

TÜRK VE FRANSIZ VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA MÜKELLEFLERİN KORUNMASI¹

Neslihan KARATAŞ DURMUŞ*

ÖZ

Yasa koyucu vergilendirme işlemlerinde verginin taraflarına bazı yetki, görev ve sorumluluklar vermiştir. Mükellef hakları ile mükelleflerin korunması (garantie du contribuable) kavramları birbirleriyle ilişkili olmalarına rağmen farklı iki durumu ifade etmektedir. Pasif taraf olan mükellefin idare karşısında korunması demokratik hukuk devletinin bir zorunluluğu olarak ortaya çıkmaktadır. Vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkelerine uygun davranılabilmesi ve vergi bilincinin yerleşmesi için yasa koyucunun ve idarenin mükellefi koruyucu düzenlemelere önem vermesi gerekmektedir. Bu makalede, idarenin görüş değiştirmesi karşısında mükellefin korunması, vergi denetimi sırasındaki koruyucu düzenlemeler ve transfer fiyatlandırması müessesesi kapsamında peşin fiyatlandırma anlaşmasının koruyucu yönü üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kavramlar: Mükelleflerin Korunması, Mükellef Hakları, Peşin Fiyatlandırma Anlaşması, Vergi Denetimi.

TAXPAYER PROTECTION UNDER TURKISH AND FRENCH TAX LAW

ABSTRACT

The lawmaker gives rights, duties and responsibilities to the parties of taxation (government and taxpayer). Although taxpayer rights and protection of taxpayer have close relation, these are different at some points. Protection of taxpayer is a basic requirement for the democratic state of law. The lawmaker and government have to give a lot of importance to protective laws and regulations so as to provide justice and equity in taxation. In this article, I will examine protection of taxpayer in case of change in the opinion of administration, protective regulations about tax auditing and protection with cash pricing agreement in transfer pricing.

Keywords: Protection of the Taxpayer, Taxpayer Rights, Advance Pricing Agreements, Tax Audit.

¹ Bu makale 30. Maliye Sempozyumu'nda (20-24 Mayıs 2015) sunulan tebliğin geliştirilmiş halidir.

* Yrd. Doç. Dr., Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Hukuk Fakültesi.

Makalenin kabul tarihi: Mart 2016.

GİRİŞ

Yasa koyucunun verginin taraflarına vermiş olduğu birtakım yetki, görev ve sorumluluklar vardır. Verginin alacaklısı konumunda olan devlete vergilendirme yetkisi verilmiş ve bu yetkinin nasıl ve kimler tarafından kullanılacağına dair düzenlemeler yapılmış olmasına rağmen; mükelleflerin daha çok ödev ve yükümlülükleri ön plana çıkarılmıştır.

2005 yılından itibaren Türk vergi sisteminde mükellef hakları ön plana çıkmaya başlamıştır. 5345 sayılı Kanun ile gelir idaresi yeniden yapılandırılmış ve mükellef haklarını gözeterek, mükellef odaklılık temel ilkelerine uygun bir idarenin yapılması (Karyağdı, 2008) esası kabul edilmiştir. “Mükellef Odaklı Gelir İdaresi, vergilendirme işlemlerine mükellef gözüyle bakabilen, sürekli değişen mükellef ihtiyaçlarına cevap verebilen, altyapıyı oluşturup gerekli örgütlenmeyi sağlayabilen ve vergiye gönüllü uyumu teşvik eden bir anlayışın hâkim olduğu idare demektir” (Türkey, 2013: 149). İlgili Kanun ile yapılandırılmış olan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)’nin görevleri kapsamında mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve bunlara yönelik hizmetlerini yerine getirmek de yer almaktadır. Bununla birlikte GİB’in en önemli görevlerinden biri de mükellef haklarının korunması olarak kabul edilmiştir. Bütün bunların gereği olarak 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi yayımlanmıştır. Bildirgenin ismi mükellef hakları olmakla birlikte idarenin tek taraflı taahhüdü niteliğindedir.

Türk vergi hukukunda haklarla ilgili düzenlemeler mevcut olmakla birlikte mükelleflerin korunması, Fransız vergi hukukundaki karşılığı ile ‘*garantie du contribuable*’, üzerinde çok durulmayan bir müessese olmuştur. Vergi mükelleflerine tanınan haklar, kamu gücünü kullanma yetkisine sahip vergi idaresinin gerçekleştirdiği idari işlemlerle mükelleflerin hak ve çıkarlarını etkilemeden önce, mükelleflerin bir takım hak ve yetkilerle donatılarak korunmasının sağlanması hedeflemektedir (Özpehriz, 2006: 110).

Hak, kelime anlamı ile hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey, kazanç olarak tanımlanabilirken; koruma veya korunma bir kimseyi veya bir şeyi dış etkilerden, tehlikeden, zor bir durumdan uzak tutmak, esirgemek, muhafaza etmek (Türk Dil Kurumu) anlamında kullanılmaktadır. Mükellef hakları ile mükelleflerin korunması kavramları birbirleriyle ilişkili olmalarına rağmen farklı iki durumu ifade etmektedir. Kanun koyucu veya idare mükellefler için birtakım haklar tanımış olmakla birlikte, koruma “hak” ların içerisinde arka planda kalmakta ve bazı durumda aynı anlamda kullanılmaktadır.

Vergilendirme ilişkisinin yapısı gereği mükelleflerin hak sahibi olmasının yanında güçlü idare karşısında haklarını kullanmaları ve/veya idare ile ilişkileri esnasında korunmaları önem arz etmektedir. Mükelleflerin idare karşısında korunması demokratik hukuk devletinin bir zorunluluğu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu zorunluluğu birçok gelişmiş ülke, mevzuatında yaptığı birtakım değişiklikler ile yerine getirebilmekle birlikte idari birtakım düzenlemeler ile de yerine getirebilmektedir. Bütün bu düzenlemelerin temel dayanağını anayasa oluşturmaktadır.

Ülkemizde mükelleflerin korunması konusunda, kaynağını Anayasa'nın 73. maddesinden alan, verginin kanuniliği ilkesi önemli bir yer teşkil etmektedir. Bu çerçevede verginin ne üzerinden, ne zaman, hangi esaslara göre ve ne kadar alınacağına bilinmesi, mükelleflerin haklarının korunması (Aslan, 2008) açısından büyük önem arz etmektedir. Aksi bir durumda keyfi davranışlar içerisinde girebilme ihtimali olabilecek bir idare karşısında mükelleflerin korumasız olması gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu makalemizde de güçsüz olan mükellefin hangi haklara sahip olduğundan hareketle güçlü idare karşısında nasıl korunduğu ve/veya korunması gerektiği üzerinde durulacaktır.

Fransız vergi hukukunda koruyucu düzenlemelerin kaynağını anayasa, yasalar, idari düzenleyici işlemler ve mahkeme kararları oluşturmaktadır. Yargı kararlarının bu konudaki rolü önemli olup, yol gösterici nitelikte olabilmektedirler. 2008 Yılında Bütçe, Kamu Hizmeti ve Kamu Hesabı Bakanlığı'nın hazırlanmış olduğu İdare ile Mükelleflerin İlişkilerinin Hukuki Güvenliğinin Geliştirilmesi Raporu'nda da bu durum açıkça ifade edilmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin hukuki güvenlik ile ilgili kararlarının Fransız yüksek mahkemelerince de kabul edildiği belirtilmiştir. İlgili raporda özellikle üç alanda alınacak tedbirlerle mükelleflerin daha iyi koruma altında olacağından bahsedilmiştir (Ameliorer la Sécurité, 2008). Bu alanlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- *Hukuk normlarının yapılması ve idare tarafından yorumlanması sırasında dikkatli hareket edilmesi gerekmektedir:* Kanuni düzenlemelerin karmaşıklıkları, stabil olmamaları ve geriye yürümesi ile idari düzenlemeler vasıtasıyla yorumlanmalarındaki gecikmeler mükellefler için ilk sırada güvensizlik yaratan durumlardır.
- *Bu normların uygulanmasına yönelik pratik yöntemlerin belirlenmesi gerekmektedir:* İdare mükellef ilişkilerinin karşılıklı güvensizlik şeklinde olması, özellikle matrah hesaplanması ve vergi denetimi sırasında hukuki güvensizlik oluşturmaktadır. Bunun iyileştirilmesi de vergi kanunlarını ölçülü uygulamakla ve uyumsuzlukların kaynağını tespit ederek başlangıçta çözüme kavuşturmakla mümkündür.
- *Vergi yargılaması sürecinin uzunluğunun kısaltılması gerekmektedir.*

Bu üç alanda gerekli tedbirlerin alınması yanında, gerekli korunmanın sağlanması için yargıya başvurma ve savunma hakkının mükelleflere tanınması gerekmektedir. Bu durum Thierry LAMBERT tarafından şu şekilde ifade edilmiştir: Uyuşmazlık anında hukuki güvenlik açısından geçerli olan tek koruma, hakim denetimine açık olarak, usul kurallarına uyumdur (Lambert, 2011: 177).

Bu kapsamda, makalenin amacı, mükelleflerin korunması ile ilgili olarak Türk ve Fransız vergi hukukundaki düzenlemeler üzerinde açıklamalar yapmak ve eksiklikleri tespit etmektir. Bunu yaparken de, mükellef hakları bağlamında açıklamalar yaparak, öncelikli olarak idarenin görüş değiştirmesi halindeki koruma (I), daha sonra vergi denetimi sırasındaki koruma (II) ve son olarak da transfer fiyatlandırması kapsamında yapılan peşin fiyat anlaşmaları (III) kapsamında korumadan bahsedilecektir.

I. İDARENİN GÖRÜŞ DEĞİŞTİRMESİ KARŞISINDA MÜKELLEFİN KORUNMASI

A. TÜRK SİSTEMİNDE GEÇERLİ OLAN DÜZENLEMELER

Mükellefler, vergi kanunlarının karmaşıklığı, sık sık değişmesi ve kanunlardaki boşluklardan dolayı uygulamada tereddüte düştükleri konularda nasıl hareket edecekleri konusunda bilgilendirilmeye ihtiyaç duyabilmektedirler. Bu ihtiyacı karşılamak için kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 413. maddesindeki düzenleme ile mükelleflerin izahat talebinde bulunmalarına imkan tanımıştır. Yazılı izahat olarak nitelendirilen bu düzenlemeye uygulamada özelve ya da mukteza denilmektedir. Özelve, tereddüte düşülen belirli bir konuda yapılması gerekenleri açıklayan yol gösterici yazı olarak (Erdem, 2013) tanımlanabilir.

Normal şartlarda izahat talebi, vergi kanunları ve tebliğlerde yeterince açıklama olmaması halinde söz konusu olmalıdır. Ancak pratikte böyle olmayıp, mükellefler kendi uygulamalarını idareye onaylatmaya ya da doğrulatmaya ya da yapmış oldukları işlemler için bir dayanak elde etmeye yönelik olarak özelve talep edebilmektedirler (Arıkan, 1998: 129).

Özelgelerin nasıl verileceği ile ilgili usul ve esaslarla alakalı olarak Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (MİTC DY) (1961) yayımlanmıştır. Bu yönetmelikte kimlerin nereden, ne şekilde özelve talebinde bulunabileceği konusunda detaylı açıklamalar yer almıştır. Buna göre;

- Özelgeler mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince talep edilebilirler (MİTC DY 9/1. madde).
- Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelve talebinde bulunamazlar (MİTC DY 9/2. madde).
- Mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilir (MİTC DY 10/1. madde).
- Diğer mükellef veya vergi sorumluları özelve talepleri için, ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara; ikametgâhi veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birine başvurabilirler (MİTC DY 10/2. madde).
- Özelve talep formu kullanılmak suretiyle talep edilebilir. Bunun dışındaki şekiller kabul edilmez (MİTC DY 10/3. madde).

İzahat isteme hakkının etkin şekilde kullanılabilmesi için, idarenin özelve talebine doğru, açık, net ve zamanında cevap vermesi gerekir. Yapılacak bir işlemle alakalı olarak sonradan verilen bir muktezanın hiçbir önemi yoktur. Türk hukukunda süre ile ilgili kanunda net bir düzenleme bulunmamaktadır. GİB'in

Gelir Müdürlüğü Kamu Hizmet Standartları Tablosuna göre 45 günlük bir süre öngörülmesine rağmen, uygulamada bu süreye riayet edilmemektedir. Yapılacak bir işlemle alakalı olarak istenilen bir özelgenin işlem yapıldıktan sonra gelmesi halinde özelgenin koruma mekanizmasının gerçekleşmesi de mümkün olamamaktadır.

Özelge vermeye yetkili kişiler mükelleflere, kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve daha önce aynı konuda bildirilen Bakanlık görüşleri doğrultusunda bilgi vermektedirler. Bütün bu kaynaklarda soruya çözüm bulamıyorlarsa yorum ilkelerini esas alarak çözüm üretmektedirler, yine de çözüm bulunamıyorsa kendi görüşleri ile birlikte konuyu Bakanlığa iletmektedirler.

Ayrıca verilen cevabın genişletilerek benzer olaylara uygulanmasını engellemek için kanunun tüm maddi unsurlarına değinerek açık bir şekilde cevap verilmelidir. İdarenin görüşleri arasında bütünlük ve devamlılık sağlamak amacıyla, aynı kanun yürürlükte iken aynı şekilde özelge verilmelidir. Mükellef haklarının korunması ve mükellefler arasında eşitsizlik olmaması için, verilen özelge aynı konudaki diğer özelgelerle çelişmemelidir.

Özelgelerin kapsamı sınırlandırılmış olup mükelleflerin ve vergi sorumlularının şahsi durumlarına yöneliktir.

Mükellef veya sorumlunun şahsına verilmiş bir özelge olmadığı durumda, bu özelgenin yanılma halinin uygulanmasına esas teşkil etmesi mümkün değildir (Danıştay 3. D. E.2006/1519, K.2007/448). Bundan dolayı aşağıdaki konularda özelge talep edilmesi mümkün değildir (MİTCDY 8. madde).

- Başkalarının vergisel durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri.
- Yargıya intikâl etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri.
- Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri.
- Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri.
- Mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının terkinin, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konulara ilişkin talepler.
- Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile Kanunun 122. maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124. maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenecek olan şikâyet yoluyla müracaatlar.
- Sözlü veya yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu uyarınca yapılan talepler.

Özelgeler ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken diğer bir husus da özelgelere ulaşma konusundadır. VUK m. 413'te yapılan değişiklikten önce özelgenin bir örneği vergi dairesine gönderilmekle birlikte diğer mükellefler

tarafından görülme imkânı bulunmamaktaydı. Mükelleflerin kendi durumlarına benzer/uygun özeldeleri inceleyebilmelerine imkân tanımak için VUK m. 413'te yapılan değişiklikle GIB tarafından özeldelerin internet ortamında yayımlanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu uygulama ile, mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap vermek, muhatabın teke indirilmesi, başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması, internette yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, mükellefin uyum maliyetini azaltmak, idarenin iş yükünü hafifletmek, bürokrasi ve kırıtsiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak amaçlanmaktadır (<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/>). Bu uygulama sayesinde mükellefler arasındaki eşitsizlik ve adaletsizlik de bir anlamda engellenmiş olmaktadır. Bu sistemin getirilmiş olması mükelleflerin bireysel başvurularına engel teşkil etmemektedir.

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'in 2. maddesinde sirküler “vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan görüş” şeklinde tanımlanmıştır. Özeldeler tek bir kişiye yönelik oldukları halde, sirkülerler aynı durumda olan herkese yöneliktir. Tek bir konuda bir kişiye yönelik özeldge vermektense, sirküler vasıtasıyla bütüncül bir izahatta bulunma durumu uygulamada birlik sağlaması açısından önemli olduğu kadar mükelleflerin korunması açısından da önemlidir.

Sirküler ve özeldeler vergi hukukunun tali kaynakları arasında bulunmaktadır ve yeni bir hüküm getirmeyip, idarenin görüşünü açıkladığı idari işlem niteliğindedirler. Özeldelerin gerek talep eden gerekse yargı mercileri açısından bir bağlayıcılığı bulunmamasına rağmen 6009 sayılı Kanun'un VUK'un 140. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendinde yaptığı değişiklikle vergi inceleme elemanları için bağlayıcı kaynak durumuna getirilmiştir. Bu madde düzenlemesine göre vergi incelemesi yapanlar “Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler”.

Her ne kadar VUK m.140'a eklenen bent hükmünde açıkça özeldge terimi kullanılmamışsa da 6009 sayılı Kanun'da, inceleme süreci ile ilgili olarak yapılan değişiklik ile, vergi inceleme raporlarının işleme konulmak üzere vergi dairesine gönderilmeden önce rapor değerlendirme komisyonlarınca vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özeldgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği öngörülmüştür. Bundan dolayı, 5. bent hükmünde özeldge ifadesi kullanılmamış olsa da vergi incelemesi sonunda yazılacak raporlarda özeldgenin dikkate alınması ve buna göre raporların düzenlenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Özeldgelerle ilgili bu düzenlemeden sonra 425 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ (2013) ile de önemli değişiklikler yapılmıştır. Buna göre: “Rapor değerlendirme komisyonları raporları özeldgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştirir konusunu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca

verilmiş özeldeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özeldge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporda, özeldgede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özeldgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkit edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özeldgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özeldge olması gerektiği tabiidir.

Diğer taraftan rapor değerlendirme komisyonlarının bir özeldgenin VUK 369. maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları hâlinde özeldgenin değerlendirilmesi amacıyla 140. maddenin dördüncü fıkrasında yer alan komisyon teşkil edilecek ve değerlendirme neticesinde verilen karar ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacaktır.

Bu makalede de belirtildiği gibi vergi inceleme raporları düzenlenirken sadece mükellefe verilen özeldgeler değil aynı durumda olanlara verilmiş olan özeldgeler de dikkate alınacaktır. Diğer bir ifade ile mükellefin kendi talebi dışındaki özeldgelere de bağlayıcılık kazandırılmıştır. Ancak bu uygulamada dikkat edilecek olan husus verilen özeldgenin aynı durumda olan bütün mükellefler için uygulanabilir olması gerekliliğidir. Aynı konuda birden fazla özeldge olması halinde en güncel olan özeldge dikkate alınacaktır.

VUK'un 140. maddesinin 5. fıkrasında da verilen bir özeldgenin hatalı olduğunun Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarınca tespit edilmesi halinde, bu özeldge ile ilgili son kararı vermek için 5 kişilik ayrı bir komisyon kurulacağı belirtilmiştir. Bu komisyonun kararı hem inceleme elemanlarını hem de rapor değerlendirme komisyonlarını bağlayıcı niteliktedir.

Özeldgeler hakkında verilen bu genel açıklamalardan sonra özeldgelerin mükellefi koruyucu etkisini açıklamakta fayda vardır. VUK m.369'daki düzenlemeye göre idarenin vermiş olduğu görüşe uygun davranan mükellefler hakkında vergi cezası kesilmesi ve gecikme faizi uygulanması söz konusu değildir. Ancak bu korumanın gerçekleşebilmesi için;

- İzahatın yetkili makam tarafından verilmiş olması gerekir
- Mükellefin kendisine verilmiş olması gerekir (vergi sorumluları da mükellef gibi değerlendirilir)
- İzahatın yazılı olması gerekir.

VUK m.369'a göre mükellefler aynı zamanda bir kanun hükmünün uygulanmasına yönelik içtihat değişikliği olması durumunda da korunmaktadırlar. Böyle bir durum da yanılma olarak kabul edilmekte ve vergi cezası kesilmemekte ve gecikme faizi uygulanmamaktadır. Bu konuda Danıştay, dil kursu işleten derneğin faaliyetinin iktisadi işletme olmadığı yönünde kararlar var iken ilerle-

yen zamanlarda Danıştay'ın kararını değiştirmesinden sonra derneğe kaçakçılık sebebiyle vergi tarhiyatı yapılması halinde de VUK m.369 kapsamında içtihat değişikliği olması sebebiyle yükümlünün yanıldığı kabul edilmelidir (Danıştay 11.D.E. 1998/881, K.1998/3608) demiştir. Aynı şekilde, Danıştay başka bir kararında da mükelleflerce, bir uygulamaya yön vermiş olan yargı mercii içtihatlarındaki değişiklik nedeniyle yol açılan vergi kaybının VUK'un 369. maddesindeki yanılma hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve bu kayıp nedeniyle gecikme faizi tahakkuk ettirilemeyeceğine hükmetmiştir (Danıştay 3.D.E.2013/1584,K.2014/4726). Bununla birlikte, kanunun sağlamış olduğu bu koruma ileri de mükellef aleyhine ikmalen veya resen tarhiyat yapılmasını önlememektedir. Koruma sadece vergi cezası ve gecikme faizi kapsamındadır.

VUK m 369. çerçevesinde korumanın olabilmesi için özelgelerin kişilerin şahsına yönelik olarak verilmesi gerektiği konusunu gözden kaçırmamak gerekmektedir. Özelge sisteminin uygulanmaya konulmuş olmasıyla, kendi durumlarına uygun özelgelere göre mükellefin işlem yapması ve mükelleflerin şahsına yönelik özelgenin koruma sağlaması hususları birlikte değerlendirildiğinde, *“özelge sistemindeki bir özelgeye göre işlem tesis eden mükellefler koruma kapsamında değerlendirilir mi?”* sorusunu sormak gerekir.

Ne kanun koyucu ne de idare bu konuda net bir düzenleme yapmamıştır. VUK m. 369'da “mükellefin kendisine yazı ile” ifadesi kullanılmış olmasına rağmen, 425 no'lu Genel Tebliğ'de “Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır” ifadesine yer verilmiştir. İki düzenleme arasındaki karşıtlık mükelleflerin korunması açısından problem oluşturabilmektedir. Vergi hukukunda, kanunda açık ve net olarak belirlenmiş hususlarla alakalı olarak genişletici yorum yapmak ve kanun yerine idari düzenleyici işleme uygun davranarak hareket etmek mümkün olmadığı için, özelge sistemindeki bir özelgeye göre hareket eden bir mükellefin VUK m. 369 kapsamında koruma altında olması maalesef söz konusu olamamaktadır denilebilir. Doktrinde de “mükelleflerin doğrudan kendilerine hitaben yazılmış olan bir özelge olmadığı sürece, kendi durumlarına uyan ancak başka mükelleflere verilmiş olan özelgelerdeki benzer ya da aynı mahiyetteki açıklamalara dayanarak işlem tesis etmeleri durumunda, daha sonradan bu işlemlerini yanılma hali olarak ileri süremeyeceklerin (Erdem, 2013)” savunanlar da bulunmaktadır. Ancak, özelge sistemine geçişteki amaçlara bakıldığında, bu görüşün kabul edilmesi mümkün olmamaktadır. Bununla birlikte bu durumun da mükelleflerce kötüye kullanımını engellemek için, bir mükellefin özelge sisteminden bulmuş olduğu bir özelgeye göre işlem tesis etmesi halinde, mükellef ilgili özelgeyi yaptığı işlemle ilgili evraklar arasında bulundurmalı ve herhangi bir inceleme sırasında bunu beyan etmelidir. Bu durumda da mükellefin idareye karşı koruma kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, internetteki özelge sistemindeki Genel Bilgi başlığı adı altında yapılan açıklamalar incelendiğinde, bir mükellefin daha önceden yayınlanmış bir özelge ile aynı konuda talepte bulunması durumunda idarenin ilgili özelgeyi referans göstererek mükellefe cevap vermesi söz konusu olmaktadır.

Verilen cevap da direkt olarak talepte bulunan mükellefin ismine yapıldığı için koruma kapsamına dahil edilir.

Sonuç olarak, 2010 yılından itibaren yapılmış olan değişikliklerle, özelge konusunda istikrarlı, şeffaf ve hataları en aza indirmeyi amaçlayan bir sistem oluşturmaya çalışılmıştır. Bu sistem ile de farklı birimlerce veya aynı birimin farklı zamanlarda verdiği kararlar arasındaki karşıtlıklar sebebiyle mükellefler arasında eşitsizlik yaratılması ve kötüye kullanımın engellenmesi hedeflenmiştir. Bu hedeflere ulaşabilmek, özgelelerin koruma özelliğinin etkin kullanılabilmesi ve uygulamada mükellef aleyhine kullanımının önlenmesi için, VUK'un 369. maddesinde yapılacak bir değişiklik ile korumanın kapsamının yeniden düzenlenmesinde fayda vardır. Mükelleflerin koruma kapsamında olabilmesi için mutlaka "yazılı" ve "isme özgü" cevapların verilmesi şartlarının günün koşulları ve idari düzenlemeler de dikkate alarak değiştirilmesi uygun olacaktır.

B. FRANSIZ SİSTEMİNDE GEÇERLİ OLAN DÜZENLEMELER

Türk vergi hukukunda geçerli olan idarenin görüş değiştirmesi karşısında mükellefin korunması müessesesi Fransız Vergi Usul Kanunu'nun L80A ve L80B maddelerinde (LPF art. L80A-L80B) düzenlenmiştir. Bu maddeler, vergi idaresinin kanunları kötü yorumlaması karşısında mükellefleri korumaya imkan sağlayan bir mekanizmadır (Cossalter, 2013).

LPF art. L80A mükelleflere idarenin kanun maddelerini yorumlamasından kaynaklanan durumlarda görüşünü değiştirmesi karşısında hukuki bir koruma sağlamaktadır. İdarenin bu görüşleri "la doctrine fiscale" olarak nitelendirilmekte olup, vergi idaresi tarafından yayınlanan talimatlar şeklinde olmaktadır. Bunlar Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmakta ve internet üzerinden tüm mükelleflerin kullanımına açık şekilde yayınlanmaktadır. www.impot.gouv.fr internet sitesi üzerinde bütün talimatlara ulaşmak mümkündür.

Bu koruma mekanizması bütün vergi kanunları, harçlar ve Genel Vergi Kanunları(Code Général des Impôts-CGI) kapsamında tahsil edilen veya uygulanan diğer her türlü ödemeler için yapılan yorumlamaları kapsamaktadır. Ancak para-fiskal nitelikteki diğer zorunlu ödemeler konusunda yapılan yorumlar bu çerçevede değerlendirilmemektedir.

LPF art. L80A'ya göre, eğer mükellef idarenin talimat veya sirkülerler aracılığıyla yapmış olduğu yoruma uygun olarak bir işlem tesis ederse, idarenin daha sonra farklı bir yorum yapması halinde hiçbir şekilde vergi miktarında artış yapılamamaktadır. Bu yorumlar idare açısından bağlayıcıdır. İdarenin yorumlayacağı vergi ile ilgili düzenlemeler kapsamında verginin matrahı, oranı, ödenmesi ve zamanaşımı düzenlemelerinin yanı sıra, 1 Ocak 2009'dan beri de, verginin tahsili ve vergi cezaları da bulunmaktadır.

Mükelleflere vergi miktarında artış olmayacağı şeklinde sağlanan koruma aşağıdaki durumlarda geçerlidir:

- İdarenin kanun maddelerini yorumlaması ve bunu sirküler veya talimat şeklinde yayınladığı hallerde, bunlara uygun hareket eden mükellefler için,
- İdarenin yorumunun farklılık arz etmesi halinde, ki genellikle idareden yazılı görüş sorulması halinde, iyi niyetli mükellefler için söz konusu olur.

LPF art. L80 B “la procédure du rescrit général” diye de adlandırılan bu uygulamada ise mükelleflerin vergi kanunları karşısında kendi durumları ile ilgili olarak idareden yazılı bilgi talebinde bulunması halinde sağlanan koruma düzenlenmiştir. Bu madde çerçevesinde korumanın olabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir

- *Yazışma resmi olmalıdır.* İdareden istenilen bilgi talebine karşılık verilen cevap yazılı şekilde olmalıdır ve yetkili idari memur tarafından imzalanmalıdır. Verilen cevaptaki kesin ve belirli açıklamaların olması yazışmanın resmi olarak kabulü için yeterlidir. Bu durum Fransız Danıştay (Le Conseil d’Etat-CE) kararları ile onaylanmıştır (CE,2007: n° 274477 ayrıca bkz. CE, 2006: n° 271525, CE 2004: n° 255831). Yetkili idari memurun kim olduğu CGI ann.III.art.350 terdecies’te belirtilmiştir. Buna göre en az Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü (Direction Générale des Finances Publiques-DGFIP) bünyesinde yer alan denetim elemanı olmalıdır. Sadece bu memurlar vergilendirilecek matrahı tespit edebilmektedirler ve vergi miktarının yükseltilmesine karar verebilmektedirler. Bununla birlikte istenilen cevap resmi olarak da mükellefin bilgisine sunulmalıdır. Prensip olarak elektronik ortamda verilen cevaplar LPF art. L80B deki amacı gerçekleştirmek açısından yeterli kabul edilmemektedir.
- *Mükellefin bilgi talebi geçmişe ilişkin olmalıdır.* Diğer bir deyişle vergi beyannamesini verme süresinden önce böyle bir talepte bulunulmalıdır. Ancak burada da dikkat edilecek olan husus beyanname verme süresi ile talepte bulunma süresi arasında da makul bir sürenin olması gerekmektedir. Çünkü talebe karşılık idarenin vereceği cevap için de belirli bir süreye ihtiyaç bulunmaktadır.
- *Mükellefin bilgi talebi kendi durumu ile ilgili olmalıdır.* Başka mükelleflerle ilgili olan talepler kabul edilmezler. Bunun tek istisnası ise, mükellefin bir sözleşme ve faaliyet gerçekleştirmesi halinde bu durumla alakalı olarak başka kişiler hakkında bilgi talebinde bulunmasıdır. Ancak bu konuda diğer mükellefler için eşitlik ilkesi sekteye uğratılmamalıdır (CE, 2004:n°249978).
- *Mükellefler bağlı buldukları vergi dairesinden bilgi talebinde bulunulabilirler.* Yetkili olmayan vergi dairesine gönderilen talep, ilgili vergi dairesine transfer edilmekte ve mükellef konu ile ilgili olarak bilgilendirilmektedir. Talep iadeli taahhütlü mektup ile gönderilmelidir. Talep yazısında mükellef kendi şahsi bilgilerini (isim soyisim veya şirket ismi, adresi) yazmalı ve talep konusu olan olay açık şe-

kilde anlatılmalıdır. Talep yazısındaki eksiklik sebebiyle vergi idaresi mükelleften ek bilgi isteyebilmektedir. Bunun da iadeli taahhütlü mektup ile gönderilmesi gerekmektedir. İadeli taahhütlü mektup kullanılması hem sürelerin hesaplanması açısından hem de mükellefin “bilgim yoktu” şeklindeki itirazlarını bertaraf etmek için uyulması gereken önemli bir usul kuralıdır.

- *Bilgi talebi mükellefin durumuna uygulanacak hukuki düzenlemeyle ilgili olmalıdır.* Diğer bir anlatımla, mutlak bir durum tespiti olmalıdır. Örneğin, mükellefin hangi faaliyeti kapsamında hangi vergilendirme rejimine tabi olduğu, giderlerin indirimi konusunda karşılaştıkları tereddütler, vergisel anlamda hangi ülke rejimine bağlı olduğunun tespiti (ikametgah ülkesi mi- faaliyet ülkesi mi) gibi konular olabilmektedir. Mükelleflerin kendileri hakkında uygulanacak « hukuki düzenleme »den kasıt ise vergi matrahı, vergi oranı, tahsil veya zamanlaşımı ile ilgili olabilir. (CE 1997: n° 125920 ve n° 165287) Uluslararası anlaşmalar, kanun veya yönetmelikler de bu kapsamda değerlendirilmektedir.
- *Vergi idaresi mükellefin izahat talebine 3 aylık bir sürede cevap vermek zorundadır.* Mükelleflerin bu süreyi de göz önünde bulundurarak talepte bulunmaları gerekmektedir.
- Bu madde kapsamında *mükellefin korunabilmesi için iyi niyetli olması gerekmektedir.* Talep tüm ayrıntıları ile idareye açıklanmalıdır. Eğer mükellef aynı konu ile alakalı olarak birden fazla vergi dairesinden bilgi talebinde bulundu ve bunu da idareye bildirmediyse bu durumda iyi niyetli olduğu kabul edilmez.

Mükellef idarenin görüşü çerçevesinde hareket etmiş ise idare görüşünü değiştirirse dahi mükellefe bu işlemlerle alakalı olarak ek vergi salınması söz konusu değildir. İdare eski görüşü ile bağlıdır. Buradaki düzenlemenin en önemli amacı mükellefin, idarenin görüş değiştirmesi karşısında korunmasıdır. Aksi bir durumda mükellefler kendilerini güvende hissedememekte ve vergiye uyum ve vergi bilincinin yerleşmesi açısından ters etki oluşabilmektedir.

Mükellefin korunmasının başlangıcı, idarenin görüşüne göre hareket ettiği gün itibariyle başlamaktadır. İdare istediği zaman görüşünü değiştirebilir, buna hiç bir engel yoktur, ancak yapılan değişiklikler geriye yürümez.

Sonuç olarak, Fransız sistemi ile Türk sistemi arasında idarenin görüş değiştirmesi arasında genel olarak uyum söz konusudur. Aradaki en önemli fark özgelelerin bağlayıcılığı konusundadır. Türk sisteminde özgelelerin vergi denetim elemanlarını bağlayıcı özelliği karşısında, Fransız sisteminde idarenin görüşleri tavsiye nitelikli kararlar şeklinde olup denetim elemanları bunlara uygun davranmak zorunda değildir.

Diğer bir fark da süre konusundadır. Türk hukukunda 45 günlük bir süre vardır ve uygulamada idare bu süreye riayet etmemektedir. Geç gelen cevapların ise mükellef için hiç bir önemi kalmamaktadır. Bu da mükelleflerin korunması açısından sıkıntılı bir durum olup, süreye uyum konusunda gerekli düzenlemele-

rin yapılması mükellef haklarının korunması açısından önem arz etmektedir. Fransız sisteminde 3 aylık bir süre bulunmaktadır.

Son olarak da Türk sisteminde gecikme faizi ve zammına karşı bir koruma mevcut iken Fransız sisteminde ek vergi alınmasına karşı da koruma bulunmaktadır. Türk vergi sisteminde özgelere uygun işlem yapılması ek vergi tarhiyatına engel bir durum değildir. Bu açıdan da mükelleflerin korunması açısından yeterli seviyede değildir.

II. VERGİ DENETİMİ SIRASINDA MÜKELLEFLERİN KORUNMASI

A. TÜRK SİSTEMİNDE GEÇERLİ OLAN KORUYUCU DÜZENLEMELER

Türk vergi hukuku ve Fransız vergi hukukunda ilke olarak beyan esası geçerlidir. Mükellefler, kanunların belirlemiş olduğu usul ve esaslara uygun olarak süresinde beyannamelerini vermekle yükümlüdürler. Beyan esasında mükellefe düşen görev vergi matrahını doğru ve usulüne uygun şekilde beyan etmek, idarenin görevi de yapılan beyanın doğruluğunu kontrol etmektir (Öner, 2014: 100).

Vergi denetimi çok boyutlu bir uygulama olup, Türk hukukunda yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama şeklinde gerçekleşmektedir. Bununla ilgili esaslar da VUK'un 127 ile 152/A maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bunlar arasında en etkili olan denetim şekli vergi incelemesi olup bunun yapılmasındaki amacın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu VUK m.134'de hükme bağlanmıştır. "Buradan hareket ile vergi incelemesinin revizyon ve araştırma olmak üzere iki yönü olduğu söylenebilir" (Dilber, Belge, 2012: 137).

Vergi idaresinin mükellefin beyanı üzerinden vergiyi hesaplamakla yükümlü olmasına karşılık, mükelleflerin de vergilerin doğru hesaplanması ve vergi miktarının doğru bulunmasını isteme hakkı vardır. Bu açıdan özellikle vergi incelemeleri sırasında mükelleflerin sahip oldukları haklar önem arz etmektedir.

Vergi incelemeleri sırasında uyulması gereken usul ve esaslar ile mükellef hakları 31.10.2011 yılında yürürlüğe giren 28101 sayılı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik ile yeniden düzenlenmiştir. Vergi incelemeleri sırasında mükellefleri korumak için birtakım haklar tanınmış olması korumanın sağlanması için yeterli bulunmamaktadır. Korumanın sağlanabilmesi için idarenin üzerine düşenleri eksizsiz yapması gerektiği gibi bazı düzenlemelerin yapılması da gerekmektedir. Bu kapsamda, ilgili Yönetmeliğin 5. maddesinde inceleme sırasında uyulması gereken temel ilkeler düzenlenmiştir, çünkü inceleme elemanları mükelleflerin hak ve hukukunu gözetmek durumundadırlar.

İdarenin keyfi davranışının engellenmesi ve mükellefler arasında adalet ve eşitlik ilkelerinin uygulanmasına ters bir durumun olmaması için bu hakların düzenlenmesi bir anlamda hukuk devleti olmanın gereğidir. Mükellefleri koruyucu özellikteki bir takım haklar aşağıdaki şekilde incelenebilir.

Vergi incelemelerinin yetkili kişilerce yapılması bir zorunluluktur. Yetkili kişilerin kim olduğu VUK m.135'te sayılmıştır. VUK 136. maddeye göre de vergi incelemesini yapan kişiler, kendilerinin yetkili olduklarına dair resmi fotoğraflı bir belgeyi mükellefe göstermek zorundadırlar. Mükellefin bu hakkı, yetkili olmayan kişilerin vergi incelemesini yapamaması ve mükellefle ilgili bazı bilgileri elde etmesinin önlenmesi açısından koruyucu bir düzenlemedir (Çetin, 2010: 101). Bu konuda Danıştay 213 sayılı VUK'da sayılan yetkili kişiler dışındaki bankalar yeminli murakıpları veya yardımcıları tarafından düzenlenen (Danıştay 3.D.E.1998/705, K.1999/3359) veya iş müfettişinin düzenlediği (Danıştay 3.D.E.1996/4412, 1998/695) raporlara dayanılarak vergi tarhiyatı yapılamayacağı şeklinde kararlar vermiştir.

Vergi incelemesine başlanılmadan önce inceleme konusunun mükellefe bildirilmesi, ve vergi incelemesinin kural olarak iş yerinde yapılması gerekmektedir. Ancak iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi sebeplerin varlığı halinde incelemenin inceleme elemanının dairesinde yapılması mümkündür (Danıştay 7. D. E.1991 / 4390; K. 1994 / 379; Danıştay 4. D. E.1999/350, K.1999/3959). Vergi incelemesinin belirli bir sürede (tam inceleme yapılması halinde 1 yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde 6 ay içerisinde) bitirilmesi zorunluluğu da bulunmaktadır. Bütün bu düzenlemeler ve incelemenin mükellefin izni olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında yapılamayacağı şeklindeki düzenlemeler mükellefi koruyucu hükümlerdir.

Vergi incelemesini yapacak olan kişilerin tarafsız bir şekilde davranmaları da mükellefleri koruyucu düzenlemelerdir. "Vergi inceleme elemanlarının vergi incelemesi sırasında yapılan incelemeyle sınırlı olmak koşuluyla mükellefin aleyhine ve lehine olan tüm suç delillerini sağlıklı ve nesnel biçimde toplamalarını beklemek ve istemek hukuken bir mükellef hakkıdır" (Erol, Elmas, 2014: 262). Bu yükümlülük Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'in 5. maddesinde de düzenlenmiştir.

Vergi inceleme elemanlarının düzenleyecekleri tutanaklarda kendi yorumlarının değil inceledikleri konuya ilişkin defter ve belgeler üzerinden yaptıkları tespitler ve bulguların yer alması bir zorunluluktur. Tutanaklar incelenen konuya ilişkin çekilmiş fotoğraf gibi (Erol, Elmas, 2014: 263) nitelendirilebilir. Bunlarda mükellef lehine ve aleyhine olan bütün hususlardan bahsedilmelidir. VUK m. 141'e göre de eğer mükellefin itirazı veya bir konuyla alakalı değerlendirmesi var ise bunlar da tutanakta belirtilmelidir.

Mükellefler, vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin kendisiyle birlikte katılmasını sağlayabildikleri gibi kendilerini temsilen yetkili bir temsilcisini gönderme hakkına sahiptirler (Karaman, 2011: 228). Bu düzenleme sayesinde mükellefler teknik olan konularda yanlarında bulundurdıkları kişilerden yardım alabileceklerdir. Bu da mükellefleri koruyucu bir düzenlemedir.

Daha önce de belirtildiği gibi inceleme elemanları idarenin yayınlamış olduğu özelge ve sirkülerlere uygun inceleme raporları düzenlemek durumundadırlar. 6009 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile VUK m. 140'a eklenmiş olan bu

düzenleme idarenin uygulamaları arasında bütünlük sağlanması ve mükelleflerin idare karşısında korunması açısından çok önemlidir. Bu konu yukarıda öznel kısmında detaylıca açıklandığından bu kısımda ayrıca açıklama yapılmayacaktır.

Mükelleflerin korunmasına yönelik düzenlemeler inceleme raporunun yapılması ile bitmemektedir. Hakkında rapor düzenlenen mükellef, raporla alakalı olarak yargı yoluna başvurma hakkına sahiptir ki bu durum da mükellefleri koruyucu niteliktedir.

B. FRANSIZ SİSTEMİNDE GEÇERLİ OLAN KORUYUCU DÜZENLEMELER

Fransız sisteminde vergi denetimi esnasında geçerli düzenlemelerden bahsetmeden önce Fransız mükellef hakları bildirgesi hakkında bilgi vermek gerekmektedir. Mükelleflerin korunması ve idare ile ilişkilerinin nasıl olması gerektiğini belirlemek için hem yasama (LPF art.L10 ve devamı) hem de yürütme organı düzenlemeler yapmışlardır.

İdare ile mükellef arasındaki ilişkinin iyileştirilmesi ve mükelleflere yönelik koruyucu tedbirlerin alınması için idari hizmetlerdeki şeffaflığı ve açıklığı güvence altına alan 83-1025 no.lu 28 Kasım 1983 tarihli bir kararname yayınlanmıştır. Daha sonraki aşamalarda kanunlar, idari düzenleyici işlemler ve mahkeme kararları ile mükelleflerin hakları ve korunmalarına yönelik değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

Mükelleflerin vergi denetimi sırasında kendileri ile ilgili hakları ve koruyucu tedbirleri bilmeleri mümkün olmadığı için, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkiler konusunda Eylül 2005 tarihinde Fransız vergi idaresinde köklü bir değişiklik yapılmış ve “La charte du contribuable” (Mükellef Bildirgesi) yayınlanmıştır. Mükellef Bildirgesi verginin tahsilini kolaylaştırmak için idarenin ve mükelleflerin sorumlulukları ve hakları hakkında bilgiler içeren bir belge niteliğindedir.

Bu bildirme kitapçık şeklinde (32 sayfa) olup birkaç bölümden oluşmaktadır. Bildirme her mükellefin ulaşabilmesi için www.impot.gouv.fr internet sitesinden de yayınlanmaktadır.

İdare ve mükellef ilişkisi hakkında detaylı bilgiler içeren bu bildirgenin kaynağı “İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi (İYHB)”dir. Bildirgenin giriş kısmında eşitlik (İYHB m.6), vergilendirme ve vergide eşitlik ilkesi (İYHB m.13), verginin kanuniliği ilkeleri (İYHB m. 14) esas alınarak mükellef-idare ilişkisine yön verildiği belirtilmektedir. Vergi denetimi şeklinin ve mükelleflerin korunmasının kanunla düzenlendiği, bu kanunların iyi bir şekilde uygulanmasından da idarenin sorumlu olduğu ve idarenin işlemlerinin de yargı denetimine açık olduğu belirtilmiştir.

Bu bildirme kapsamında açıklanan konuları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Vergi idaresinin hayatı kolaylaştırmaya yönelik hizmetleri,
- Mükelleflerin yükümlülükleri,
- İdarenin mükelleflere saygısı ve onların haklarını kabul etmesi,
- İyi niyet karinesi,

- Denetim sürecinde mükelleflerin denetim elemanları ile birliktelik içerisindeki bir takım yükümlükleri; denetim sırasında mükelleflerin neler yapması gerektiği, aksi davranışların ne gibi sonuçlar doğurabileceği; mükellefin hatası veya kaçakçılığı gibi bir durum tespit edilirse ne gibi sonuçlarla karşılaşılacağı,
- İdarenin adil davranması, ve bu kapsamda;
 - ✓ Alanında profesyonel olduğu,
 - ✓ Mükellefe karşı tarafsız ve gerçekçi davrandığı,
 - ✓ Mükellef ile ilişkisinde dengeyi araştırdığı,
 - ✓ Şeffaf olduğu.
- Mükellefin sadık olması ve bundan kastedilenin de;
 - ✓ Vergi deklarasyonunun doğru ve tam olması,
 - ✓ İdarenin bilgi taleplerine karşı açık, net, tam ve zamanında cevap verilmesi,
 - ✓ Durumları ne ise onu bildirmeleridir.

Türk sistemindeki mükellef hakları bildirgesi idarenin tek taraflı ve taahhüdü niteliğinde olmasına karşılık Fransız sistemindeki mükellef hakları bildirgesi iki taraflı bir nitelik taşımaktadır. İdarenin yükümlülüklerinin ve neler yapacağını belirtmiş olmasının yanında idare ile mükellef ilişkilerindeki usul kuralları, mükelleflerin neler yapması gerektiği, ne gibi haklarının olduğu ve denetim süreci hakkında da bilgiler içermektedir. Bundan dolayı Fransız mükellef hakları bildirgesi daha kapsamlı ve detaylı bir belge niteliğindedir.

Bu bildirge dışında özellikle vergi denetimine tabi mükelleflerin haklarının ve korunmalarının sağlanması için düzenlenmiş başka bir bildirge daha vardır:” *La charte des droits et obligations du contribuable vérifié*” (Denetime Tabi Tutulmuş Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi).

Bu bildirgenin içeriğinde sadece hakların ve yükümlülüklerin ne olduğu değil, denetim sürecindeki her aşamanın nasıl gerçekleşeceği, kullanılan belgelerin nasıl bir içeriğe sahip olması gerektiği hakkında da bilgiler yer almaktadır. Bu bilgiler mükelleflerin korunması ile hak ve yükümlülüklerini bilebilmeleri açısından çok önemlidir. 30 sayfalık bir kitapçık şeklinde hazırlanmış olan bu bildirge mükellefler için bir el kitabı niteliğindedir.

Vergi denetimleri sırasında idarenin mükelleflere bu bildirgeyi vermesi gerekmektedir (BOI-CF-PGR-20-10-20120912). İdare bu yükümlülüğü yerine getirmez ise denetim işlemi usule aykırılıktan dolayı geçersiz sayılmaktadır. Bu şekildeki bir denetime bağlı olarak herhangi bir şekilde ek vergi alınması için tarih-yat yapılmış ise bu durumda denetimdeki usulsüzlük sebebiyle yapılan işlemler geçersiz sayıldığı için vergilendirme işlemi de iptal edilmektedir.

Mükellefe önceden haber verilmeden bir denetimin yapılması söz konusu ise, bu belgenin mükellefe imza karşılığında ilk görüşmede verilmesi gerekmektedir. İmza atılırken de idarenin yetkili elemanının düzenleyeceği tutanağa “mükelleflerin hak ve yükümlülükleri bildirgesitarihinde elden teslim edildi” şeklinde

yazılıp mükellefle imzalatılması gerekmektedir. Denetim aşamasında bildirgenin verilmesi uygulaması mükelleflerin korunması açısından çok büyük bir öneme sahiptir. Çünkü mükellef elindeki bilgiler çerçevesinde denetim elemanlarının herhangi bir hata yapıp yapmadığını takip edebilmektedir.

Bütün bu açıklamalardan sonra Fransız sistemindeki denetimin nasıl olduğuna bakmak gerekmektedir. Vergi denetimi, idareye mükelleflerin yükümlülüklerine uymalarını sağlama imkanı tanıdığı gibi ek vergilendirmenin yapılması gereken durumlarda da bunu yapmaya yetki verir (Bouvier, 2003:101).

Birden farklı şekilde denetim mekanizması vardır. İdarenin araştırma ve soruşturmaları için kullandığı yöntemleri şöyle sıralamak mümkündür: Bilgi toplama (le droit de communication et la demande information), arama ve belgelere el koyma (le droit de visite et saisie de documents) ve soruşturma (le droit d'enquête).

Denetimlerin şekline bakacak olursak da iki şekilde incelemek mümkündür. Birincisi, iç kontrol (le contrôle fiscal interne) ki bu uygulama Türkiye'deki şekli ile daha çok yoklamaya eş değerdir. İkincisi ise dış kontrol (le contrôle fiscal externe) ki bu da vergi incelemesi (la vérification de comptabilité) ve sadece gelir vergisine tabi olanların denetimi (examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, - ESFP) şeklinde ikiye ayrılır.

Bu makalemizde Fransız sisteminde geçerli olan dış kontrol (la vérification de comptabilité) halindeki mükellefi koruyucu düzenlemelerden bahsedilecektir.

- *Mükellefin denetimden önce bilgilendirilmesi gerekmektedir.* Bilgilendirme yazısı ya da ihbarnamenin (l'avis de vérification) gönderilmesi zorunlu olup, bunun içeriğinde de mükellefin hangi yıllarla alakalı kayıtlarının denetleneceği, hangi vergi açısından denetim yapılacağı belirtilmelidir. (LPF art.47) Bunun yazılmaması halinde yapılan işlem geçersiz kabul edilmektedir.
- *Mükellef isterse yanında bir danışman (muhasibeci, yeminli mali müşavir veya avukat) bulundurabilir.* Mükellefe bu hak tanınmış olduğu için, idare ihbarnameyi gönderdikten sonra mükellefin ilk görüşme esnasında yanında bir danışman bulundurabilmesi için uygun bir süre vermelidir. Aksi durum işlemin geçersizliği sonucunu doğurmaktadır. Uygulamada Fransız Danıştay'ı (Le Conseil d'Etat) en az 2 günlük bir süreyi uygun süre olarak nitelendirmektedir.
- *Mükellef Hakları bildirgesinin gönderilmesi zorunludur.* Bununla alakalı açıklamalar daha önce yapıldığı için bu kısımda tekrarlamayacaktır.
- *Denetim sırasında mükellef denetimi yapan yetkili kişilerle kendi faaliyeti ve muhasebesi hakkında görüş alışverişinde bulunabilmektedir.* Durumu hakkında açıklama yapma hakkına sahiptir. Denetim elemanları muhasebe kayıtları hakkında bilgi almak istediklerinde mükellef ya da temsilcisi gerekli bilgileri verir.

- *Vergi incelemesinin belirli bir sürede bitirilme zorunluluğu da koruyucu tedbirlerdendir.* (LPF art.52) Basit usulde vergiye tabi olan şirketler için yapmış oldukları ciro miktarı ile de alakalı olarak, 3 aylık bir süre geçerlidir.
- *Daha önce denetimi yapılmış yıllar ile alakalı olarak tekrar ikinci bir denetim yapılması söz konusu değildir* (LPF art.51). Ancak burada dikkat edilmesi gereken aynı dönem ve aynı vergiler için denetim yapılması söz konusu değildir. Daha önce sadece gelir vergisi açısından denetime tabi tutulmuş bir şirket, denetim zamanasını süresi içerisinde (3 yıl) katma değer vergisi açısından ayrı bir denetime tabi tutulabilmektedir.
- *Yapılan işlemlerle ilgili olarak mükellefin başvuru hakkı vardır.* Denetim sırasında veya denetimden sonra bu hakkını kullanabilmektedir (Michallon, t.y.). Bu başvuru inceleme elemanının kadro açısından üst kadrosunda olan kişiye başvurması şeklinde olmaktadır. Eğer mükellef denetim süreci ile alakalı olarak itiraz edeceği bir husus var ise Bölge Müfettişi'ne başvurabilmektedir.
- *Ek tarhiyat halinde, mükellef idareye başvurarak itiraz edebilmektedir.* İdare bu başvuruya 60 gün içerisinde cevap vermezse veya reddederse bu durumda yargı yoluna başvurma hakkı da bulunmaktadır. Burada da görüldüğü gibi mükellef idarenin vereceği kararlar karşısında bu mekanizmalar sayesinde korunmaktadır.

İdarenin denetim sonucunda mükellefin itirazına 60 gün içerisinde cevap vermesi de mükellefi koruyucu bir düzenlemedir. Ancak bu koruyucu düzenlemenin istisnası da mevcuttur. 6 Aralık 2013 tarih ve 2013-1117 numaralı Kanun'un 51. maddesi ile LPF art.57 A (Fransız Vergi Usul Kanunu 57 A maddesi) da yapılan değişiklik ile, herhangi bir şirket veya tüzel kişiliğin aktifinde 7.600.000 €'ye eşit veya daha fazla yatırım ve katılım hissesi söz konusu olursa bunlar için 60 günlük süre geçerli değildir (DF, 2013: 45). Bu düzenlemenin yapılmasının sebebi de mükellefin korunmasını engellemek değil, şirketin veya tüzel kişiliğin ekonomik açıdan kapasitesinin büyük olması sebebiyle idarenin 60 gün gibi kısa bir sürede gerekli incelemeleri yapıp cevap veremeyeceği anlayışıdır.

Fransız vergi hukukunda mükellefin korunması ile alakalı olarak yapılan düzenlemelerin büyük bir kısmı usule ilişkin düzenlemelerdir. Eğer mükellefler kendilerine yapılan ilk tebligattan itibaren usul kurallarına uygunluğun dışına çıkmış olup olmadığını incelerlerse, idarenin herhangi bir aşamadaki usul hatasından dolayı yapılan bütün işlemleri iptal ettirilebilmektedir.

Usul kurallarına verdikleri önemden dolayıdır ki, denetime başlanılırken mükellef hakları ve yükümlüklerine dair bildirge verilmektedir. Bu uygulama Türk sisteminde bulunmamaktadır. Böyle bir uygulamanın Türk vergi hukukunda hayata geçirilmesi halinde hem idare adına hareket eden denetim elemanları usul yönünden hata yapmamaya gayret edecekler; hem de mükellefler haklarını daha iyi bilecek konumda olacaklardır. Böyle bir uygulama ile de mükelleflerin güçlü olan idare karşısında korunması daha iyi sağlanmış olacaktır.

Türk sisteminden farklı olarak, Fransız sisteminde aynı dönemlerle alakalı olarak tekrar vergi incelemesi yapılması söz konusu değildir. Türk sisteminde böyle bir yasak olmamakla birlikte, pratik hayatta zaten pek uygulanmamaktadır.

III. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI İLE KORUMA

A. TÜRK SİSTEMİNDEKİ UYGULAMA

5520 sayılı Kanun ile hukuk sistemimize ilk defa girmiş olan transfer fiyatlandırması sistemi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, kurum ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır.

Yapılan bu düzenleme uluslararası uygulamalar ile uyum sağlanması için önemlidir. Emsallere uygunluk ilkesi ve buna nasıl ulaşılabileceği ile ilgili olarak da OECD'nin belirlemiş olduğu yöntemler kanun maddesinde yer almaktadır. Bu yöntemlerin uygulanması konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmış olup, istedikleri hallerde başka bir yöntem de kullanabilecekleri belirtilmiştir. Ancak mükellefler seçmiş oldukları yöntemlerle alakalı olarak vergi inceleme elemanlarının eleştirilerine maruz kalabilmektedirler. Bundan dolayı seçim yaparken çok dikkat etmek gerekmektedir.

Uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan ancak tespit edeceği yöntem konusunda eleştiriye maruz kalmak istemeyen mükellefler, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma yapmak suretiyle, ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerde uygulayacakları fiyat ya da bedel tespiti yöntemini belirleyebilmektedirler. Peşin Fiyat Anlaşması (PFA) olarak nitelendirilen bu yöntem Bakanlar Kurulunun 27.11.2007 tarihinde almış olduğu 2007/12888 no.lu Karar'ın 14 ve devamı maddelerinde detaylıca açıklanmaktadır.

Bu makalede PFA'nın nasıl olacağından ziyade mükellef açısından doğruduğu sonuçlar ele alınıp incelenecektir. BKK'nın 14. maddesinde bu anlaşmanın yapılma amacının olası vergi ihtilaflarının önüne geçmek olduğu açıkça belirtilmiştir. Bununla ilgili olarak yapılan ilk düzenlemede bu anlaşmanın 01.01.2008 tarihinden itibaren sadece büyük mükellefler için uygulanabileceği belirtilmiş olmasına rağmen, 2 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'in 2. maddesiyle değiştirilmiş ve 01.01.2009 tarihinden itibaren bütün kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabilmesi mümkün hale getirilmiştir. Yapılan bu düzenleme vergide eşitlik ilkesi açısından olumlu bir değişiklik olmuştur.

Yapılan anlaşma 3 yılı geçmemek üzere tespit edilen şartlar ve süre kapsamında kesinlik taşımaktadır. Mükellefler anlaşma şartlarına uydukları müddetçe koruma altındadırlar. Mükellefler bu anlaşma ile transfer fiyatlandırması sebebiyle idare ile uyuşmazlık yaşama riskini bertaraf etmiş olmaktadır.

Bu açıklamalardan anlaşma yapan mükelleflerin vergi incelenmesine tabi olmayacağı sonucu çıkarılmamalıdır. Mükellefler hakkında anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu

yapılabilmektedir. Diğer bir ifade ile yöntemin uygulanması, anlaşma şartlarına uyulup uyulmadığı incelenebilecektir ancak, inceleme sırasında seçilmiş olan yöntem incelemeye yetkili kişiler tarafından emsal bedele uygunluk açısından değerlendirilemeyecektir.

Bu anlaşmayı imzalayan mükellefler Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamak zorunda değildirler. Bunun yerine Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor hazırlamaktadırlar. Bu rapor sayesinde İdare mükelleflerin anlaşmaya uygun davranıp davranmadığını kontrol etmektedir.

Mükelleflerin korunması açısından çok önemli bir uygulama olmasına rağmen pratik hayatta çok başvurulmamaktadır. Anlaşma sürecinde mükellefler kendileri hakkında ticari sırları ve diğer hassas bilgileri vermek zorunda oldukları için bu yöntem çok tercih edilmemektedir. Bir de anlaşmanın bir tarafının idare olması sebebiyle süreç yavaş işleyebilmektedir. Bu da hızlı karar verip uygulamak zorunda olan şirketler açısından sorun teşkil edebilmektedir. 2008 yılından itibaren uygulanma imkanına sahip olan bu düzenleme ile ilgili olarak ilk anlaşma 15 Temmuz 2011 tarihinde imzalanmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir konu da yapılan anlaşmaların şahsiliğidir. Herhangi bir mükellef daha önce imzalanmış olan bir anlaşmayı emsal olarak alıp işlem yapamayacağı gibi yaptığı işlemlere kanıt olarak da gösteremeyecektir. Her anlaşma ilgili mükellefin durumuna göre hazırlanıp imzalanmaktadır.

PFA ismi gereği iki taraflı sözleşme olarak nitelendirilse de doktrinde bunun anlaşma olmadığı, vergi idaresinin mükellefe uygulanacak transfer fiyatlandırması konusunda kendisini bağlayıcı şekilde verdiği söz, bağlayıcı bilgi niteliğinde olduğunu savunanlar (Başaran Yavaşlar, 2013: 298) da vardır. “Ancak hem anlaşma ifadesinin hem de bu süreçte bilgi alışverişinde bulunulacak olmasının GİB ile mükellef arasında bir müzakere anlamına gelmediği kuşkusuzdur (Ağar, 2001: 310).” Çünkü mükellef tarafından yapılan anlaşma teklifi idare tarafından değerlendirilmekte ve olumlu veya olumsuz bir sonuca ulaşılmaktadır.

Sonuç olarak bu sistem ile mükellefler fiyat tespiti sebebiyle diğer bir ifadeyle emsal bedele uygun olmadığı iddiasıyla, idare ile karşı karşıya gelmemekte ve bu yönüyle de PFA'nın mükelleflere yönelik koruyucu bir düzenleme olduğu ortaya çıkmaktadır.

B. FRANSIZ SİSTEMİNDEKİ UYGULAMA

OECD'nin model vergi anlaşmasının 25. maddesinde öngörülen Peşin Fiyatlandırma Anlaşması, Fransız vergi sisteminde 7 Eylül 1999'da Fransız Resmi Gazetesinde yayımlanan idari emir (L'instruction du 7 septembre 1999) ile yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşma sayesinde idare vergi denetimi sırasında elde etmekte zorlanacağı bilgilere ulaşma imkanına sahip olmaktadır.

Bu anlaşma şirketlere kendi fiyat politikalarını belirleme konusunda güvenlik sağlamakta ve aynı zamanda vergisel açıdan riskli durumlarla karşılaşmalarını engellemiş olmaktadır.

Bu anlaşmanın yapılma amacı, uluslararası faaliyette bulunan mükelleflerin müşterileri ile aralarında fiyat belirleme esnasında karşılaşmış oldukları sorunları azaltmak veya bu sorunlara çözüm bulmaktır. Aynı zamanda bu mükelleflerin ekonomik çifte vergilendirme ile karşı karşıya gelmeleri de engellenmiş olmaktadır. Bu anlaşma ile idare ile mükellef arasındaki işbirliği imkanı da gelişmiş olmaktadır.

PFA'nın yapılması tamamen şirketlerin inisiyatifinde olup, zorunlu değildir. Yetkili vergi idaresi ile mükellef arasındaki yapılacak anlaşma çerçevesinde bilgi değişimleri sonunda taraflar anlaşılırsa bunu imzalayabilmektedirler. Anlaşma süresi, tarafların belge ve bilgileri verirken hızlı davranmaları ile alakalı olarak değişmekle birlikte, yaklaşık 18 aylık bir zaman dilimini kapsamaktadır. Anlaşmada fiyat belirleme konusunda hangi metodun uygulanacağı, hangi işlemler için ve ne kadarlık bir süre için geçerli olduğu yazılmaktadır. Bu anlaşma sayesinde mükellef, idarenin anlaşma kapsamındaki işlemleriyle alakalı olarak herhangi bir ek tarhiyat yapmasına veya ceza kesmesine karşı koruma altında olmaktadır. Bu anlaşmalar genellikle 5 yıllık bir süre için imzalanmaktadır.

PFA, uluslararası faaliyette bulunan şirketler ile bunların ortakları veya bağlı ortaklıklarının yapabileceği bir anlaşmadır. Genel Vergi Kanununun 57. maddesindeki (CGI art.57) işlemlerle alakalı olarak yapılabilmektedir. İlgili maddenin içeriği geniş olmakla birlikte, maddi ve maddi olmayan mallar veya hizmetlerle alakalı olarak yapılan faaliyetler PFA kapsamında değerlendirilmektedir. CGI art. 57 sadece kurumlar vergisi mükelleflerine değil gelir vergisi mükelleflerine de uygulanabilmektedir. Bu madde Fransız vergi kanunlarına tabi bütün şirketler için uygulanır. Şirketin faaliyetinin Fransa içinde veya dışında olmasının bir önemi yoktur (Loizon, 2000: 7).

Mükellefler açısından, bu anlaşmanın vergi güvenliği açısından bir araç olduğu söylenebilir. Çünkü uluslararası işlemlerin vergilendirilme rejimini öngörülebilir hale getirerek, belirsizliklerin ortadan kaldırmasına yardımcı olmaktadır (Giaccardo, 2002: 58).

Mükelleflerin yapmış oldukları işlemler sırasında kendilerini güvende hissetmeye ihtiyaçları olduğundan dolayı, LPF art.80 B-7'ye göre, idare fiyat belirlemesi konusunda mükellef ile anlaşmaya varmış ise, bu işlemler sebebiyle hiçbir şekilde ek vergi salınması söz konusu değildir. Mükelleflerin bu anlaşma kapsamında korunabilmesi vermiş oldukları bilgilerin doğru olması ve yapılan anlaşma hükümlerine uygun davranılması halinde mümkün olmaktadır (Lambert, 2011: 167).

Türk sistemi ile Fransız sistemi arasında bir uyum olmakla birlikte anlaşmanın geçerlilik süresi konusunda farklılık bulunmaktadır. Türk vergi hukukunda bu anlaşmalar 3 yıllık bir süre için yapılmasına rağmen Fransız vergi hukukunda 5 yıllık bir süre için yapılır.

SONUÇ

Koruma denilince ilk olarak bir kişi ya da şeyin başka bir kişi veya şeyden zarar görmesine engel olmak akla gelmektedir. Vergilendirme ilişkisinin zayıf tarafı olan mükelleflerin korunması denilince de, vergilendirme ilişkisindeki güçlü

tarafın temsilcisi konumunda olan idarenin tavır ve davranışları karşısında korunmaları anlaşılmaktadır.

Bu makale ile amaçlanan mükelleflere tanınan haklar ile mükelleflerin korunmasının farklı iki durumu ifade ettiğini belirtip, mükelleflerin korunması tabirine dikkat çekmektir. Türk vergi hukukunda her ne kadar mükelleflerin korunması müessesesi eksik olsa da mükellef hakları ile ilgili düzenlemeler mevzuatımızın değişik maddelerinde yer almaktadır. Ancak bu hakların tanınmış olması her zaman yeterli olmayıp bunlardan mükelleflerin ne kadar haberdar oldukları, idarenin bu haklara ne kadar riayet ettiği ve idare karşısında mükellefin haklarını kullanma esnasında ne kadar korunduğu ayrı bir önem taşımaktadır. Bu açıdan bakıldığında mükelleflerin korunması kavramı haklardan ayrı daha üst bir başlık gibi değerlendirilebilir.

İdareler, mükellef hakları ile ilgili olarak bildireler yayınlamaktadırlar. Bu hakların bir kısmı doğrudan mükellefi koruyucu nitelikte olmakla birlikte, bu bildireler kapsamında belirtilmemiş, vergi kanunları içerisine serpiştirilmiş halde farklı koruma hükümleri de olabilmektedir

Türk ve Fransız sisteminde mükelleflerin hak ve yükümlülükleri ayrı ayrı düzenlenmiştir. Ancak, Fransız sistemine karşılık, Türk sisteminde mükellefleri koruyucu tedbirler hak başlığı altında incelenmiş ve bazen geri planda kalmışlardır.

Fransız vergi hukukunda “mükelleflerin korunması” kavramı Türk vergi sistemine göre daha yerleşik bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede mükelleflerin korunabilmesi için yasa koyucu ve/veya idare bir takım haklar öngörmüşlerdir. Bu şekildeki düzenlemelerin amacı ise mükelleflere göstermelik de olsa bir hak tanımak değil, korunmayı sağlamak için nelerin yapılması gerektiği anlayışından kaynaklanmaktadır. Bundan hareket ile kanun koyucu L80 B du LPF’de açıkça “L80A da öngörülen korumalar” ifadesine yer vermiştir.

Bu makalemizde öncelikle özelgelerin koruyucu özelliğinden bahsedilmiş olup, idarenin fikir değiştirmesi karşısında mükelleflerin korunması açıklanmıştır. Hem Türk hem de Fransız vergi hukukunda yer almış olan düzenlemelerin amacı, güçlü devlet karşısında zayıf mükelleflerin zarara uğramasını engellemektedir. Ancak VUK m. 369’daki koruyucu düzenlemenin yanında 2010 yılında uygulamaya geçmiş olan özelge sistemi ve 425 no.lu Genel Tebliğ hükümleri (rapor düzenlenirken diğer özelgelerin de dikkate alınacağı hususu) birlikte ele alındığında mükelleflerin korunması açısından sakınca oluşturabilecek durumlar ile karşı karşıya kalmabilecektir. Bu sebeple, kanun hükmü ile idari düzenlemelerin bir bütünlük teşkil edecek şekilde, mükelleflerin korunması ilkesinden hareketle yeniden düzenlenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Mükellefleri koruyucu düzenlemelerin yer aldığı diğer bir alan da vergi denetimi esnasındadır. Her iki hukuk sisteminde de vergi denetimi sürecinde hem mükellefler hem de inceleme elamanları için uyulması gereken birtakım kurallar bulunmaktadır. Bunlara idarenin uymaması halinde denetimin geçersizliği ile karşılaşılabilir. Özellikle tebliğ ve incelemenin yapılacağı yer konusunda uygulamada sıklıkla idarenin kural ihlali yaptığı görülmekle birlikte, mükelleflerin

vergi denetimi sırasında kendilerini koruyucu nitelikteki haklarını bilmemelerinden dolayı hak ihlalleri de söz konusu olabilmektedir. Fransız vergi hukukunda geçerli olan vergi inceleme sürecine ilişkin bir bildirgenin Türk vergi hukukunda da uygulanması, bu yöndeki hak ihlallerinin önüne geçebileceği gibi mükelleflerin de korunmasına büyük katkı sağlayacaktır. Çünkü Fransız sisteminde geçerli olan Denetime Tabi Tutulmuş Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi'nde, makalemizin içeriğinde de detaylıca belirtildiği gibi, mükelleflere yönelik denetimin her aşaması ile ilgili bilgiler bulunmaktadır.

Son olarak makalemizde bahsetmiş olduğumuz mükellefleri koruyucu diğer bir düzenleme de Peşin Fiyat Anlaşması (PFA)'dır. Mükelleflerin transfer fiyatlandırması sebebiyle idare ile karşı karşıya kalmaması için, kanun koyucu fiyat belirleme hususunda mükelleflere PFA yapma imkânı tanımıştır. Bu uygulama idare karşısında mükellefleri koruyucu nitelikte olmasına rağmen, pratik hayatta etkinliği çok değildir, çünkü mükellefler kendilerine ait ticari ve mali bilgileri idareye vererek fiyat belirleme yolunu çok tercih etmemektedirler. Bununla birlikte ticari hayatta zamanın çok önemli olması sebebiyle ve idare ile yapılan işlemlerin uzun olmasından dolayı da başvurulan bir yöntem olmamaktadır. İdarenin süreler konusunda bürokrasiyi azaltıcı uygulamalar yapması bu uygulamayı tercih edilecek bir durum haline getirebilir. Böyle olması durumunda da mükellefi koruyucu olan bu düzenlemenin de etkin kullanılması mümkün hale gelebilecektir.

Devletler, mükelleflerin haklarını arttırıp onları korumaya yönelik tedbirler almalıdırlar ki vergilendirme sürecinde problemlerle karşılaşmasınlar. Koruma tedbirlerinin alınmaması halinde vergi bilincinin oluşmasında eksiklikler olabilmekte ve sonuç olarak da daha az vergi tahsil etmek gibi bir durum ile karşılaşabilmektedir.

Mükellef haklarının korunmasına yönelik tedbirler arttıkça mükelleflerdeki vergi ödeme bilinci de gelişecektir. Bu durum ayrıca mükelleflerin gönüllü uyumlarını da arttıracaktır. "Gönüllü uyum vergi idarelerindeki kaliteyi arttıracaktır (Çetin, 2010: 197)."

KAYNAKÇA

- AĞAR, Serkan; (2011), **Transfer Fiyatlandırması: Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Birinci Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- BURGUBURU, Julie; David LUBEK and Sylvie GUILLEMAIN; (2008), “Ameliorer la Sécurité Juridique des Relations Entre L’administration Fiscale et Les Contribuables : Une Nouvelle Approche”, Rapport Au Ministre du Budget, des Comptes Publics et de La Fonction Publique.
- ARIKAN, Zeynep; (1998), “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları”, **D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, 13 (2), ss.127-133.
- ASLAN, Abdullah; (2008), “Mükellef Hakları Ankara Barosu Paneli”, İnternet Adresi: <http://www.ankarabarusu.org.tr/Arkasayfa.aspx?S=/paneller/panel2008>, Erişim Tarihi: 10.05.2015.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; (2013), “Peşin Fiyatlandırma anlaşmaları ve Bu Anlaşmaların Anayasal Sınırları”, **Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyum Bildiri Kitabı**, 6 Mart 2012, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi, ss.291-310.
- BOUVIER, Michel; (2003), **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l’impôt**, 5^eéd. Paris: LGDJ.
- COSSALTER, Philippe; (2013), “Article L. 80 A LPF et Opposabilité de la Doctrine Administrative : C’est Clair... Quoi que”, İnternet Address: [http://www.revuegeneraledudroit.eu/blog/2013/03/10/article-l-80-a-lpf-et-opposabilite-deladoctrineadministrativecestclairquoi/#.VKBwIZDm7A](http://www.revuegeneraledudroit.eu/blog/2013/03/10/article-l-80-a-lpf-et-opposabilite-deladoctrineadministrativecestclairquoi/), Date of Access: 28.12.2014.
- ÇETİN, Güneş; (2010), “Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- DİLBİR, Emircan ve Gökhan BELGE; (2012), “Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi – I”, **Vergi Dünyası**, 366, ss.136-141.
- ERDEM, Tahir; (2013) “Kanun Hükmünde Özelge (Birel Açıklamalardan Genel Düzenleyici Sonuçlara Ulaşmak Mümkün mü?)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 113, İnternet Adresi: http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=266, Erişim Tarihi: 20.12.2014.
- EROL, Ahmet ve Nergiz ELMAS; (2014), “Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları-I”, **Yaklaşım**, 262, İnternet Adresi: <http://www.versav.org/vergi-incelemesi-surecinde-mukellef-haklari>, Erişim Tarihi: 22.12.2014.
- EROL, Ahmet ve Nergiz ELMAS; (2014), “Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları-II”, **Yaklaşım**, 263, İnternet Adresi: <http://www.versav.org/vergi-incelemesi-surecinde-mukellef-haklari-ii/>, Erişim Tarihi: 22.12.2014.
- Gelir İdaresi Başkanlığı**; (2016), “Gelir Müdürlüğü Kamu Hizmet Standartları Tablosu”, İnternet Adresi: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1243>, Erişim Tarihi: 12.05.2015.

- GIACCARDO, Bérengère; (2002), “Le Contrôle des Prix de Transfert”, Université Panthéon Assas (Paris II), Mémoire de DEA de Droit International.
- KARAMAN, Vacide; (2011), “Vergi İncelmelerinde Mükellef Hakları”, **Yaklaşım**, 228. ss.296-301.
- KARYAĞDI, Nazmi; (2008), “Mükellef Hakları Ankara Barosu Paneli”, İnternet Adresi:<http://www.ankarabarusu.org.tr/Arkasayfa.aspx?S=/paneller/panel2008> Erişim Tarihi: 10.05.2015.
- LAMBERT, Thierry; (2011), “La Sécurité du Contribuable vis à vis de L’administration”, in Jacque BUISSON (Ed.), **La Sécurité Fiscale**, Paris: Harmattan, pp.179-189.
- LAMBERT, Thierry; (1985), “Le Contribuable Face à L’administration Fiscale”, *Psychologie et Science Administrative*, PUF, **Collection CURAPP**, 2, pp. 102-121, Internet Address: http://rue89.nouvelobs.com/sites/news/files/assets/document/2014/09/lambert_1.pdf, Date of Access: 23.04.2015.
- LOIZON, Olivier; (2000), “Le Contrôle Des Prix de Transfert”, Université Paris II (Panthéon Assas), Mémoire de DEA de Droit International.
- MICHALLON, Jean-Jacques; (2014), “Les Garanties du Contribuable Verifié”, Internet Address: <http://www.avocat-fiscaliste-paris.j2m-online.fr/control-fiscal-verification-comptabilite-esfp-proposition-rectification/les-garanties-du-contribuable-verifie/>, Date of Access: 25.10.2014.
- ÖNER, Erdoğan; (2014), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Üçüncü Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ÖZPEHRİZ, Niyazi; (2006), “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, **Vergi Dünyası**, 294, ss.109-113.
- Resmi Gazete**; (2010), “28 Ağustos 2010 tarih ve 27686 sayılı Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik”, İnternet Adresi: www.mevzuat.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.04.2015.
- TÜRKAY, İmdat; (2013), “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”, **Vergi Sorunları**, 299, ss.148-163.
- Revue de Droit Fiscal**; (2013), “Delai de Réponse Aux Observations du Contribuable Limite à 60 Jours: Non-application Aux Sociétés Holding Importantes”, n° 51-52, ss. 45-46.
- BOFIP**; (2012), “BOI-CF-PGR-20-10-20120912”, Internet Address: <http://bofip.impots.gouv.fr> Date of Access: 14.05.2015.
- Direction Générale Des Impôts**; (1999), “L’instruction du 7 septembre 1999”, BOI 4-A-8-99, No 171 du 17 septembre 1999, Internet Address: <https://prixdetransfert.files.wordpress.com/2008/01/boi-4-a-8-99.pdf> Date of Access: 02.05.2015.
- Direction Générale Des Finances Publiques**; (2015), “La Charte du Contribuable Verifié”, Internet Address: www.impot.gouv.fr, Date of Access: 02.05.2015.
- Direction Générale Des Finances Publiques**; (2015), “La Charte du Contribuable”, Internet Address: www.impot.gouv.fr, Date of Access: 02.05.2015.