

II. OTURUM

TÜRK VE FRANSIZ VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA MÜKELLEFLERİN KORUNMASI

Yrd. Doç. Dr. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ*

Özet

Yasa koyucu vergilendirme işlemlerinde verginin taraflarına (devlete ve mükellefe) bazı yetki, görev ve sorumluluklar vermiştir. Vergilendirme ilişkisinin pasif tarafı olan mükelleflerin korunması amacıyla da vergi kanunlarıyla veya düzenleyici işlemlerle bir takım haklar tanınmıştır. 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 gerekir. Bu çalışmada, idarenin görüş değiştirmesi karşısında mükellefin korunması, vergi denetimi sırasındaki koruyucu düzenlemeler ve transfer fiyatlandırması müessesesi kapsamında peşin fiyatlandırma anlaşmasının koruyucu yönü üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: mükelleflerin korunması, mükellef hakları, peşin fiyatlandırma anlaşması, vergi denetimi

Abstract

The lawmaker gives rights, duties and responsibilities to the parties of taxation(government and taxpayer). Tax laws and regulations provide some protective rights for taxpayers as a passive side of tax relationship. 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 study, I will examine that protection of taxpayer if tax administration change his opinion and

* Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi,
neslihankaratas@hotmail.com

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

Giriş

Yasa koyucu vergileme işlemlerinde verginin tarafları olan devlet ve mükellefe bazı yetki, görev ve sorumluluklar vermiştir. Verginin alacaklısı konumunda olan devlete vergilendirme yetkisi verilmiş ve bu yetkinin nasıl ve kimler tarafından kullanılacağına dair düzenlemeler yapılmış olmasına rağmen; mükellefin daha çok ödev ve yükümlülükleri ön plana çıkmıştır. Mükellefin ilk akla gelen ve asli ödevi vergisini zamanında usulüne uygun şekilde ödemesidir. Nasıl mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmeleri önemli ise, mükelleflerin hakları da o derece önemlidir. Vergi yasalarında vergileme sürecinde mükelleflerin haklarını savunmaları amacıyla başvuracakları yollar sayılmıştır. Ancak yasa koyucunun ihmal etmemesi gereken bir husus vardır ki bu da mükelleflerin korunması müessesidir.

2005 yılında yayımlanan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun ile gelir idaresi yeniden yapılandırıldı. İlgili Kanun'da belirtildiği gibi mükellef haklarını gözeterek, mükellef odaklılık temel ilkelerine uygun bir idarenin yapılanması (Karyağdı, Ankara Barosu Paneli) esası kabul edildi. 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. (Türkay,2013:149) İlgili Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) yapılandırılmış ve mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve bunlara yönelik hizmetlerini yerine getirmek görevleri içerisinde yer almıştır. Bununla birlikte GİB'in en önemli görevlerinden biri de mükellef haklarının korunması olarak kabul edilmiştir. Bu kapsamda değişik düzenlemeler yapılmıştır. Bütün bu uygulamaların gereği olarak 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi yayımlanmıştır. Bu bildirgenin ismi her ne kadar mükellef hakları olsa da içeriğine bakıldığında daha çok idarenin tek taraflı taahhüdü niteliğindedir. Çünkü idarenin neler yapacağına dair ifadeler yer almaktadır.

GİB bünyesindeki Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı ve Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı mükellef haklarının korunmasını sağlamak ve buna ilişkin gerekli alt yapıyı hazırlamak, mükellef şikâyetlerini

değerlendirmek ve bu konuda gerekli tedbirleri almak ve uyum bozukluklarını tespit ve analiz etmek, çözümler üretmek gibi görevler üstlenmiştir. (Güneş.2010:2)

Fransız vergi hukukunda da idarenin denetim ve düzeltme yetkisine karşılık mükelleflerin sahip oldukları bir takım haklar ve koruyucu düzenlemeler mevcuttur. Koruyucu düzenlemelerin kaynağı, Türk hukukunda olduğu gibi, anayasa, yasalar, idari düzenleyici işlemler ve mahkeme kararlarıdır.

Yargı kararlarının bu konuda çok önemi vardır. Yol gösterici nitelikte kararlar vardır. 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. İlgili raporda özellikle üç alanda alınacak tedbirlerle mükelleflerin daha iyi koruma altında olacağından bahsedilmiştir. (Ameliorer la Sécurité...2008:5)

- Hukuk normlarının yapılması sırasında ve idarenin bu normları uygularken dikkat etmesi gereken hususların neler olduğu;
- Bu normların uygulanmasının pratikteki şekillerinin nasıl olduğu yani idare mükellef ilişkilerinin şekli;
- Vergi yargılaması sürecinin uzunluğundan bahsedilmiştir.

Ancak bu üç alanda gerekli tedbirlerin hepsi alınsa dahi, hakim karşısında savunma hakkının tanınmaması durumunda, yürürlükte bulunan yasal düzenlemelerin uygulaması garanti edilemez. Çünkü idarenin herhangi bir şekilde hukuka aykırı davranması halinde mükellef yargı yoluna başvurabilmeli ve kendini savunabilmelidir. 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,2011:157)

Vergi mükelleflerine tanınan haklar, kamu gücünü kullanan vergi idaresinin işlemleriyle mükelleflerin hak ve çıkarlarını etkilemeden önce, mükelleflerin bir takım hak ve yetkilerle donatılarak belirli standartlar çerçevesinde korunmasını sağlamayı amaçlamaktadır. (ÖZPEHRİZ, 2006:110)

Mükellef hakları ile mükelleflerin korunması kavramları birbirleriyle ilişkili olmalarına rağmen farklı iki durumu ifade etmektedir. Mükelleflerin korunması denilince karşımıza iki taraflı bir ilişki çıkıyor: Kamu hukukundan doğan yetkisine dayanarak vergi koyan devlet ve bu yetkiyi fiili olarak kullanan idare karşısında, vergi ve diğer mali yükümlülükleri ödemek

zorunda olan pasif taraf olarak da nitelendirilebilecek olan mükellef vardır. Pasif taraf olan mükellefin idare karşısında korunması demokratik hukuk devletinin bir zorunluluğu olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergilendirme ilişkisindeki taraflar özel hukuk ilişkisindeki gibi eşit durumda olmayıp taraflar arasında kamu gücünün kullanımından doğan bir eşitsizlik vardır.

Verginin kanuniliği ilkesi mükelleflerin korunmasında önemli bir yer teşkil eder. Verginin ne üzerinden, ne zaman, hangi esaslara göre ve ne kadar alınacağını bilmesi, mükelleflerin haklarının korunmasıyla yakından ilgilidir.(Aslan, Ankara Barosu Paneli) Bununla birlikte mükelleflerin yargı yoluna başvurabilmeleri de haklarının korunması açısından çok önemli bir yer teşkil eder.

Mükelleflerin korunması sadece ulusal çerçevede değil uluslararası çerçevede de değerlendirilmesi ve ele alınması gereken önemli bir durumdur. Bu özellikle uluslararası faaliyette bulunan mükellefler ve birden fazla devlet ile bağı bulunan (ikamet, çalışma vs.) mükellefler için söz konusudur. Bundan dolayı, devletler uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması ve bilgi değişim anlaşmaları imzalamaktadırlar.

Mükelleflerin korunması kavramı Fransız vergi hukukundaki karşılığı ile «garantie du contribuable» yasa koyucu ve idarenin arka plana atmaması gereken bir müessesedir. Çünkü mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmesinde, devlet karşısında haklarının güvence altında olduğu ve kendisinin korunduğu bilincinin yerleşmesinin çok büyük bir önemi vardır. Vergiden kaçınma ya da vergi kaçakçılığı ile mücadelede en önemli unsur vergi ödeme bilincinin yerleşmesidir. Bu bilincin yerleşmesi için de yasa koyucunun ve idarenin yapmış olduğu düzenlemelerde mükellefleri de korumaları gerekmektedir. Mükelleflerin kendilerini güvence altında hissetmeleri yapmış oldukları faaliyetlerde veya işlemlerde emin adımlarla yürümelerini sağlayacaktır ve idarenin keyfi davranışlarını önleyecektir.

Bu kapsamda, çalışmamızın 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, daha sonra vergi denetimi sırasındaki koruma ve son olarak da transfer fiyatlandırması kapsamında yapılan peşin fiyat anlaşmaları kapsamında korumadan bahsedeceğiz.

1. İdarenin görüş değiştirmesi karşısında mükellefin korunması

1.1 Türk Sisteminde Geçerli Olan Düzenlemeler

Mükellefler, vergi kanunlarının karmaşıklığı, sık sık değişmesi ve kanunlardaki boşluklardan dolayı uygulamada tereddüde düştükleri konularda nasıl hareket edecekleri konusunda bilgilendirilmeye ihtiyaç duyabilmektedirler.

Türk hukuk sisteminde mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlarda vergi idaresinden izahat talep edebilmeleri Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Yazılı izahat olarak nitelendirilen bu düzenlemeye uygulamada özelge ya da mukteza denilmektedir. Özelge ya da mukteza, tereddüde düşülen belirli bir konuda yapılması gerekenleri açıklayan yol gösterici yazı olarak anlaşılabilir. (Erdem, 2013)

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 doğrulamaya ya da bir dayanak elde etmeye yönelik olarak mukteza isteğinde bulunmaktadırlar (Arıkan, 1998:129).

Mükellefler özelge talebinde bulunurlarken izahat istedikleri konu ya da olayı açık bir şekilde ve tüm maddi unsurları ile ortaya koymalıdır. Aksi halde idarenin verdiği cevap gerçek olay ya da durumla uyuşmaz.

Özelgelerin nasıl verileceği ile ilgili usul ve esaslarla alakalı olarak Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (MİTCDY) (1961) yayımlanmıştır. Bu yönetmelikte kimlerin nereden, ne şekilde özelge talebinde bulunabileceği konusunda detaylı açıklamalar yer almıştır. Bu çerçevede bakacak olursak özelgeler;

- Mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince talep edilebilir. (MİTCDY 9/1. madde)

- Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamazlar. (MİTCDY 9/2. madde)

- Mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilir.(MİTCDY 10/1. madde)

- Diğer mükellef veya vergi sorumluları özelge talepleri için, ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara; ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birine başvurur. (MİTCDY 10/2. madde)

- Özelge Talep Formu kullanılmak suretiyle talep edilebilir. Bunun dışındaki şekiller kabul edilmez. (MİTCDY 10/3. madde)

İzahat isteme hakkının etkin şekilde kullanılabilmesi için, idarenin de üzerine düşen görevleri zamanında yerine getirmesi gerekir. Yani özelge talebine doğru, açık, net ve zamanında cevap vermelidir. Yapılacak bir işlemle alakalı olarak sonradan verilen bir muktezanın hiçbir önemi yoktur. Türk hukukunda süre ile ilgili kanunda net bir düzenleme yoktur. GİB'in Gelir Müdürlüğü Kamu Hizmet Standartları Tablosuna göre 45 günlük bir süre vardır. Fakat uygulamada bu süreye pek uyulamamaktadır.

Özelge vermeye yetkili kişiler mükelleflere, kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve daha önce aynı konuda bildirilen Bakanlık görüşleri doğrultusunda bilgi vereceklerdir. Bütün bu kaynaklarda soruya çözüm bulamıyorsa yorum ilkelerini esas olarak çözüm üretmelidirler. Çözüm yine de bulunamıyorsa kendi görüşleri ile birlikte konuyu Bakanlığa iletceklerdir.

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 ile alakalı olarak da sınırlama mevcuttur. Kanun koyucunun idarenin özelge düzenlemesi ile hedeflediği amaç mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulamaları ile ilgili tereddüte düştükleri zaman onlara bir anlamda yol göstermektir. Yani şahsi bir bilgi talebi söz konusudur. Mükellef veya sorumlunun şahsına verilmiş bir özelge olmadığı durumda, bu özelgenin yanılma halinin uygulanmasına esas teşkil etmesi mümkün değildir. (Danıştay, K.2007/448) Bundan dolayı aşağıdaki konularda özelge talep edilmesi mümkün değildir (MİTCDY 8. madde).

- Başkalarının vergi 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 nci maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124 üncü 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.

Özelgelerle ilgili olarak değinilmesi gereken diğer bir husus da özelgelere ulaşma konusundadır. Önceki düzenlemede verilen muktezanın bir örneği de ilgili vergi dairesine gönderilmekteydi. VUK m.413'te yapılan değişiklikle kanun koyucu mükelleflerin kendi durumlarına uygun özelgeleri inceleyebilmelerine imkan tanımak için GİB tarafından özelgelerin internet ortamında yayımlanacağını hüküm altına almıştır. 16/01/2010 tarihinde uygulamaya konulan özelge sistemi ile, mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap vermek, muhatabın teke indirilmesi, başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması, internetten yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, mükellefin uyum maliyetini azaltmak, idarenin iş yükünü hafifletmek, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak amaçlanmaktadır. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/> Bu sistem sayesinde özelgeler arasındaki karışıklık engellendiği için, mükellefler arasındaki eşitsizlik ve adaletsizlik de bir anlamda engellenmiş oldu. Çünkü özelge verilmeden önce olayla alakalı başka bir özelge olup olmadığı kontrol etme imkanı var.

Her ne kadar mükellefler internet üzerinden özelgeleri inceleyebiliyorlarsa da, bu durum onların bireysel başvurularına engel teşkil etmez.

Özelgeler, kişilerin talepleri üzerine açıklanan idarenin görüşünü ifade ettiğinden gerek soran gerekse yargı mercileri açısından bir bağlayıcılığı yoktur. Bunların inceleme elemanlarını da bağlayıcı etkisi ise 6009 sayılı

Kanunun (2010) yürürlüğe girmesine kadar söz konusu değildi. Ancak 6009 sayılı Kanunun 9. maddesi ile VUK'un 140'inci maddesinin birinci fıkrasına (5) numaralı bent eklenmiştir. Buna göre "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". Bu düzenleme ile sirkülerler de vergi incelemesi sırasında bağlayıcı kaynak durumuna getirilmiştir.

Sirküler, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'in 2. Maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: 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. Özelgeler tek bir kişiye yönelik olduğu halde, sirkülerler aynı durumda olan herkese yöneliktir. Tek bir konuda bir kişiye yönelik özelge vermektense, sirküler vasıtasıyla bütüncül bir izahatta bulunmak uygulamada birlik sağladığı gibi mükelleflerin korunması açısından da önemlidir. Sirküler ve özelgeler vergi hukukunun tali kaynakları arasında bulunmaktadır ve yeni bir hüküm getirmeyip, idarenin görüşünü açıkladığı idari işlem niteliğindedirler.

Her ne kadar VUK m.140'a eklenen bent hükmünde açıkça özelge 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 özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği öngörülmüştür. Bundan dolayı, 5. bent hükmünde özelge ifadesi kullanılmamış olsa da vergi incelemesi sonunda yazılacak raporlarda özelgenin dikkate alınması ve buna göre raporların düzenlenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Özelgelerle ilgili bu düzenlemeden sonra 425 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ (2013) ile de önemli değişiklikler yapılmıştır. Buna göre: "Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporda, özelgede 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 özelgede 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 özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir.

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

Bu tebliğde de belirtildiği gibi vergi inceleme raporları düzenlenirken sadece mükellefe verilen özeldeler değil aynı durumda olanlara verilmiş olan özeldeler de dikkate alınacaktır. Yani mükellefin kendi talebi dışındaki özeldelere de bağlayıcılık kazandırılmıştır. Ancak bu uygulama dikkat edilecek olan husus verilen özelgenin aynı durumda olan bütün mükellefler için uygulanabilir olması gerekliliğidir. Aynı konuda birden fazla özelge olması halinde en güncel olan özelge dikkate alınacaktır.

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

Özeldeler hakkında verdiğimiz bu genel açıklamalardan sonra, mükellefin korunması ile özelge ilişkisine değinmekte fayda var. Mükellef, idarenin vermiş olduğu görüşe uygun davranmak zorunda değildir. Ancak uygun davranılmaması halinde ve yapılan işlemin hukuka aykırılık taşıması durumunda hukuki ve cezai yaptırımlarla karşılaşması söz konusu olur.

Bunun aksi durumunda, yani idarenin görüşü kapsamında yapılan işlemler sebebiyle mükellefler VUK m. 369 kapsamında koruma altına alınmış olup; bunlar hakkında vergi cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması söz konusu değildir. Ancak bunun uygulanabilmesi için kesilmesi gereken ceza ile yanılmaya neden olan durum arasında illiyet bağının bulunması gerekir.

VUK'un 369'uncu maddesine göre vergi cezası ve gecikme faizi kesilmemesinin şartları vardır:

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

Bu üç şart bir arada gerçekleşirse mükellef VUK m.369'dan yararlanır. Ancak kanun maddesinden de anlaşılacağı gibi, özgelelerde yanılma olması halinde, ileride mükellef aleyhine ikmalen veya resen tarhiyat yapılmasını önleyemez, sadece mükellefe ceza kesilmesini ve gecikme faizi hesaplanmasını önlerler.

Yaptığımız bütün bu açıklamalardan da açıkça görülebileceği gibi mükellef açısından bağlayıcı olmayan bir idari işlem vergi incelemeleri elemanları açısından bağlayıcı olabiliyor. Vergi incelemesi sırasında özgelere aykırı bir rapor yazılması mümkün gözüküyor.

İdarenin açıkladığı görüşlere bağlılık sağlamak ve bu görüşler arasında bir bütünlük olması için yapılmış olan bu düzenlemelerdeki amaç da bir anlamda mükelleflerin korunmasıdır. Ancak bu düzenleme ile mükellef inceleme elemanını karşısında koruma altına alınmış olmasına rağmen, VUK 369'uncu madde çerçevesinde korumanın olabilmesi için özgelere kişilerin şahsına yönelik olarak verilmesi gerektiği konusunu gözden kaçırmamak gerekir.

Buradan şu soruyu sorabiliriz. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sitesinde yayınlanan özgelere inceleyerek bir işlem tesis etmiş olan bir mükellef idarenin görüşünü değiştirmesi karşısında koruma altında mıdır? 425 nolu Genel Tebliğ'de Rapor Değerlendirme Komisyonlarında aynı durumdaki bütün özgelere incelenerek bir değerlendirme yapılır dediğine göre internet üzerinden yayınlanan özgelere göre işlem yapan mükellef de 369'uncu maddeden faydalanabilir mi?

Ne kanun koyucu ne de idare bu konuda net bir düzenleme yapmamış. Bu durumda yorum tekniklerinden faydalanarak olaya bakılabilir. Kanun maddesinde "mükellefin kendisine yazı ile" ifadesi kullanılmış olmasına rağmen, kanun koyucunun ve idarenin mükellef haklarının korunması çerçevesinde yapmış olduğu düzenlemeleri de göz önüne alırsak, geniş yorum yapılarak bunların da korunması mümkündür denilebilir. Ancak vergi hukukunda kanunda açık ve net olarak belirlenmiş hususlarla alakalı olarak genişletici yorum yapmak mümkün değildir. Kanunda net şekilde belirtilen

bir durum hakkında daha sonra yayınlanan düzenleyici işlemlerle ile değişiklik yapmak mümkün değildir. Yani 425 nolu Genel Tebliğ ile inceleme elemanları açısından bağlayıcılık hükmü getirilerek mükelleflerin korunması amaçlanmışsa da bu durumun kanun hükmüne eklenecek bir ifade ile yapılması daha uygundur. Hali hazırdaki uygulamada sorunlarla karşılaşmak mümkündür. Çünkü kanun metnindeki ifade ile tebliğ metni karşılaştırıldığında kanunun bağlayıcılığı karşısında tebliğe dayanılarak işlem yapmak mümkün değildir. Her ne kadar Genel Tebliğ yayınlamadaki amaç kanunun nasıl uygulanacağı ve yorumlanacağı olsa da, idarenin farklı şekilde uygulamalar yapması söz konusu olabilir. Bu da mükellefi koruma amacıyla yola çıkılmasına rağmen, mükellefin korunmaması ve hatta adalet ve eşitlik ilkeleriyle de çelişir.

Ayrıca, GİB'in Özelge Sistemi incelendiğinde de bu durumun mümkün olmadığını görüyoruz. Özelge Sistemi'nde Genel Bilgi adı altında yapılan açıklamada "Onaylanan özelgelerin bir örneği sistem içinde örnek özelge havuzuna atılacaktır. Böylece tüm yetkili birimlerin bu özelgeleri görmeleri ve daha sonraki talepler için örnek olarak almaları mümkün olacaktır.

Özelge havuzunda örneği oluşan özelgeler için merkeze tekrar onaya gönderilmeyecektir. Özelge otomasyon sisteminde örnek alınan özelge ilgi tutularak özelge yine aynı şekilde özelge otomasyon sistemi kullanılarak oluşturulacaktır." ifadelerine yer verilmiş. Yani bir mükellef daha önceden yayınlanmış bir özelge ile aynı konuda talepte bulunursa, bu durumda idare ilgili özelgeyi referans göstererek mükellefe cevap verir. Verilen cevap da direkt olarak talepte bulunan mükellefin ismine yapıldığı için koruma kapsamına dahil edilir.

Buradan hareket edersek mükellefin kendisine yönelik olmayan internet sitesinde örnek olarak yayınlanan izahatler VUK m.369'a göre koruma kapsamına girmez. "Mükellefler 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 süremeyeceklerdir"(Erdem).

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 farklılıklar sebebiyle mükellefler arasında eşitsizlik yaratılması ve kötüye kullanımının

engellenmesi hedeflenmiştir. Ancak VUK'un 369 'uncu maddesinde yapılacak bir değişiklik ile korumanın kapsamının yeniden düzenlenmesinde fayda vardır.

1.2 Fransız Sisteminde Geçerli 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 yorumlamasına karşılık mükellefleri koruyucu bir mekanizma imkânı sağlıyor." (Cossalter, 2013)

LPF art. L80A mükelleflere idarenin kanun maddelerini yorumlamasından kaynaklanan durumlarda görüşünü değiştirmesi karşısında hukuki bir koruma sağlamaktadır. İdarenin bu görüşleri "doctrinefiscal" olarak nitelendirilmekte olup, vergi idaresi tarafından yayınlanan talimatlar şeklindedirler. Bunlar Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır ve internet üzerinden tüm mükelleflerin kullanımına açık şekilde yayınlanırlar. www.impot.gouv.fr internet sitesi üzerinde bütün talimatları bulmak mümkündür. Bu koruma bütün vergi kanunları, harçlar ve Genel Vergi Kanunu (CodeGénéraldesImpôts-CGI) kapsamında tahsil edilen veya uygulanan diğer ödemeler için yapılan yorumlamaları kapsar. Ancak parafiskal nitelikteki diğer zorunlu ödemeler konusunda yapılan yorumları bu çerçevede değerlendirilmez.

İlgili maddeye göre, eğer mükellef idarenin talimat veya sirkülerler aracılığıyla yapmış olduğu yoruma göre bir işlem tesis ederse, idarenin daha sonra farklı bir yorum yapması halinde hiçbir şekilde vergi miktarında artış yapılamaz. 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 vardır.

Bu maddenin uygulanabilmesi için,

- Vergi idaresi tarafından bir vergi kanununun talimat veya sirküler şeklinde yorumlanmasının söz konusu olması halinde, mükelleflere ek vergi konusunda koruma sağlanır.

- Buna karşılık, idarenin yorumunun kaynağı farklı ise, ki genellikle idareden yazılı görüş sorulması halinde söz konusu olur, bu durumdaki koruma sadece verginin miktarının arttırılmaması şeklinde oluyor.

LPF art. L80 B “procédure de rescritgénéral” 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 madde metnini detaylıca inceleyecek olursak şunlarla karşılaşabiliriz.

- Yazışma resmi olmalıdır : İdareden istenilen bilgi talebine karşılık verilen cevap yazılı şekilde olmalıdır ve yetkili idari memur tarafından imzalanmalıdır. Verilen cevaptaki yeterli, kesin ve belirli açıklamalarının olması yazışmanın resmi olarak kabulü için yeterlidir. Bu durum Fransız Danıştay 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 belirtilmiş. Buna göre en az Kamu Gelirleri Genel Müdürlüğü (DirectionGénéraledesFinancesPubliques-DGFIP) bünyesinde yer alan denetim elemanı olmalıdır. Sadece bu memurlar vergilendirilecek matrahı tespit edebilirler ve vergi miktarının yükseltilmesine karar verirler. 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. Yani 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 bulunması gerektiğidir. Çünkü talebe karşılık idarenin vereceği cevap için de belirli bir süreye ihtiyaç vardır.

- Mükellefin bilgi talebi kendi durumu ile ilgili olmalıdır. Başka mükelleflerle ilgili olan talep kabul edilmez. Bunun tek istisnası ise, mükellefin bir sözleşme ve faaliyet gerçekleştirmesi halinde bu duruma alakalı olarak başka kişiler hakkında bilgi talebi olabilir ancak diğer mükellefler için eşitlik ilkesi sekteye uğratılmamalıdır. (CE, 2004:n°249978)

- Mükelleflerin bağlı buldukları vergi dairesinde bilgi talebinde bulunulabilir. Yetkili olmayan vergi dairesine gönderilen talep, ilgili vergi dairesine transfer edilir ve mükellef konu ile ilgili olarak bilgilendirilir. İadeli taahhütlü mektup ile gönderilmelidir. Talep yazısında mükellef kendi şahsi bilgilerini (isim soyisim veya şirket ismi, adresi) yazmalı ve talep konusu olan olay açık şekilde anlatılmalıdır. Talep yazısındaki eksiklik sebebiyle vergi idaresi mükelleften ek bilgi isteyebilir. Bunun da iadeli taahhütlü mektup ile gönderilmesi gerekir. Bu süreçte iadeli taahhütlü mektup kullanılması özellikle sürelerin hesaplanması açısından önemli

olduğu kadar; mükellefin bilginin yoktu şeklindeki itirazlarını bertaraf etmek içindir.

- Bilgi talebi kendi durumları ile alakalı olarak uygulanacak hukuki düzenlemeyle ilgili olmalıdır. Yani mutla bir durum tespiti olmalıdır. Mesela mükellefin hangi faaliyeti kapsamında hangi vergilendirme rejimine tabi olduğu, yapılan giderlerin indirimi konusunda karşılaştıkları tereddütlerde, vergisel anlamda hangi ülke rejimine bağlı olduğunun tespiti(ikametgah ülkesi mi- faaliyet ülkesi mi) gibi konular olabilir.

- 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 değerlendirilir.

- Vergi idaresi mükellefin izahat talebine 3 aylık bir sürede cevap vermek zorundadır. Mükelleflerin bu süresi de göz önünde bulundurarak talepte bulunmaları gerekir.

- Bu madde kapsamında mükellefin korunabilmesi için iyi niyetli olması gerekir. Yukarıda da belirtildiği gibi talebini tüm ayrıntıları ile idareye açıklamalı ki idare ona göre cevap versin. Eğer mükellef aynı konu ile alakalı olarak birden fazla vergi dairesinden bilgi talebinde bulundu ve bunu de 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 alınması 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 hissetmezler ve vergiye uyum ve vergi bilincinin yerleşmesi açısından ters etki yapar.

Mükellefin korunmasının başlangıcı, idarenin görüşüne göre hareket ettiği gün itibarıyla başlar. 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 uyum söz konusudur. Aradaki en önemli fark özgelilerin bağlayıcılığı konusudur. Özgelilerin vergi denetim elemanlarını bağlayıcı özelliği karşısında, Fransız sistemine göre idarenin görüşleri tavsiye nitelikli kararlar olup denetim elemanları bunlara uygun davranmak zorunda değildir.

Diğer bir fark da süre konusundadır. Türk hukukunda 45 günlük bir süre vardır. Ancak uygulamada idare bu süreyi geçebilmektedir. Geç gelen

cevapların ise mükellef için hiç bir önemi kalmamaktadır. Bu da mükelleflerin korunması açısından sıkıntılı bir durum olup, süreye uyum konusunda gerekli düzenlemelerin yapılması mükellef haklarının korunması açısından önem arz etmektedir.

2. Vergi Denetimi Sırasında Mükelleflerin Korunması

2.1 Türk Sisteminde Geçerli Olan Koruyucu Düzenlemeler

Türk vergi hukuku ve Fransız vergi hukukunda ilke olarak beyan esas geçerlidir. Beyan esas, her mükellefin kendi gelir ve giderini en iyi bilir varsayımından hareketle, mükelleflerin kendi kazançlarını kendilerinin vergi idaresine beyan etmesi esasıdır. Mükellefler, kanunların belirlemiş olduğu usul ve esaslara uygun olarak süresinde beyannamelerini vermekle yükümlüdürler. Beyan esasında mükellefin görevi vergi matrahını beyan etmek, idarenin görevi de yapılan beyanın doğruluğunu kontrol etmektir. (Öner, 2014:100) Verilen beyannameler aksi ispat edilene kadar doğru kabul edilir. Türk vergi hukukundaki delil serbestisi ilkesi gereğince, vergi idaresi beyannamelerin doğru olmadığını her türlü belge ile ispat edebilir.

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 ve Belge, 2012:137)

Vergi idaresinin mükellefin beyanı üzerinden vergiyi hesaplamakla yükümlü olmasına karşılık olarak, mükelleflerin de vergilerin doğru hesaplanması ve vergi miktarının doğru bulunmasını isteme hakkı vardır. Bu çalışmamızda özellikle vergi incelemeleri sırasında mükelleflerin sahip oldukları haklar çerçevesinde mükelleflerin korunmasından bahsedeceğiz.

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 mükelleflere bir takım haklar tanınmış olmasının nedeni mükellefleri korumaktır. Korumanın sağlanması için sadece mükellefe hak tanınmış olması yeterli olmadığı için,

inceleme sırasında uyulması gereken temel ilkeler de ilgili yönetmeliğin 5. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin a fıkrasında da açıkça belirtildiği gibi 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. Mükelleflere tanınan haklardan birkaçına bakacak olursak şunlara değinebiliriz.

Vergi incelemelerinin yetkili kişilerce yapılması bir zorunluluktur. Yetkili kişilerin kim olduğu VUK m.135'te sayılmıştır. Buna göre vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir. VUK 136'nı maddeye göre vergi incelemesini yapan kişiler, kendilerinin yetkili olduklarına dair resmi fotoğraflı bir belgeyi mükellefe göstermek zorundadırlar. Mükellefin bu hakkı, yetkili olmayan kişilerin mükelleflerin defter ve belgelerini incelemesinin engellenmesinde koruyucu bir önlemdir. (Çetin, 2010:101)

Fransız sisteminde de aynı ilke geçerli olup denetimin şekline göre yetkili kişiler farklılaşabilmektedir. Vergi denetimi sırasında herhangi bir şekilde yetki aşımı olduğunda yapılan işlem geçersiz kabul edilir.

Vergi incelemesine başlanılmadan önce inceleme konusunun mükellefe bildirilmesi, vergi incelemesinin istisnai haller (iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi sebeplerin varlığı halinde incelemenin inceleme elemanının dairesinde yapılması mümkündür) dışında mükellefin iş yerinde yapılması, vergi incelemesinin belirli bir sürede (tam inceleme yapılması halinde 1 yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde 6 ay içerisinde) bitirilmesi zorunluluğu gibi düzenlemelerin amacı da mükellefleri koruyucu niteliktedir. İncelemenin mükellefin izni olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında yapılamayacağı şeklindeki düzenleme de mükellefi koruyucu hükümlerdir.

Süre açısından konuyu ele alırsak, uzun süre iş yerinde inceleme elemanlarının bulunması mükellefleri olumsuz yönde etkileyebilir. Bu yüzden 6009 sayılı Kanun ile süre sınırlaması getirilmiştir. Süre sınırlamasındaki belirleyici unsur da tam veya sınırlı inceleme ayrıımıdır. Bununla ilgili olarak kanun maddesinde bir tanımlama yoktur. Ancak

Yönetmeliğin 3'üncü maddesinde tam inceleme 'bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini' şeklinde tanımlanmıştır. Sınırlı inceleme de tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade eder şeklinde belirtilmiştir.

Vergi incelemesini yapacak olan kişilerin tarafsız bir şekilde davranmaları da mükellefleri koruyucu düzenlemelerdendir. 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 ve Elmas, 2014:262) Bu yükümlülük Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'in 5'inci maddesinde de düzenlenmiştir.

Vergi inceleme elemanlarının tarafsız ve objektif davranma zorunluluğu yanında düzenleyecekleri tutanaklarda da kendi yorumları değil inceledikleri konuya ilişkin defter ve belgeler üzerinden yaptıkları tespitler ve bulguların yer alması bir zorunluluktur. Tutanaklar incelenen konuya ilişkin çekilmiş fotoğraf gibidir. (Erol ve Elmas, 2014:263) Mükellef lehine ve aleyhine olan bütün hususlardan bahsetmelidir. VUK m. 141' e göre de eğer mükellefin itirazı veya bir konuyla alakalı değerlendirme var ise bunu da tutanakta belirtmelidir.

Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek hakkına sahiptirler. (Karaman, 2011:228) Bu düzenleme sayesinde mükellefler teknik olan konularda yanlarında bulundurdıkları kişilerden yardım alabileceklerdir. Bu da koruyucu bir düzenlemedir.

Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi inceleme elemanları idarenin yayınlamış olduğu özelge ve sirkülerlere uygun inceleme raporları düzenlemek durumundadırlar. 6009 sayılı Kanunu'nun 9. Maddesi ile VUK m. 140'a eklenmiş olan bu düzenleme idarenin uygulamaları arasında bütünlük sağlaması ve mükellefleri idare karşısında koruması açısından çok önemlidir. Bu konuya yukarıda özelge kısmında detaylıca değindik. Bu yüzden tekrar bu kısımda açıklama yapmayacağız.

Mükelleflerin korunmasına yönelik düzenlemeler inceleme raporunun yazılması ile bitmemektedir. Hakkında rapor düzenlenen mükellef, raporla

alakalı olarak yargı yoluna başvurma hakkına sahiptir, ki bu durum da mükellefleri koruyucu niteliktedir.

2.2 Fransız Sisteminde Geçerli Olan Koruyucu Düzenlemeler

Türk sisteminde geçerli olan vergi denetimi sırasında geçerli olan koruyucu düzenlemelerden bahsettikten sonra Fransız sistemine de bakmakta fayda var. Bu kısımda öncelikli olarak Fransız mükellef hakları bildirgesinden bahsettikten sonra vergi denetimi aşamasındaki koruyucu düzenlemelerden bahsedeceğiz.

Mükelleflerin korunması ve idare ile ilişkilerinin nasıl olması gerektiğini belirlemek için hem yasama (LPF art.L10 ve devamı) hem de yürütme organı değişik düzenlemeler yapmıştır.

İdare ile mükellef arasındaki ilişkinin iyileştirilmesi ve mükelleflere yönelik koruyucu tedbirlerin olduğu, idari hizmetlerdeki şeffaflığı ve açıklığı güvence altına alan 83-1025 nolu 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 korunmalarına vergi denetimi açısından bakıldığında şunu rahatlıkla görmek mümkün. Hangi tür vergi denetimi yapılırsa yapılsın mükelleflerin sahip olduğu bir takım haklar ve koruyucu tedbirler vardır. Ancak bu hak ve korumalardan maalesef mükelleflerin büyük bir kısmı haberdar değildir. Bunlar da göz önünde bulundurularak mükellef vergi idaresi arasındaki ilişkiler konusunda Eylül 2005 tarihinde Fransız vergi idaresinde köklü bir değişiklik yapıldı ve “La charte du contribuable ” (Mükellef Bildirgesi) yayınlandı. Verginin tahsilinin kolaylaştırılması ve hem idarenin hem de mükelleflerin sorumlulukları ve hakları hakkında bilgiler içeren bir bildirge dir.

Bu bildiğe kitapçık şeklinde(32 sayfa) olup birkaç bölümden oluşmuştur. Bildirgeye her mükellefin ulaşabilmesi için http://www2.impots.gouv.fr/documentation/charte_contrib/index.htm internet sitesinden de yayınlanmaktadır.

İdare ve mükelleflerin ilişkisi üzerinde detaylı bilgiler içeren bu bildirge kaynak olarak “ İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi”ni esas almıştır. Bildirgenin giriş kısmında şu açıklamalar yer almaktadır. İnsan Ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’nin 6. maddesindeki eşitlik, 13. maddesi vergilendirme ve

vergide eşitlik ilkesi 14. maddedeki verginin kanuniliği ilkeleri esas alınarak mükellef- idare ilişkisine yön verdikleri belirtilmiştir. Vergi denetimi şeklinin ve mükelleflerin korunmasının kanunla düzenlendiği belirtilmiş olup bu kanunların iyi bir şekilde uygulanmasından da idare sorumludur. İdarenin işlemleri de yargı denetimine açıktır.

Vergi idaresi mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları vergisel yükümlülükleri kolaylaştırma ve hafifletme için çalışmaktadır. Mükelleflerin herhangi bir sıkıntı ile karşılaşmaları halinde de onlara her türlü yardımda bulunacaklarını bildirmektedirler. Bu çerçevede de idare, mükellefler ile ilişkilerini iyileştirme çabası içerisinde.

Bu bildirge kapsamında açıklanan konuları sırasıyla şöyle sıralayabiliriz:

- Vergi idaresinin hayatı kolaylaştırmaya yönelik hizmetlerinden bahsedilmektedir.

- Mükelleflerin ne gibi yükümlülükleri olduğundan bahsediliyor.

- İdarenin mükelleflere saygı duyduğu ve onların haklarını kabul ettiğinden bahsedilmekte ve hatta ilk cümle olarak iyi niyetin karine olarak kabul edildiği yazılmaktadır.

- Denetim sürecinde mükelleflerin denetim elemanları ile birliktelik içerisinde bir takım yükümlüklerinden bahsediliyor. Denetim sırasında mükelleflerin neler yapması gerektiği, aksi davranışların ne gibi sonuçlar doğurabileceğinden bahsediliyor. Denetimde idare mükellefin hatası veya kaçakçılığı gibi bir durum tespit ederse ne gibi sonuçlarla karşılaşılacağından bahsediyor.

- İdarenin adil davrandığından ve bu kapsamda

i. Alanında profesyonel olduğu

ii. Mükellefe karşı tarafsız ve gerçekçi davrandığından

iii. Mükellef ile ilişkisinde dengeyi araştırdıklarından

iv. Şeffaf olduğundan bahsediliyor.

- Mükellefin sadık olduğundan bahsedilmektedir. Mükellefin sadık olmasından kastedilen de:

i. Vergi deklarasyonunun doğru ve tam olması

ii. İdarenin bilgi taleplerine karşı açık, net, tam ve zamanında cevap verilmesi

iii. Durumları ne ise onu bildirmeleridir.

Türk sistemindeki mükellef hakları bildirgesi idarenin tek taraflı ve taahhüdü niteliğinde olmasına karşılık Fransız mükellef bildirgesi iki taraflı bir nitelik taşımaktadır. İdarenin yükümlülükleri ve neler yapacağı belirtilmesine karşılık, idare ile ilişkilerdeki 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*” (Kontrol Edilen Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi).

Bu bildirgenin içeriğine kısaca baktığımızda denetim sürecindeki her aşama ile ilgili olarak bilgiler yer almaktadır. Vergi kontrolü karmaşık ve sadece uzman olanların anlayabileceği bir süreçtir. Bundan dolayı bu bildirgenin vermiş olduğu bilgiler mükelleflerin korunması, hakları ve yükümlülüklerini bilebilmeleri açısından çok önemlidir. 30 sayfalık bir kitapçık şeklinde hazırlanmış olan bu bildirge mükellefler için bir el kitabı niteliğindedir. Buna rağmen, bu konuda bir bilgisi olmayan mükelleflerin anlaması maalesef kolay bir şey değildir. Bildirge içerisinde sadece hakların ve yükümlülüklerin ne olduğu değil, denetim sürecindeki her aşamanın nasıl gerçekleşeceği, kullanılan belgelerin nasıl bir içeriğe sahip olması gerektiği hakkında da bilgiler vardır.

Vergi denetimleri sırasında idarenin mükelleflere bu bildirgeyi vermesi gerekiyor. (BOI-CF-PGR-20-10-20120912) İdare bu yükümlülüğü yerine getirmez ise denetim işlemi geçersiz sayılır. Eğer herhangi bir şekilde ek vergi alınması için tarhiyat yapılmış ise bu durumda denetimdeki usulsüzlük sebebiyle yapılan işlemler geçersiz sayıldığı için vergilendirme işlemi de iptal edilir.

Eğer, mükellefe önceden haber verilmeden bir denetim yapılması söz konusu ise, bu belgenin mükellefe imza karşılığında ilk görüşmede verilmesi gerekiyor. İmza atılırken de idarenin yetkili elemanının düzenleyeceği tutanağa “mükelleflerin hak ve yükümlülükleri bildirgesitarihinde elden teslim edildi” şeklinde yazılıp mükellefle imzalatılması gerekir. 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 gerekir. 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), araştırma (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 (Vérification de comptabilité) ve sadece gelir verisine tabi olanların denetimi (examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, - ESFP) şeklinde ikiye ayrılır.

Bu çalışmamızda Fransız sisteminde geçerli olan dış kontrol (Vérification de comptabilité) halindeki mükellefi koruyucu düzenlemelerden bahsedeceğiz.

i. Mükellefin kontrol yapılmadan önce bilgilendirilmesi gerekir. Bilgilendirme yazısı ya da ihbarname (l'avis de vérification) nin 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 edilir.

ii. Mükellef isterse yanında bir danışman (muhabebeci, yeminli mali müşavir veya avukat) bulundurabilir. Mükellefe bu hak tanınmış olduğu için, idare ihbarnamayı gönderdikten sonra mükellefe uygun bir süre vermelidir ki ilk görüşme esnasında yanında bir danışman bulundurabilsin. Aksi durum işlemin geçersizliği sonucu doğurur. Uygulamada Fransız Danıştay'ı (Le Conseil d'Etat) en az 2 günlük bir süreyi uygun süre olarak nitelendirmiştir.

iii. Mükellef Hakları bildirgesinin gönderilmesi zorunludur. Bununla alakalı açıklamalar yukarıda yapıldığı için bu kısımda tekrarlamayacağız.

iv. Denetim sırasında mükellef denetimi yapan yetkili kişilerle kendi faaliyeti ve muhasebesi hakkında görüş alışverişinde bulunabilir. Durumu hakkında açıklama hakkına sahiptir. Denetim elemanları muhasebe kayıtları hakkında bilgi almak istediklerinde mükellef ya da temsilcisi gerekli bilgileri verir.

v. 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.

vi. 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 tutulabilir.

vii.Yapılan işlemlerle ilgili olarak mükellefin başvuru hakkı vardır. Denetim sırasında veya denetimden sonra bu hakkını kullanabilir. (Michallon, t.y.) Bu başvuru inceleme elemanının kadro açısından üst kadrosunda olan kişiye başvuru hakkı niteliğindedir. Eğer mükellef denetim süreci ile alakalı olarak itiraz edeceği bir husu var ise Bölge Müfettiş'ine başvurabilir.

viii. Ek tarhiyat halinde, mükellef idareye başvurarak itiraz edebilir. İdare bu başvuruya 60 gün içerisinde cevap vermezse veya reddederse bu durumda yargı yoluna başvurma hakkı da vardır. Burada da görüldüğü gibi idarenin vereceği kararlar karşısında bu mekanizmalar sayesinde korunmaktadır.

Mükellefin 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 idare 60 gün gibi kısa bir sürede gerekli incelemeleri yapıp cevap veremez 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 işlemler iptal ettirilebilir.

Usul kurallarına verdikleri önemden dolayıdır ki, denetime başlanılırken mükellefe hakları ve yükümlüklerine dair bildirge verilmektedir. Bu uygulama Türk sisteminde yoktur. Böyle bir uygulamanın Türk vergi hukukunda hayata geçirilmesi halinde hem idare adına hareket eden denetim elemanları usul yönünden hata yapmamaya gayret edeceklerdir; hem de mükellefler haklarını

daha iyi bilecektir. 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 yapmak söz konusu değildir. Türk sisteminde böyle bir yasak olmamakla birlikte, pratik hayatta zaten pek uygulanmamaktadır.

3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması ile Koruma

3.1 Türk Sistemindeki Uygulama

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

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

Uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü 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 belirleyebilirler. Peşin Fiyat Anlaşması (PFA) olarak nitelendirilen bu yöntem Bakanlar Kurulunun 27.11.2007 tarihinde almış olduğu 2007/128888 nolu Karar'ın 14 ve devamı maddelerinde detaylıca açıklanmıştır.

Biz burada PFA'nın nasıl olacağından çok mükellef açısından doğurduğu sonuçları ele alacağız. BKK'nın 14. Maddesinde bu anlaşmanın yapılma amacının olası vergi ihtilaflarının önüne geçmek olduğu açıkça belirtilmiştir. Bu uygulamadan sadece Kurumlar Vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir. Bununla ilgili olarak yapılan ilk düzenlemede bu

anlaşmanın 01.01.2008 tarihinden itibaren sadece büyük mükellefler için uygulanabileceği belirtilmiş olmasına rağmen 2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 2. Maddesiyle değiştirilmiş ve 01.01.2009 tarihinden itibaren bütün kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir. Yapılan bu düzenleme vergide eşitlik ilkesi açısından iyi bir değişiklik olmuştur.

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

Bu açıklamalardan anlaşma yapan mükelleflerin vergi incelenmesine tabi olmayacağı sonucu çıkarılmamalıdır. Mükellefler hakkında anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilir. İnceleme sırasında yöntem eleştiri konusu yapılmayacak. Ancak yöntemin uygulanması, anlaşma şartlarına uyulup uyulmadığı incelenebilecektir.

Bu anlaşmayı imzalayan mükellefler Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamak zorunda değillerdir. Bunun yerine Peşin Fiyatlandırma anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor hazırlar. Bu rapor sayesinde İdare mükelleflerin anlaşmaya uygun davranıp davranmadığını kontrol eder.

Mükelleflerin korunması açısından çok önemli bir uygulamasına rağmen uygulamada çok başvurulamamaktadır. Çünkü anlaşma sürecinde mükellefler kendileri hakkında ticari sırları ve diğer hassas bilgileri vermek zorunda oldukları için 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 etmektedir. 2008 yılından itibaren uygulanma imkanına sahip olan bu düzenleme ilgili olarak ilk anlaşma 15 Temmuz 2011 tarihinde imzalanmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir konu da yapılan anlaşmaların şahsiliğidir. Yani bir mükellef imzalanmış olan bir anlaşmayı emsal olarak kullanarak işlem yapamadığı gibi yaptığı işlemlere kanıt olarak da gösteremez. Böyle bir uygulama kesinlikle kabul edilmemekte ve mükellefler için koruma sağlamamaktadır. 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 da vardır. (Başaran Yavaşlar, 2013:298) Ancak hem anlaşma ifadesinin hem de bu süreçte bilgi alışverişinde bulunulacak olmasının GİB ile bir müzakere anlamına gelmediği kuşkusuzdur. (Ağar, 2001:310)

3.2 Fransız Sistemindeki 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 imkanı elde ediyor.

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

Bu anlaşmanın yapılma amacı, uluslararası faaliyette bulunan mükelleflerin faaliyetleri sırasında fiyat belirleme sırasında karşılaştıkları sorunları çözmek veya aza indirmektir. Aynı zamanda bu mükelleflerin ekonomik çifte vergilendirme ile karşı karşıya gelmeleri de engellenmiş oluyor. Bu anlaşma ile idare ile mükellef arasındaki işbirliği imkanı da gelişmiş oluyor.

Bu anlaşmanın yapılması tamamen şirketlerin insiyatifinde olup, zorunlu değildir. Yetkili vergi idaresi ile mükellef arasındaki yapılacak anlaşma çerçevesinde bilgi değişimleri sonunda taraflar anlaşılırsa bunu imzalarlar. Anlaşma süresi, tarafların belge ve bilgileri verirken hızlı davranmaları ile alakalı olarak değişmekle birlikte, yaklaşık 18 aylık bir zamandır. Anlaşmada fiyat belirleme konusunda hangi metodun uygulanacağı, hangi işlemler için ve ne kadarlık bir süre için geçerli olduğu yazılır. Bu anlaşma sayesinde mükellef idarenin, anlaşma kapsamındaki işlemlerle alakalı olarak herhangi bir ek tarhiyat ya da cezaya karşı korunmaktadır. Bu anlaşmalar genellikle 5 yıllık bir süre için imzalanırlar.

PFA, uluslararası faaliyette bulunan multinasyonel şirketler ile bunların ortakları veya bağlı ortaklıklarının yapabileceği bir anlaşmadır. Genel Vergi Kanununun 57'nci maddesindeki (CGI art.57) işlemlerle alakalı olarak yapılabilir. İlgili maddenin içeriği geniş olmakla birlikte, maddi ve

maddi olmayan mallar veya hizmetlerle alakalı olarak yapılan faaliyetler PFA kapsamında değerlendirilir. CGI art. 57 sadece kurumlar vergisi mükelleflerine değil gelir vergisi mükelleflerine de uygulanabilir. “ Bu madde Fransız vergi kanunlarına tabi bütün şirketler için uygulanır. Şirketin faaliyetinin Fransa içinde veya dışında olmasının bir önemi yoktur.” (Loizon, 2002:7)

Mükellefler açısından, bu anlaşmanın vergi güvenliği açısından bir araç olduğu söylenebilir. Çünkü Uluslararası işlemlerin vergilendirilme rejimini öngörebilme hale getirerek, belirsizlikleri ortadan kaldırmaya yardımcı olur. (GIACCARDO, 2002:58)

LPF art.80 B-7’ye eğer idare fiyat belirlemesi konusunda mükellef ile anlaşmaya varmış ise, bu işlemler sebebiyle hiçbir şekilde ek vergi salınması söz konusu değildir. Çünkü mükellefler yapmış oldukları işlemler sırasında kendilerini güvende hissetmeye ihtiyaçları vardır. Mükelleflerin korunması ise vermiş oldukları bilgilerin doğru olması ve yapılan anlaşma hükümlerine uygun davranılması halinde mümkündür. (Lambert, 2011:167)

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

Sonuç

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

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)

Demokrasilerin gelişmesiyle bağlantılı olarak, bazı kişilerin de istemiş olduğu gibi, mükellef gerçek statüsüne kavuşturulmalı ki bu durum idare ile ilişkisini açıklığa kavuşturmasına imkan tanısin. (Lambert, 1985:120-121)

Kaynakça

- AĞAR, Serkan, Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yaklaşım Yayıncılık 2011
- ARIKAN, Zeynep, Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları, D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:13, Sayı:II, Yıl:1998, s.127-133
- ASLAN, Abdullah, Mükellef Hakları Ankara Barosu Paneli, 20.12.2008
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, Peşin Fiyatlandırma anlaşmaları ve Bu Anlaşmaların Anayasal Sınırları, Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyum Bildiri Kitabı, İstanbul, 2013, s.291-310.
- BOUVIER, Michel, Introductionaudroitfiscalgénéral et à la théorie de l'impôt, 5^eéd. Paris 2003, LGDJ
- COSSALTER, Philippe, Article L. 80 A LPF et opposabilité de la doctrine administrative: c'estclair... quioique, 10 mars 2013 <http://www.revuegeneraledudroit.eu/blog/2013/03/10/article-l-80-a-lpf-et-opposabilite-de-la-doctrine-administrative-cest-clair-quoi-que/#.VKBwIZDm7Aerişim> 28.12.2014
- ÇETİN, Güneş, Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Celal Bayar Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, bastırılmamış, 2010
- DİLBER, Emircan/BELGE, Gökhan, Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi – I, Vergi Dünyası Sayı 366, Şubat 2012, s.136-141.
- ERDEM, Tahir, Kanun Hükmünde Özelge (Birel Açıklamalardan Genel Düzenleyici Sonuçlara Ulaşmak Mümkün mü?), Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2013, Sayı, 113, http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=266, erişim 20.12.2014
- EROL, Ahmet & ELMAS, Nergiz, Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları-I, Yaklaşım, Ekim 2014, Sayı 262, <http://www.versav.org/vergi-incelemesi-surecinde-mukellef-haklari> erişim 22.12.2014
- EROL, Ahmet &ELMAS, Nergiz, Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları-II, Yaklaşım, Kasım 2014, Sayı 263, <http://www.versav.org/vergi-incelemesi-surecinde-mukellef-haklari-ii/erişim> 22.12.2014.
- GIACCARDO, Bérengère, Le contrôle des prix de transfert, Université Panthéon Assas (Paris II), Mémoire de DEA de Droit International, 2002
- KARAMAN, Vacide, Vergi İncelmelerinde Mükellef Hakları, Yaklaşım, Aralık 2011, Sayı 228. s.296-301. www.yaklaşım.com. erişim 20.12.2014
- KARYAĞDI, Nazmi, Mükellef Hakları Ankara Barosu Paneli, 20.12.2008
- LAMBERT Thierry, La sécurité du contribuable vis à vis de l'administration, La sécurité fiscale sous direction de Jacques Buisson, édition Harmattan, décembre 2011.

- LAMBERT, Thierry, Le contribuable face à l'administration fiscale, Psychologie et science administrative, PUF, Collection CURAPP, 2, 1985, p. 120-121
http://rue89.nouvelobs.com/sites/news/files/assets/document/2014/09/lambert_1.pdf.
- Olivier LOIZON « Le contrôle des prix de transfert », Université Paris II (Panthéon Assas), Mémoire de DEA de Droit International, Septembre 2002.
- MICHALLON Jean-Jacques, Les Garanties du Contribuable Vérifié, <http://www.avocat-fiscaliste-paris.j2m-online.fr/controle-fiscal-verification-comptabilite-esfp-proposition-rectification/les-garanties-du-contribuable-verifie/erişim> 25.10.2014
- ÖNER, Erdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık 3. Baskı Ankara 2014.
- ÖZPEHRİZ, Niyazi, Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması, Vergi Dünyası, Sayı 294, Şubat 2006, s.109-113.
- TÜRKAY, İmdat, Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları, Vergi Sorunları Sayı 299 Ağustos 2013. s.148-163.
- 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, Rapporteurs Julie Burguburu, David Lubek, Sylvie Guillemain , Juin 2008.
- 28 ağustos 2010 tarih ve 27686 sayılı Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik
- Gelir Müdürlüğü Kamu Hizmet Standartları Tablosu
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1243>
- 23 Temmuz 2010 tarihli 6009 sayılı Kanun 27659 sayılı 1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ancak özelemlerle ilgili olan 9. madde 1.1.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.
- 27 Mart 2013 tarih ve 28600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- CE 29 décembre 2004 n° 255831, CE 4 août 2006 n° 271525 ve CE 30 mai 2007 n° 274477
- L'instruction du 7 septembre 1999, BOI 4-A-8-99
- BOI-CF-PGR-20-10-20120912 <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/236-PGP/version/1?branch=2&language=2> erişim 25.12.2014.