluşan *"İdeal Vergi Yönetişim Platformu"*nu (A Platform For Tax Good Governance) oluşturmayı planlamaktadır[41].

Zararlı işletme vergileri ve ilgili vergi alanlarında iyileştirmeler yapmak: Komisyon işletmelerle ilgili vergi mevzuatının (Code of Conduct for Business Taxation) asıl hedeflere ulaşmada etkinliği arttırmak için dikkate almaları gereken durumlar hakkında üye devletlere çağrıda bulunmuştur[42].

AB Vergi Kimlik Numarası: Mükelleflerin uygun şekilde tanımlanması, üye ülke vergi idareleri arasında etkili bilgi değişimini ve vergilendirme alanında doğrudan işbirliğini gerektirir. 1 Ocak 2013 tarihinden itiba-

35 AB'de KDV kaçakçılığında kullanılan en yaygın yöntem. Bkz: European Commission, IP/12/868.
36 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 4.
37 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 5.
38 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 5.
39 Europen Commission, MEMO-12-949.
40 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, ss. 5-6.
41 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 7.
42 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, ss. 7-8.

ren AB Vergi Kimlik Numarası (EU Tax Identification Numbers-TIN) uygulamasının başlamasıyla, ulusal vergi kimlik numarasının dâhil olduğu örneğe uygun resmi kimlik belgelerini, üçüncü taraflarla ve özellikle finansal kurumlarla, yapılan sınır ötesi işlemleri kaydetmede, hızlı, kolay, daha çabuk ve doğru şekilde tanımlama olanağı sağlar[43].

Vergilendirme alanındaki bilgi değişimi için standart formlar: Komisyonca getirilen bu öneri, vergilendirme alanında idari işbirliği hakkındaki 2011/16/EU sayılı Direktif hükümlerinin uygulanmasıyla ilişkilidir. 15 Şubat 2011'de kabul edilen 2011/16/EU sayılı direktif, bilgi, bildirim ve geri bilgi akışıyla ilgili taleplerin karşılanmasını sağlayan bilgi değişimleri için standart formların benimsenmesini sağlamıştır. Bu düzenlemeye bağlı olarak komisyon, bilgi alışverişinin etkililiğini ve verimliliğini artırmayı sağlayacak standart formları ilgili bir yönetmelikle kabul etmiştir. Bu formlar tüm AB ülke dillerine çevrilerek resmi şekil şartları geliştirilmiştir[44].

Komple veya kısmi denatüre alkol ürünleri için AB formülasyonu: Denatüreli alkol ürünleri içim ilk düzenleme, ÖTV muafiyeti amacıyla komple denatüreli alkol ürünleri için karşılıklı prosedürlerin tanımlanması hakkındaki 22 Kasım 1999 tarihli 3199/93 no lu Komisyon tüzüğüdür. Denatüreli ürünler alanındaki son değişiklikler 2012 yılı Aralık ayında kabul edilmişti. Bu değişiklik komple denatüreli alkol ürünleri (the complete denaturing of alcohol-CDA) için ortak bir AB formülasyonunu kapsamaktadır. Ana hedef, vergi kaçırmaya yönelik fırsatları azaltmaktır. Aynı zamanda üretim maliyetlerini azaltmak, denatüre alkol üreticileri için pazara ulaşımı kolaylaştırmak ve yasal hareketlilik için idari yüklerin basitleştirilmesi ve uyumlaştırılmasını tasarlar. Diğer taraftan aynı yaklaşım, benzer sonuçlar veren, kısmen denatüre alkollü (partly denatured alcohol-PDA) ürünler için uygulanabilirliği incelenecektir[45].

5.3. 2013 Yılı İçinde Kısa Vadede Alınacak Önlemler

2011/96/EU sayılı Bağlı İştirak Direktifi'nin gözden geçirilmesi: Komisyona göre, Ana İştirak Direktifinin (Parent-Subsidiary Directive) uygulanması karma kredi[46] (hybrid loans) ve karma işletme[47] (hybrid entity) konularında çifte vergilendirmeye karşı etkili bir önlem sağlayamamıştır. Üye devletlerce yapılan detaylı görüşmelerde çözüm olarak Ana İştirak Direktifinde yasal değişikliklere ihtiyaç olduğu kararına varılmıştır[48]. Bu bağlamda komisyon kısa vadede bazı değişiklikler öngörecektir.

AB mevzuatındaki anti-istismar hükümlerinin yeniden gözden geçirilmesi: Komisyon, agresif vergi planlamasına ilişkin komisyon önerilerinin altında yatan ilkelerin uygulanması amacıyla ana iştirak ve birleşme, faiz ve kâr payı hakkındaki direktifinin anti istismar hükümlerini gözden geçirecektir[49].

AB bilgi teknolojisi araçlarında ve uluslar arası forumlarda otomatik bilgi değişimi standartlarını desteklemek: Komisyon, vergi konularında bilgi değişimi, şeffaflığın uluslararası standardı ve Avrupa'nın geleceği olarak otomatik bilgi değişimini güçlü bir şekilde teşvik etmeye devam edecektir. Aynı şekilde, üye devletlerle komisyon tarafından geliştirilen AB bilgi teknolojisi araçları (Information Technology Tools/IT Tools), mükerrer uygulamaların önüne geçmek ve bu tür araçların yaygın bir şekilde kullanılmasını sağlamak için uluslararası forumlarda ve özellikle OECD forumlarında desteklenir. Bu amaçla, Komisyon vergilendirme alanında idari işbirliği hakkındaki 2011/16/EU direktifi çerçevesinde otomatik bilgi değişimi için kullanılacak bilgi teknoloji biçimlerinin devam eden gelişimi üzerine OECD ile yakın işbirliği içinde çalışmaya devam edecektir[50].

Üye ülke mükelleflerine yönelik mevzuat: Vergi uyumunu geliştirmeyi amaçlayan önlemlerden biridir. Komisyon üye devletlerde hizmet odaklı yaklaşımı teşvik ederek ve mükelleflerin hak ve yükümlülükleri ile ilgili daha fazla şeffaflık sağlayarak mükellef ve vergi idaresi arasındaki işbirliği, güven ve doğruluğu arttırmak için en iyi uygulamaları başlatacak ve mükelleflere yönelik olacak mevzuatı geliştirmek için iyi yönetişim uygulamalarını toparlamaya çalışacaktır. Komisyon 2013 yılı başında bu konuyla ilgili bir kamu istişaresi başlatacaktır. Diğer taraftan Komisyon, mükellef ve vergi idareleri arasındaki ilişkiyi geliştirerek,

43 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 8.
44 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 8.
45 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 8.
46 Mortgage (İpotek) kredilerinin özel bir türüdür. Karma bir kredi ile kredi müşterilerine, ipotek döneminin ilk beş ile yedi yılı içerisinde ödemelerinde tasarruf sağlayan, sabit düşük bir faiz oranına sahip olmalarını ifade eder.
47 Uluslararası şirketlerin farklı ülkelerde bağlı ortaklık, iştirak vb. şekilde örgütlenmesini ifade etmek kullanılan bir terimdir.
48 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 9
49 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 9
50 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, ss. 9-10

vergi kurallarındaki şeffaflığı artırarak, mükellefler için hata riskinin potansiyel ciddi sonuçlarını azaltarak, vergi uyumunu teşvik ederek ve mükelleflere yönelik mevzuatı uygulamak için üye devletlerin vergi idarelerini teşvik ederek daha etkin vergi toplanmasına katkı sağlamaya yardımcı olacaktır[51].

Diğer kanun uygulayıcı kurumlarla güçlendirilmiş işbirliği: Komisyon, AB ajanslarının tam desteğini alarak, özellikle kara para aklama, adalet ve sosyal güvenlikten sorumlu yetkililer başta olmak üzere diğer yasa uygulayıcılarıyla gerçekleştirilecek güçlü işbirliğinin teşvik edilmesi gerektiğini düşünmektedir. Kurumlar arası işbirliğinde esas alınan nokta vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergiyle ilgili diğer vergi suçlarıyla etkin mücadelenin sağlamasıdır[52]. Bu bağlamda Komisyon, kara para aklama üzerine bir direktifin kısa sürede hazırlanması gerektiği ve bununla birlikte vergi hukuk kurallarının ciddi şekilde ihlal edildiği durumlarda vergi idareleri, adli ve mali denetim otoriteleri arasındaki işbirliğinin daha da kolaylaştırılması üzerinde durulmayı hedeflemektedir.

Denetimler için yabancı görevlilerin varlığını ve eşzamanlı kontrollerin kullanımını desteklemek: Komisyon, kısa dönemde vergi denetimlerini kolaylaştırmak ve gelecekteki olası ortak denetimlerin yolunu açmak için bir dizi önlem öngörmektedir. Diğer taraftan komisyon, üye devletlerin vergi idarelerinde ve gerçekleştirdikleri vergi denetimlerinde, yabancı ülke denetçilerinin bulunmasını sağlamak, eş zamanlı denetimleri düzenlemek ve kolaylaştırmak için mevcut yasal hükümlerden mümkün olan en geniş şekilde yararlanılması gerektiğini ifade etmektedir[53].

KDV ile ilgili idari işbirliği hakkındaki ikili anlaşmalar için üçüncü ülkelerle müzakerelere başlamak için konseyden izin almak: Vergi kaçıranlar, üçüncü ülkelerle hayali işlemler yaparak, vergi idareleri arasındaki etkin işbirliğinin olmamasını sık sık istismar ederler. Bu nedenle bir kaç üye devletin idari işbirliğini sağlayacak araçlara ihtiyaç duyduklarına dikkat çekilmiştir. KDV alanında idari işbirliği için etkili ve bağlayıcı kurallar bütününü hedefleyerek, üçüncü ülkelerle ikili anlaşmaların müzakere edilmesinin kesinlikle gerekli olduğu Komisyonca dikkate alınmıştır. Bunun üzerine Komisyon, 2013 yılında böyle bir yetki için teklif sunma hazırlığı içinde olacaktır[54].

5.4. 2014 Yılı İçinde Orta Vadede ve 2014 Yılı Sonrasında Uzun Vadede Alınacak Önlemler

Komisyonun orta ve uzun vadede vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına karşı yerine getirilmesini önerdiği uygulamalar, eylem planının son 14 maddesinde belirtilmiştir. Bu önlemler bilgi değişiminin geliştirilmesi, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı eğilimlerini ve planlarını çözüme kavuşturmak, vergi uyumunu geliştirmek gibi temel başlıklar altında incelenebilir. Genel olarak eylem planının son 14 maddesi: otomatik bilgi değişiminin bilgisayarlı ortamda geliştirilmesi, AB vergi kimlik numarasının kullanılması, bilgi teknolojisi araçlarının rasyonelleştirilmesi, para akışının izlenmesi için yol gösterici kuralların rehberleştirilmesi, risk yönetim tekniklerini ve özellikle risk yönetimine uyumun arttırılması, doğrudan vergilendirme için EUROFISC'i[55] yaygınlaştırmak, tüm üye devletlerde "One Stop Shop"[56] yaklaşımının

51 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 10
52 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 10
53 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 10
54 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, s. 10.
55 EUROFISC organize KDV dolandırıcılığı ve özelliklede KDV kaçakçılığında en çok kullanılan yöntem olan "carousel fraud" ile mücadelede üye devletlerin idari işbirliğini arttırmayı sağlayan bir mekanizmadır. Aynı zamanda dolandırıcılık faaliyetleri hakkında tüm üye devletlerarasında bilgilerin hızlı ve hedefli paylaşımına izin verir. Özet Bilgi için Bkz: Europen Commission, "Taxation: Anti-fraud Network EUROFISC Starts Operational Work", http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/2011-02-07_eurofisc_pressrelease_en.pdf., E.T. 27.12.2012.
56 Bir hizmet sürecinin tümünün tek müessese tarafından yürütülmesini ifade etmektedir. Uluslar arası işletmelerin birden farklı ülkedeki pazarlarda faaliyet göstermeleri, farklı dillerde birçok vergi yönetişimini bilinmesini gerekli kılar. Bu durum, birden çok KDV yükümlülüğünün varlığını ortaya koyar. Birden çok KDV yükümlülüğüyle başa çıkmaksa uluslararası şirketler için maliyetlerin artmasına neden olur. 13 Ocak 2012'de komisyonca kabul edilen uluslar arası faaliyetlerde KDV uyumu için "One Stop Shop" uygulamasının geliştirilmesi amaçlı teklif, 1 Ocak 2015'den itibaren tüm elektronik yollarla teslimi sağlanacak hizmetlerde işletmelerin yararlanacağı "One Stop Shop" (OSS) uygulamasına doğru atılan ilk adımı temsil etmektedir. KDV'nin geleceği ile ilgili 2012 yılı Aralık ayındaki Komisyon Tebliğinde belirlenmiş olduğu gibi, sınır ötesi AB ticareti için "One Stop Shop" yaklaşımı, ilk kez e-ticaret, yayın ve telekom hizmetleri için uygulanmaya başlanmıştır. Komisyon gelecek dönemler de tüm mal ve hizmetler için adım adım "One Stop Shop" uygulamasını genişletme hedefindedir.

yaratılması[57], gönüllü açıklama programları dâhil motivasyonel desteklerin geliştirilmesi, internet ortamında vergi ile ilgili sınır ötesi işlemler hakkındaki bilgilerin sağlanacağı bir vergi portalının geliştirilmesi, idari ve cezai yaptırımlarda uyum sağlayacak önlemlerin önerilmesi, standart AB vergi denetimini geliştirmek, atanmış eğitimli denetçi ekipler tarafından yürütülecek ortak denetimler için standart bir yöntemin tespit edilmesi, ulusal veri tabanlarına karşılıklı doğrudan erişimin geliştirilmesi ve tüm vergi alanlarında idari işbirliği için tek bir hukuki araç üzerinde anlaşılmasından ibarettir[58].

6. Sonuç

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma AB'ye üye ülkeler ve tüm diğer ülkeler için büyük problemleri beraberinde getiren çok yönlü bir sorundur. AB ve üye ülkelerin koordineli şekilde üzerinde durması gereken bu mali problemin yanında agresif vergi planlaması vb. diğer sorunların da bu bağlamda dikkate alınması küreselleşmenin maliyetler üzerinde ki negatif etkilerinin azaltılmasına yardımcı olacaktır. AB'nin belirtilen bu hedefleri gerçekleştirebilmesi yayınlanmış olan ve bir dizi tedbiri bünyesinde barındıran bu eylem planının üye devletlerce ciddi şekilde dikkate alınması ve geliştirilmesine bağlı olacaktır.

Bu planın uygulanması ve başarıya ulaşması uluslar arası alandaki mali disiplin konularında büyük önem taşıyacaktır. Mevcut araştırmalar ve tartışmalara da katkı sağlayacaktır. Bu başarının AB vergi sisteminde şeffaflığı, uyumu ve adaleti getirmesi amaçlanmakta ve beklenmektedir. Bununla birlikte söz konusu planın, iç pazarın düzgün işleyişi bağlamında ve rekabette haksızlığın giderilmesi yolunda da önemli adımların atılmasına ciddi katkılar sağlayacağı umulmaktadır.

KAYNAKÇA

- Baker Philip, **"Tax Avoidance, Tax Mitigation And Tax Evasion"**, s. 12 http://www.taxbar.com/documents/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf, E.T. 21.12.2012

- Europen Commission, **"An Action Plan To Strengthen The Fight Against Tax Fraud And Tax Evasion"**, Communication From The Commission To The European Parliament And The Council, COM (2012) 722 Final, Brussels, 06 December 2012, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf, E.T. 12.12.2012

- Europen Commission**, "Clamping Down On Tax Evasion And Avoidance: Commission Presents The Way Forward"** Press Release, IP-12-1325, Brussels, 6 December 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_en.htm, E.T. 20.12.2012

- European Commission, "**EU Coherent Strategy Against Fiscal Fraud – Frequently Asked Questions"**, Press Release, MEMO/06/221, Brussels, 31 May 2006, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO- 06-221_en.htm?locale=en, E.T. 22.12.2012

- Europen Commission, **"Communication From The Commission To The Europen Parliament And The Council On Concrete Ways To Reinforce The Fight Against Tax Fraud and Tax Evasion Including In Relation To Third Countries",** COM(2012) 351 Final, Brussels, 27.6.2012.

- Europen Commission, **"Fighting Tax Evasion: Stronger EU Rules Enter Into Force on 1st January"**, Press Release IP-12-1376, Brussels, 17 December 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1376_en.htm?locale=en, E.T. 25.12.2012

- Europen Commission, **"Tackling Tax Fraud And Evasion: Commission Sets Out Concrete Measures"**, Press Release IP-12-697, Brussels, 27 June 2012 http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-697_en.htm, E.T. 25.12.2012

- Europen Commission, **"Tackling Tax Fraud And Evasion In The EU – Frequently Asked Questions"**, MEMO-12-492, Brussels, 27 June 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-949_en.htm, E.T. 25.12.2012;

- Europen Commission, "**Taxation: Anti-fraud Network EUROFISC Starts Operational Work",** Press Release, 07 February 2011, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/2011-02-07_eurofisc_pressrelease_en.pdf., E.T. 27.12.2012.

- European Commission, **"Taxation: Developing The One Stop Shop For Cross Border VAT Compliance"**, Press Release, IP 12/17, Brussels, 31 Janu-

57 Özet Bilgi İçi Bkz: European Commission, "Taxation: Developing The One Stop Shop For Cross Border VAT Compliance", Press Release, IP 12/17, Brussels, 31 January 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-17_en.htm., E.T. 15.12.2012.

58 Europen Commission, COM(2012) 722 Final, ss.11-15.

ary 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-17_en.htm, E.T. 15.12.2012

- Europen Commission, "**VAT: Commission Proposes New Instrument For Speedy Response to Fraud"**, Press Release, IP/12/868, Brussels, 31 July 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-868_en.htm?locale=en, E.T. 20.12.2012

- European Commission, **"VAT: Commission Proposes New Instrument For Speedy Response to Fraud – Frequently Asked Questions"**, MEMO/12/609, Brussels, 31 July 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-609_en.htm?locale=en, E.T. 20.12.2012

- Hindriks Jean, Myles Gareth D., **"Intermediate Public Economics"**, June 2004 s. 427, http://czx.xmu.edu.cn/download/20100225113146416.pdf, , E.T. 24.12.2012

- M A Cincotta, Federico, **"Tax Avoidance In Europa"**, World Commerce Review, June 2012, ss. 28-30, www.worldcommercereview.com/.../618, *E.T. 27.12.2012*.

- Murphy, Richard, **"Closing the European Tax Gap: A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists &Democrats in the European Parliament"**, Tax Research LLP, s. 6, www.socialistsanddemocrats.**eu**/.../3842_E..., *E.T. 27.12.2012*.

- O'Shea Tom, **"Tax Avoidance And Abuse Of EU Law"**, The EC Tax Journal, V. 11, 2010-11, ss. 77-115, http://www.ccls.qmul.ac.uk/docs/staff/oshea/52174.pdf, E.T. 18.12.2012

- The Tax Justice Network, **"The Cost of Tax Abuse: A Briefing Paper On The Cost of The Tax Evasion Worldwide"**, November 2011, s.2, www.tackle**tax**havens.com/**Cost_of_Tax_A**..., *E.T. 27.12.2012*.