



Sorumlu Vergicilik

Vergi Hizmetleri

“Vergi danışmanlarına toplumun ortak yararını göz önünde bulundurarak tartışmalara yön vermek konusunda önemli bir görev düşüyor.”

Haziran 2016

www.kpmgvergi.com
www.kpmg.com.tr

Sorumlu Vergicilik

Editör

Dr. Burak Koçer

Yayın Danışmanı

Dr. Okan Gündüz

ISBN

978-605-62857-2-1

İstanbul 2016

Tasarım & Uygulama

Tuğsan Vural

Baskı & Cilt

Günce Reklam Yayıncılık Matbaa San. ve Tic. Ltd. Şti.

KPMG Hakkında

KPMG Global

KPMG Global Denetim, Vergi ve Danışmanlık Hizmetleri sunan üye firmalar ağı olarak faaliyet göstermektedir. KPMG üye firmaları 155 ülkede bulunmakta ve farklı disiplinlerle toplamda 174.000 çalışana sahiptir. Bu profesyonel iş gücünün kalitesini sürdürmek ve geliştirmek ise KPMG Global'in temel hedefidir.

KPMG Türkiye

KPMG Türkiye; 155 ülkede bulunan, Denetim, Vergi ve Danışmanlık hizmetlerini toplamda 174.000 profesyonel çalışanla sağlayan KPMG Global'in üye firmasıdır. KPMG Türkiye Denetim, Vergi ve Danışmanlık hizmetlerinde önde gelen bir firma olarak 1982'den beri 1000'i çalışanıyla İstanbul (merkez ofis), Ankara ve İzmir olmak üzere üç farklı ofiste faaliyet 2000'in üzerindeki müşterisine hizmet vermektedir.

KPMG'nin amacı bilgiyi müşterilerin, sermaye piyasalarının ve çalışanlarının yararına olacak bir değere dönüştürmektir. Müşterileriyle birlikte beceri, değer ve deneyimlerini kullanarak uzun dönemli sürdürülebilir büyümeyi sağlamak için çalışır ve aynı zamanda toplumların karşılaştığı birçok zorluğa çözüm bulunması konusunda yardımcı olmaktadır. KPMG Türkiye aynı zamanda İngiltere, ABD, Almanya, Hollanda, Japonya, Rusya, Çin, İtalya, Fransa ve Kore için olan belli bir alanda uzman global ülke masaları sayesinde ülkelere özel hizmetler sunmaktadır. Sektörlerin odakları Finansal Servisler, Enerji ve Doğal Kaynaklar, Otomotiv ve daha birçok sektörü kapsamaktadır.

KPMG Türkiye Vergi Bölümü

KPMG Türkiye Vergi Bölümü "vergi denetim" ve "vergi danışmanlığı" ana başlıkları altında Tam Tasdik, KDV İadesi ve Dolaylı Vergiler, Birleşme ve Devralma, Gümrük ve Dış Ticaret, Gerçek Kişilerin Vergilendirilmesi, Uluslararası Vergi Danışmanlığı, Transfer Fiyatlandırması, Mali Hukuk, Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetleri gibi pek çok farklı uzmanlık alanından oluşmak üzere yerel ve uluslararası ölçekte vergi hizmetleri sunmaktadır.

2016 yılı itibarıyla İstanbul, İzmir ve Ankara ofislerinde altmış altı şirket ortağı, direktör ve müdürden oluşmak üzere yaklaşık 250 kişilik uzman kadrosu ile gerçek kişi ve kurumların mali mevzuata uyumuna yönelik hizmetler başta olmak üzere, onların farklı sektörlerdeki faaliyetleri konusundaki kapsamlı bilgi ve tecrübesini kullanarak karşılaştırmalı analizler ve alternatif çözümler sunmaktadır.

Kısaltmalar Listesi

AİHM: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

AİHS: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

ATR: Advance Tax Riling

AYM: Anayasa Mahkemesi

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BEPS: Base Erosion Profit Shifting

BIAC: The Business and Industry Advisory Committee to the OECD

FATCA: Foreign Account Tax Compliance Act

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

IRS: Internal Revenue Services

KEYKK: Kontrol edilen yabancı kurum kazancı

KDV: Katma Değer Vergisi

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

MCAA: Multilateral Competent Authority Agreement

OKSB: Onaylanmış Kişi Statüsü Belgesi

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

US GAAP: United States Generally Accepted Accounting Principles

VDK: Vergi Denetim Kurulu

VEDOP: Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi

VIES: Value Added Tax Information Exchange System

VUK: Vergi Usul Kanunu

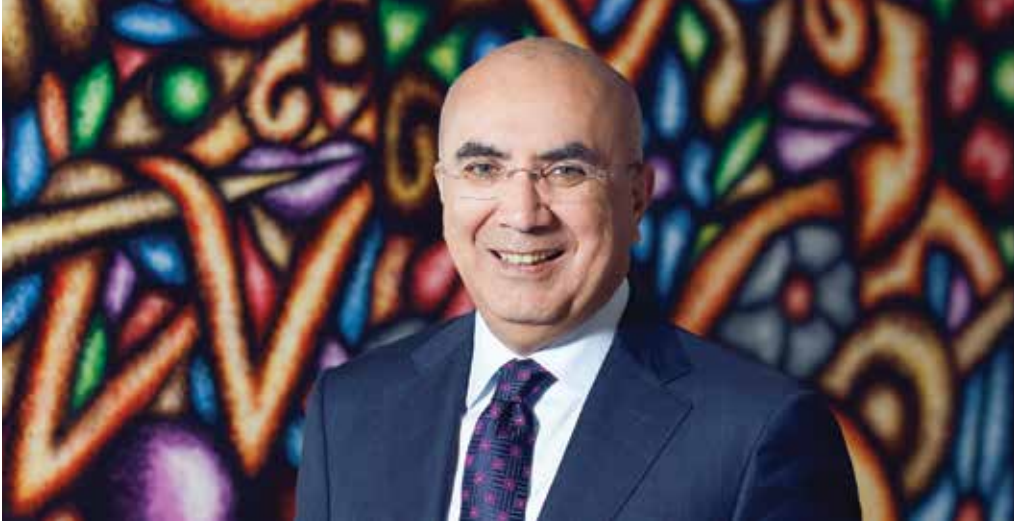
YMM: Yeminli Mali Müşavir

İçindekiler

KPMG Hakkında	I
ÖNSÖZ	
Küresel Değişim Sürecinde Vergilendirmeye Bakış: Sorumlu Vergicilik <i>Ferruh Tunç</i>	VII
SUNUŞ	
Sorumlu Vergicilik Üzerine Söyleşi <i>Abdulkadir Kahraman</i>	1
BÖLÜM I: ULUSAL DÜZEYDE SORUMLU VERGİCİLİK	11
Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları <i>Emrah Akın</i>	12
Bireysel Başvuru Kararlarının Vergi Hukukuna Etkisi <i>Abdulkadir Kahraman</i>	23
Avrupa Birliği Yolunda Türk Vergi Mevzuatının Uyumlaştırılması <i>Didem Keşmir</i>	36
Vergi İhtilaflarının Barışçıl Yollarla Çözümü <i>Hakan Orhan</i>	45
Özelge Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri <i>Bülent Ak</i>	64
Vergi İnceleme Süreci: Sorunlar ve Çözüm Önerileri <i>Fikret Çetinkaya</i>	91
Vergi Hukukunda Yorum ve İspat <i>Güray Kurşunoğlu</i>	102
Elektronik Vergi Uygulamalarında Türkiye'nin Durumu <i>Hakan Güzeloğlu</i>	111
Vergi Yükü ve Vergi Rekabeti <i>İ. Halil Bağdınlı</i>	119
Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılmasında Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü <i>Murat Palaoglu</i>	129

BÖLÜM II: ULUSLARARASI DÜZEYDE SORUMLU VERGİCİLİK	135
Uluslararası Vergilendirmede Yeni Normal Arayışı: Vergi Danışmanlarının Değişen Rolü <i>Ayhan Üstün, Eray Büyüksekban</i>	136
Otomatik Bilgi Değişim Anlaşmalarının Ulusal Vergi Hukukuna Yansımaları <i>Timur Çakmak</i>	143
Matrah Aşındırma Yoluyla Kâr Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları <i>Başak Diclehan</i>	151
Agresif Vergi Planlaması Aracı Olarak Kurum Zararları <i>Nihat Sönmez</i>	159
BÖLÜM III: VERGİ DANIŞMANLARI AÇISINDAN SORUMLU VERGİCİLİK	167
Meslekte Haksız Rekabete Yol Açan Uygulamalar ve Mesleki Kalite Standartları Çerçevesi <i>Şaban Küçük</i>	168
Mükellef Hakları Bağlamında Meslek Mensuplarının Rolü <i>M. Yavuz Öner</i>	175
Mali Müşavirlik Mesleğinin Değeri ve Kamusal Faydası <i>Neslihan Raepers, Nilgün Çallıalp</i>	184

Küresel Değişim Sürecinde Vergilendirmeye Bakış: Sorumlu Vergicilik



Ekonomiden uluslararası ilişkilere, teknolojiden siyasete her alanda yaşanan gelişmeler, dünyada bir dönemin kapanıp yeni bir dönemin başlamakta olduğunu gösteriyor. Uzun zamandır gelişmiş pazarlardaki krizleri konuşuyoruz. Yaşadığımız finansal krizler, küresel çatışmalar, dijital verilere yönelik tehditler gibi yeni tür güvenlik sorunları, kuralların yeniden tanımlandığı bu geçiş döneminin sancıları olarak karşımıza çıkıyor. Böylesi bir geçiş döneminde bireyle devlet arasındaki toplumsal sözleşmenin mali temelini oluşturan vergi kavramına bakışın aynı kalması düşünülemezdi. Kamu, mükellefler ve vergi danışmanları başta olmak üzere vergi konusunda tüm paydaşların üstüne düşen rol yeniden tanımlanıyor.

“Sürdürülebilir vergilendirme için bütün tarafların bağlı kalması gereken ilkeler neler? İşte biz bu soruya vereceğimiz yanıtı sorumlu vergicilik olarak tanımlıyoruz.”

Vergi toplama hakkının kullanılması ve vergi ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesini yakından ilgilendiren temel ilkelere tarafların ne kadar uyduğu yakından izleniyor ve tartışılıyor. Bu süreçte biz vergi danışmanları da üzerimize düşen görevi daha iyi yapmak üzere iş yapma biçimimizi sorguluyor; paydaşlarımızla istişare ederek dünyadaki ve ülkemizdeki gelişmeleri daha iyi anlamaya gayret ediyoruz.

Çünkü şunu çok iyi biliyoruz ki bugünü doğru anlamadan geleceği öngöremeyiz. Bu düşünceyle, verginin toplumun geleceği için taşıdığı hayati önemi göz önünde bulundurarak paydaşların bugün eskisinden farklı olarak neler yapması gerektiğini gözden geçirmek istedik. Sürdürülebilir vergilendirme için bütün tarafların bağlı kalması gereken ilkeler neler? İşte biz bu soruya vereceğimiz yanıtı sorumlu vergicilik olarak tanımlıyoruz.

Daralan ya da büyüme hızı düşen milli gelir, gelişmiş ekonomilerde dâhi vergi politikalarının gözden geçirilmesini önemli bir gündem maddesi hâline getiriyor. Bu durum etkin vergi yönetiminin günümüzde herkes için çok kritik bir anlam kazanmasına neden oldu.

Şirketlerin yanı sıra önemli yetkilerle donatılmış üst düzey yöneticilerin yasalara, paydaş çıkarlarına ve kamusal değerlere bağlılığının da giderek daha çok mercek altına alındığını gözlemliyoruz. Kamu yönetimleri, bozulan mali dengeler nedeniyle vergi oranlarını artırmakta yaşadıkları güçlüğü, vergi tabanını genişleterek ve vergi toplama süreçlerini etkinleştirerek telafi etmeye çalışıyorlar. Buna bir de değişen şartlara aynı hızla cevap veremeyen, farklı kesimlerden gelen istekleri karşılamada yeterince esnek davranamayan ve mevzuatını iş dünyasının gerçeklerine uygun hâle getiremeyen idari yapıları da eklersek vergi danışmanlarının üstüne düşen sorumluluğu daha iyi vurgulamış oluruz.

Böyle bir ortamda kurumsal yönetim seviyesi olgun, vergi etiğini içselleştirmiş şirketlerin dâhi önünde her zamankinden daha dikkatli yönetilmesi gereken bir vergi süreci bulunuyor. Bu durum ülkemizin önde gelen şirketleri için de geçerlidir.

“KPMG Türkiye olarak tüm paydaşların ortak yararına olan sorumlu vergicilik yaklaşımının yaygınlaşması için elimizi taşın altına koyuyoruz.”

KPMG Türkiye olarak böyle bir iklimde filizlenen yeni bir mesleki anlayış olan sorumlu vergicilik yaklaşımına öncülük ediyoruz. Tüm paydaşların ortak yararına olan bu yeni mesleki yaklaşımın yaygınlaşması için elimizi taşın altına koyuyoruz. Özel sektör ve kamu dâhil olmak üzere toplumun tüm kesimleri, vergi danışmanlarının işlerini sorumlu vergicilik anlayışıyla yaptığını güvenme ihtiyacı duyuyor. KPMG olarak bunu biliyor ve mesleğimizi bu anlayışla icra ediyoruz.

Sorumlu vergi danışmanları olarak ulusal ve uluslararası boyutta her geçen gün biraz daha karmaşıklaşan mali yapıda, hükümetlerin vergileri artırmak da dâhil olmak üzere maliye politikalarını -kamu yararı adına- gözden geçirme hakkına sahip olduğuna ilişkin inancımızın yanı sıra, mükelleflerin de -hukuk çerçevesinde- vergi yükümlülüklerini serbestçe yönetme hakkı bulunduğunun altını çiziyoruz. Bu nedenle görevimizi ifa ederken, ulusal ve uluslararası vergi mevzuatının mükelleflerce tam ve doğru uygulanmasını sağlarken vergide eşitlik, adalet, genellik ve ödeme gücü prensiplerini gözetiyoruz. Bu kapsamda tespit ettiğimiz tüm aksaklıkları ilgili otoriteler ve kamuoyu ile paylaşıyoruz.

KPMG'nin sorumlu vergi danışmanları olarak hükümetlere hedefledikleri ve/veya uyguladıkları ekonomik ve mali politikaların icra tarzı ve muhtemel sonuçları hakkında destek olmayı görevimiz olarak kabul ediyor; kamu otoriteleriyle sürdürülebilir, açık ve şeffaf iletişimi mesleğimizin vazgeçilmez unsuru olarak görüyoruz.

“Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini hukuk çerçevesinde serbestçe yönetme hakkına inanmakla birlikte, bu hakkın vergisel işlemlerde şeffaf olmayan uygulamalar veya agresif vergi planlaması yoluyla kullanılmayacağını vurguluyoruz.”

Vergilendirme sürecini ahlaki boyuttan bağımsız olarak değerlendirmek mümkün değildir. Bu açıdan mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini hukuk çerçevesinde serbestçe yönetme hakkına inanmakla birlikte, bu hakkın vergisel işlemlerde şeffaf olmayan uygulamalar veya agresif vergi planlaması yoluyla kullanılmayacağını vurguluyoruz.

Müşterilerimizi de bu ilkelere hassasiyetle riayet eden mükellefler arasından seçiyoruz. Tüm vergi hizmetlerimizde bu ilkelere mutlak surette riayet ediyor ve tespit ettiğimiz riskleri müşterilerimizle açıkça paylaşıyoruz.

KPMG'nin sorumlu vergi danışmanları olarak icra ettiğimiz mesleğin sorunlarına karşı da kayıtsız değiliz. Tüm paydaşlar için sağlam, güvenilir ve sürdürülebilir bir vergi iklimi oluşturmanın ilk adımlarından biri, mesleğimizin sorunlarını ıslah ederek ona hak ettiği saygınlığı kazandırmaktır. Bu mesleği icra edenler olarak konunun tüm taraflarıyla sürekli ve açık bir iletişimde bulunmayı ve mesleğimizin en doğru şekilde icrası için her türlü sorumluluğu almayı tüm paydaşlarımıza taahhüt ediyoruz!

Bu taahhüdün bir ürünü olarak sorumlu vergicilik anlayışını farklı yönleriyle ele alan makaleleri bu kitapta görüşlerinize sunuyoruz. KPMG Türkiye olarak vergicilikte yeni bakış açısını tartışmaya açarken bu tartışmanın tüm paydaşlarımızın katkısıyla daha da zenginleşeceğine olan inancımızla değerli görüş ve yorumlarınızı bekliyoruz.

Saygılarımla,

Ferruh Tunç
KPMG Türkiye Başkanı

Abdulkadir Kahraman'la Sorumlu Vergicilik Üzerine Söyleşi

Devletlerin giderlerini karşılamak üzere egemenlik hakkına dayalı olarak topladıkları vergi, her dönemde sosyal ve politik tartışmalarda üzerinde en çok durulan konuların başında gelmiştir. Bu tartışmaların özünde esasen vergi adaletinin yer aldığını görürüz. Nitekim Adam Smith tarafından ortaya konulan vergilendirmenin dört temel ilkesinden ilki "Verginin gelire oranla alınmasıdır." Ancak gerek devletlerin uyguladıkları politikalar gerek mükelleflerin geliştirdikleri planlar, zaman zaman vergide adalet terazisinin şaşmasına neden olabilmektedir.

Konuya vergiyi toplayan devlet yönünden bakınca karşımıza çıkan en önemli soru hukukun temel ilkelerine uyulup uyulmadığıdır. Anayasa ve normlar hiyerarşisinde kanunların üstünde yer alan uluslararası sözleşmelerle garanti altına alınan hukukun temel ilkeleri vergi kanunları için de bağlayıcıdır. Ancak zaman zaman vergi idaresinin uygulamalarında bu ilkelerden sapma olabilmektedir. Nitekim bireysel başvuru yolunun kullanılmaya başlanması sonucunda Anayasa Mahkemesi'nin vergi uyumsuzluklarında verdiği kararlar bunu ortaya koymuştur.

Öte yandan vergi ödeyen tarafında ise vergi adaletinden uzaklaşılmasına neden olan temel etkenin, vergi planlamada küreselleşme ve geniş iletişim olanaklarının sağladığı fırsatlar olduğu görülmektedir. Ticari bir nedene dayanmadan sadece vergi yükünü azaltmak veya ortadan kaldırmak üzere geliştirilen yapılar, hukuka uygun olsalar bile artık ahlaken sorunlu olarak addedilmektedir. Agresif vergi planlaması olarak tanımlanan ve devletler için ciddi bir vergi geliri kaybına yol açan bu tür uygulamaları önlemek üzere kapsamlı uluslararası işbirliği girişimleri dikkat çekmektedir.

Sonuç olarak gerek vergi toplama hakkının kullanılmasında gerek vergi ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesinde tek bir nihai amaç bulunmaktadır: "Vergi adaletini sürdürülebilir bir şekilde güvence altına alacak bir sistemin geliştirilmesi"

Sorumlu vergicilik kavramıyla ifade edilen bu sistemde mükellefler ile idare arasında köprü vazifesi üstlenen danışmanlara da büyük bir görev düşmektedir. Bu çerçevede, yeni ekonomik konjonktürde üstlendikleri sorumluluğu anlamak ve hukukun temel ilkeleri kapsamında sorumlu vergicilik kavramını nasıl tarif ettiklerini öğrenmek üzere KPMG Türkiye Vergi Bölümü Başkanı Abdulkadir Kahraman ile bir söyleşi gerçekleştirdik.

Prof. Dr. Billur Yalıtı
Koç Üniversitesi



Sorumlu vergicilik kavramını nasıl tanımlıyorsunuz? Bu kavram hangi ihtiyaçtan doğdu?

Vergi kavramı, kadim çağlardan beri yönetim şekli ne olursa olsun gerek devletler, gerek ticari faaliyette bulunanlar, gerekse toplumun geneli için önemini hiç bir zaman kaybetmedi. Verginin önemi hem kamu maliyesi için en sağlam gelir kaynağı olmasından hem de toplumda belli kesimlere mali kaynak aktararak adaleti sağlama işlevi görmesinden kaynaklanmaktadır. Sorumlu vergicilik kavramı, özellikle gelişmiş ülkelerde 2009 ekonomik krizinden sonra artan bir şekilde gündeme gelmeye başlayan "kimlerin vergi kaçırdığı, kimlerin vergiden kaçındığı ve kimlerin vergisini gereğince ödediği" tartışmalarının bir sonucu olarak ön plana çıkmaya başladı. Özellikle global finansal kriz sonrasında artan bütçe açıkları, uluslararası ticaret yaygınlaşması, dijital ekonominin çok uluslu işletmelere farklı yapılar geliştirme imkânı sunması ve

kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının yaygınlaşması sonucunda vergi adaleti kavramı daha çok sorgulanan bir konu hâline gelene geldi.

Vergi danışmanlarına toplumun ortak yararını göz önünde bulundurarak bu tartışmalara yön vermek konusunda önemli bir görev düşüyor. KPMG İngiltere bu amaçla 2014 yılı ortalarında Common Vision (Ortak Vizyon) adlı İngiltere merkezli düşünce kuruluşu bünyesinde bir çalışma grubu kurarak toplumun ortak yararına hizmet eden sorumlu bir vergi davranışının nasıl olması gerektiğine yönelik çalışmalara liderlik etmeye başladı. Bu çalışmalar, değişen dünya şartlarında verginin ne ifade ettiğini yeniden keşfetmeyi ve sorumlu verginin amacını ortaya koymayı amaçlıyor. KPMG Avrupa, Ortadoğu ve Afrika (EMEA) Bölgesi Başkanı ve KPMG İngiltere Vergi Bölüm Başkanı Jane McCormick sorumlu vergicilik felsefesini şu şekilde açıklıyor:

“Verginin toplumun bütünlüğü içinde değerlendirilmesi gerekiyor. Sadece belli bir vergi düzenlemesine odaklanarak bunun dünyanın geneline etkisini anlamak oldukça güç. Ancak konuya daha geniş bir açıyla baktığınızda sağlıklı işleyen bir vergi sisteminin insanlığın ortak yararı için ne kadar önemli olduğunu görebilirsiniz. Eskiden vergi danışmanları bir araya geldiklerinde görüştükları konular sadece uzmanlar arasındaki teknik değerlendirmelerle sınırlı kalırdı. Artık bu tamamen değişti. Bana göre sorumlu vergicilik kapsamında danışmanların rolü ağırlıklı olarak birey ile devlet arasındaki sınırın doğru yerde çizilmesini sağlamaktır.

Zamanımızın büyük bölümünü mükelleflerin vergilerini öderken vergi düzenlemelerine uyum göstermelerine ayırıyoruz. Ancak bunu yaparken onların çıkarlarını korumak da büyük önem taşıyor. Çünkü bazen vergi düzenlemeleri ekonomiye yarar sağlayacak şekilde olmayabiliyor. Sınırın doğru yerde çizilmesi derken bunu kastediyorum. Vergi danışmanlığı yaparken mükelleflere kanunu ne şekilde yorumladığımızı söylemeye devam edeceğiz. Ayrıca yapmayı planladıkları şeyin bugünün ahlaki anlayışına uygun olup olmadığı konusunda da görüşümüzü belirteceğiz.”

Sorumlu vergiciliğin gereği olarak vergi danışmanlığının günümüzde toplumun ortak faydasını göz önünde bulunduran bir işlev görmesi gerekiyor. Biz KPMG olarak bu konuda üzerimize çok ciddi bir sorumluluk düştüğünün farkındayız ve hizmet yaklaşımımızı ortak fayda anlayışıyla gerçekleştiriyoruz.

“Artık vergiden kaçınma davranışı tüm paydaşları etkileyecek şekilde ulusal rekabet gücüne zarar veren bir nitelik kazanmaya başladı. Bu nedenle yasal olan her davranışın aynı zamanda etik olmayabileceği anlaşılmaya başlandı. Kanunun bütün imkânlarını kullanmaktan geçen fakat hiçbir ticari, iktisadi amaç içermeyen işlem ve yapılandırmalar bundan sonra sorumlu bir vergi davranışı olarak değerlendirilemez.”

KPMG Türkiye olarak sorumlu vergicilik anlayışınızı nasıl özetlersiniz?

KPMG Türkiye'nin vergi profesyonelleri olarak; içinde bulunduğumuz topluma karşı hem bireysel hem de kurumsal sorumluluklarımız bulunuyor. Bu nedenle bizler iş yapış anlayışımızı sorumlu vergicilik ve meslek mensubu olarak kendimizi de sorumlu vergi danışmanları olarak nitelendiriyoruz. Sorumlu vergicilik ile toplumdaki tüm paydaşların yararı için şeffaf, objektif, etik, güvenilir ve sürdürülebilirlik ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirilen bir vergilemeyi anlıyoruz. Pratikte bu anlayış, vergi danışmanının rolünü vergi mükellefi, devlet ve toplum (diğer paydaşlar) dengesinde doğru yerde konumlanma olduğuna inanıyoruz. Diğer bir deyişle, bu yaklaşımdan ne

vergi mükellefi (gerçek veya tüzel kişi) ne de devlet lehine konumlanmayı, aksine toplum yararına konumlanmayı anlıyoruz.

Hepimizin bildiği bir gerçeği tekrar etmekte fayda var: Devletler vergi toplamadan güvenlik, sağlık ve eğitim gibi temel anayasal işlevlerini gerçekleştiremezler. Devletin vergi toplama hakkı vatandaşların hak ve özgürlüklerini güvence altına almanın gereğidir. Sorumlu vergi danışmanları olarak biz kişilerin vergi ödeme ödevi ve bireysel hakları arasında denge kurarak, vergi ödevinin kanuna uygun bir şekilde yerine getirilmesine yardım ediyoruz. Diğer bir deyişle vergi düzenlemelerine uyum için çalışıyoruz. Üstlendiğimiz bu işlev, devletin daha etkin bir vergi sistemi oluşturmasına da katkıda bulunmaktadır.

Bu nedenle, vergi idaresi, mükellefler ve vergi danışmanları üçlüsü arasında açık ve şeffaf bir ilişki tesis edilmesinden yanayız. Sorumlu vergicilik anlayışının hayata geçirilmesinin temelinde bu ilke yer almaktadır.

Faaliyetlerimizle insana güven, topluma şeffaflık ve ekonomiye güç katmayı amaçlıyoruz. Sorumlu vergi danışmanları olarak bu işi sevmemiz ve iş yapma gayemizi şu şekilde açıklayabilirim: Tüm paydaşlar nezdinde güvenilir olmak, toplumda güven tesis etmek ve daha iyi bir vergi sistemi için gerekli değişikliklere katkı sunmak.

Esasen bu çalışmayı da ülkemizdeki vergi sisteminin gelişimine katkı sunma amacımız doğrultusunda hazırladık. Bu kapsamda KPMG vergi liderlerinin sorumlu vergicilik alanına temas eden görüşlerini üç ana konu altında bir araya getirdik:

- Ulusal düzeyde sorumlu vergicilik,
- Uluslararası düzeyde sorumlu vergicilik, ve
- Vergi danışmanları açısından sorumlu vergicilik

Bu kitapta vergi uygulamalarında ortaya çıkan sorunları bu üç ana konu altında değerlendirerek ve önerilerde bulunuyoruz. Ayrıca 1 Haziran 2016 tarihinde hem idare hem de mükellef tarafındaki paydaşlarımızı bir araya getirerek sorumlu vergicilik konusunda vergilemede yerel, uluslararası ve hükümetler üstü organizasyonların etkisi ve vergi yargısındaki son gelişmeler gibi farklı boyutlarıyla masaya yatırdık.

Sorumlu vergicilik anlayışı daha önceleri yok muydu? Yeni olan ne?

Tabii ki vardı ancak küresel finansal kriz bir anlamda milat oldu. Çünkü tüm paydaşların vergilendirme konusuna bakışı krizden sonra önemli ölçüde değişmeye başladı. Bunun temel nedeni bilgi çağının küreselleşmeyle birlikte yarattığı değerler dizisidir. Küreselleşme ile vergi etiği ve şeffaflık kavramları kamuoyunun gündeminde daha fazla yer almaya başladı. Çünkü vergiler, kamu gücüyle toplansa da artık sadece bir vatandaşlık görevi olmaktan çıktı. Sorumlu vergicilik bu girişimden önce bugünkü gibi güçlü bir ses olarak dillendirilemiyordu.

Artık vergiden kaçınma davranışı tüm paydaşları etkileyecek şekilde ulusal rekabet gücüne zarar veren bir nitelik kazanmaya başladı. Bu nedenle yasal olan her davranışın aynı zamanda etik olmayabileceği anlaşılmaya başladı.

Kanunun bütün imkânlarını kullanmaktan geçen fakat hiçbir bir ticari, iktisadi amaç içermeyen işlem ve yapılandırmalar

bundan sonra sorumlu bir vergi davranışı olarak değerlendirilemez. Çünkü hiçbir ticari, iktisadi saik olmadan sadece vergi tasarrufu amacıyla gerçekleştirilen işlemler “çifte vergilememe” ile sonuçlanıyor. Bunu önlemek amacıyla G-20 ve OECD'nin liderliğinde geliştirilen otomatik bilgi değişimine yönelik yeni düzenlemeler hem yerel hem de uluslararası düzeyde karşımıza çıkacak. Bunun yanı sıra ABD'nin Yabancı Hesap Vergi Uyum Kanunu FATCA da bu konuda en güncel örneklerden biridir.

Vergi kanunlarındaki boşlukları kullanarak kanunun amacıyla çelişen yapılar kurmak artık “vergiden kaçınma” olarak değil “agresif vergi planlaması” olarak tanımlanıyor. Sorumlu vergicilik yeni bir anlayış değil. Yeni olan, vergiye bakış açısı. Artık vergi etiği diye bir kavram ve bu konuda kamuoyu bilinci oluşuyor. Örneğin tüketiciler etik olmayan yollara başvurarak vergi matrahını aşındıran bir şirketten alışveriş yapmaktan kaçınabiliyor.

“Vergi idaresi, mükellefler ve vergi danışmanları üçlüsü arasında açık ve şeffaf bir ilişki tesis edilmesinden yanayız. Sorumlu vergicilik anlayışımızın temelinde bu ilke yer almaktadır. Pratikte bu anlayış, vergi danışmanının rolünü vergi mükellefi, devlet ve toplum (diğer paydaşlar) dengesinde doğru yerde konumlanma ile karşımıza çıkarıyor.”

Vergi etiği konusunda artan farkındalık karşısında şirketler ne yapmalı?

Şirketlerin ulaştığı ticaret hacmi ve sosyal medyanın genişleyen etkisi nedeniyle vergi kanunlarına uymama hâlinde ortaya çıkabilecek riskler, şirket değerini belirlemede çok önemli bir unsur hâline geldi. Bu nedenle şirketlerin vergi politikaları konusunda etkin bir iletişim stratejisi geliştirmeleri gerekiyor. Aksi takdirde kişilerin ve kurumların vergi pozisyonunun kamuoyunda tartışma konusu hâline gelmesi ve bu tartışmanın yanlış bilgilere dayanması ciddi bir itibar kaybı riskine neden olabilecektir. Şirketler nasıl ki insan hakları konusunda ahlaki olmayan bir davranış içinde olmadıklarını, etik kurallara bağlı olduklarını topluma anlatmak için çaba gösteriyorlarsa aynı çabayı vergi ödeme davranışında etik kurallara bağlılık konusunda da göstermeliler. Kurumsal itibar inşa etmesi oldukça zor, ancak kaybetmesi çok kolay olan bir değerdir. Şirketler üstlendikleri vergi yükümlülükleriyle ilgili tutarları sorgulandığı bir durum ile karşı karşıya kaldıklarında, bu tür durumlara karşı açıklama konusunda hazırlıklı olmalı. Şirketler, organizasyon yapılarının ticari gerekçeleri ile vergi stratejisi ve vergi riski yönetimi hakkında etkin bir iletişim planı ancak bu şekilde geliştirilebilir. Şirketlerin konsolide efektif vergi yükünün faaliyet raporunda yayımlanması başvurulabilecek etkili iletişim yöntemlerinden biridir.

Sorumlu vergicilik yaklaşımına siyasi destek var mı?

Tam anlamıyla siyasi irade desteği var. Bunu G20 gündeminde çok net görüyoruz. G20, 19 gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ile AB'yi bir araya getiren, dünyanın toplam Gayrisafi Yurtiçi Hasılası'nın %85'ini temsil

eden bir oluşumdur. Türkiye, Brezilya, Çin gibi ülkeler yanında AB ve ABD'yi de kapsamaktadır. Sorumlu vergicilik anlayışının yaygınlaşması konusunda siyasi irade bulunduğunu Matrah Aşındırma Yoluyla Kâr Aktarımı (BEPS) ile mücadele aksiyonlarında çok net biçimde görüyoruz. G20 siyasi iradesini BEPS ile ortaya koydu ve bu kapsamda yapılması gerekenler ilk olarak 2013 yılında ortaya atıldı. Belirlenen aksiyonlar iki yıl içinde tamamlanarak 5 Ekim 2015 tarihinde kamuoyu ile paylaşıldı. BEPS ile mücadele aksiyonlarının amacı, özetle, elde edilen kârın katma değer yaratıldığı ve kârı oluşturan ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği ülkede vergilendirilmesidir. OECD'yi takiben, Avrupa Parlamentosu Ekonomik ve Parasal İşler Komitesi ECON da 16 Mart 2016'da Avrupa Komisyonu'nun iç pazarın işleyişini doğrudan etkileyen vergiden kaçınma uygulamalarına karşı birtakım kurallar için bir direktif taslağı yayımlamıştır.

"Şeffaflığın anlamı zamana bağlı olarak değişiyor. Eskiden vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilen konular bugün bilgi paylaşımına tâbi olmaya başladı. Örneğin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı ile Mücadele Paketi kapsamında mükelleflerin başka bir ülkede aldıkları özgelgenin vergi mükellefi oldukları ülkedeki otoriteyle paylaşılması gerekiyor. Dolayısıyla şeffaflık kavramı ülke sınırlarını aşan bir anlam kazandı."



Bu çalışmaların özellikle şeffaflık ilkesi üzerinde yoğunlaştığını görüyoruz. Şeffaflık devlet, mükellefler ve kamu yararı için zorunludur. Ancak şeffaflığın anlamı zamana bağlı olarak değişiyor. Eskiden vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilen konular bugün bilgi paylaşımına tabi olmaya başladı. Örneğin; Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı ile Mücadele Paketi kapsamında mükelleflerin başka bir ülkede aldıkları özetgelinin vergi mükellefi oldukları ülkedeki otoriteyle paylaşılması gerekiyor. Dolayısıyla şeffaflık kavramı ülke sınırlarını aşan bir anlam kazandı. Bunun yansımaları konusunda diğer bir örnek de lehtar bilgilerinin ortak bir sicilde tutulmasına ilişkin girişimdir. G-5 maliye bakanları G-20 mevkidaşlarına ortak bir mektup yazarak vergi kaçakçılığı için şirketler, vakıflar ve benzeri yapılarda "Gerçek lehtar kim?" sorusunun cevabı için ortak bir sicil tutulması amacıyla girişimde bulundular.

Benzer şekilde bankacılık düzenlemelerindeki gizlilik kavramı değişmeye başladı. ABD'deki Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası FATCA gereği banka bilgilerinin paylaşılması söz konusu. Örneğin Türkiye'deki bankaların Amerikan vatandaşlarıyla ilgili bilgileri ABD'ye göndermesi gerekiyor. Artık İsviçre bankaları dâhi bu düzenlemeler kapsamında bilgi paylaşımında bulunuyor; müşterilerini vatandaşları oldukları ülkede bildirim yapıp yapmadıkları konusunda uyarıyorlar ve eğer bildiri yapılmadıysa banka tarafından yapılacağını belirtiyorlar.

Küreselleşme sonucunda kişisel ve ticari bilgilerin paylaşımında çok önemli değişiklikler oldu. Bu nedenle G20 siyasi iradesi ve OECD'nin önderliğinde hazırlanan Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı girişiminde yer alan otomatik

bilgi değişimi, transfer fiyatlandırması dokümantasyonu kapsamında ülkeler arası raporlama konuları kabul edildi. Yerel ve uluslararası düzenlemeler sonucunda vergi idareleri tarafından toplanan bilgilerin kapsamı genişlemektedir. Bütün bu gelişmeler yaşanırken özel hayatın ve ticari sırların gizliliği vergi kanunlarıyla da güvence altına alınmıştır. Kişisel bilgilerin gizliliği ihlal edilmemelidir. Özellikle küresel düzeyde bilgi değişiminin hukuki altyapısı oluşturulurken bilgi güvenliğine ilişkin düzenlemeler de yapılmalıdır.

Sorumlu vergicilik yaklaşımı yeni bir maliye politikası öneriyor mu?

Sorumlu vergicilik yaklaşımının çıkış noktası yeni bir maliye politikası önermek değil. Öncelikle bu yaklaşımı temel bir değer olarak benimsemeliyiz. Aksi takdirde yaptığımız işin amacındaki kamu yararı unsuru kaybedilmiş olur. Bu nedenle öncelikle vergilemeye bakışın değişmesi gerekiyor. Vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve agresif vergi planlaması gibi kavramlara bakış açısı konusunda ortak bir anlayış ortaya konmalıdır.

Vergi tamamen yasalarla ilgili bir konu mu, yoksa etik bir yönü de var mı?

Son zamanlarda oldukça popüler olan bu konuda uluslararası boyutta geniş çaplı bir tartışma sürüyor. Tartışmanın bazı tarafları, verginin kişilerin davranışlarına bırakılmayacak kadar önemli bir konu olması itibarıyla kamu gücü kullanmayı gerektirdiğini ifade ederek etik ve şeffaflık kavramlarının bir arada kullanılmasının anlamsız olduğunu belirtiyor.

Diğer taraftan, "Vergi etik bir sorun mudur?" sorusuna verilecek cevap elbette "Evet"tir. Ancak vergi ödeme yükümlülüğünün temeli vergi kanunlarının uygulaması olmalı ve etik olarak doğru

vergi algısı, vergilemede kanuniliğin önüne geçmemelidir. Vergi yükümlülüğü temelde hükümetlerin vergi politikaları ve mükelleflerin vergi planlama tercihlerine bağlı olup bu seçimlerin tüm paydaşlara ve topluma etkileri etik açıdan dikkate alınmalıdır.

Vergiyi kamu gücünü kullanarak toplayan devletin vergi ödeme ödeviyle ilgili adil ve dengeli bir maliye politikası oluşturma sorumluluğu vardır. Bu nedenle hükümetlerin vergi politikaları tüm paydaşların uzlaşması yoluyla oluşturulmalıdır. Sosyal devlet ilkesi bunu gerektirir. Çünkü vergiler bağış ve yardımlar gibi gönüllülük esasına dayanmaz. Bağış yapan kişi ahlaki açıdan kendini iyi hissedebilir ancak vergilemede kanunilik esastır. Diğer taraftan kanunlar adil bir vergi sistemi sunmadığı takdirde, toplum ahlaki sınırları zorlayarak vergiden kaçınma veya agresif vergi planlamasına yönelmeyi daha az sakıncalı görmeye başlar. Agresif vergi planlaması ile sadece daha az vergi ödemek için geliştirilen ve hiçbir ticari veya iktisadi amaç içermeyen işlem ve yapıları anlıyoruz.

Verginin etik olup olmaması konusu Türkiye'de de oldukça ilgi çeken bir konudur. Vergi vermeyen veya vergi kaçıran kişilerin ve kurumların etik davranmama durumunu izah için her yıl çeşitli medya kanallarında "vergi yüzsüzleri" veya "tüysüz yetim hakkı yiyenler" gibi manşetler kullanılmaktadır.

Sorumlu vergicilik anlayışında vergi danışmanının rolünü nasıl tanımlarsınız?

Devlet topluma karşı görevlerini yerine getirirken gelire dolayısıyla da vergiye ihtiyaç duyar. Her birey Anayasa'ya göre birçok hakkın yanı sıra devlete karşı bazı

yükümlülüklerle de sahiptir. Bireylerin haklarının sınırlarını yükümlülükleri oluşturur. Anayasa'ya göre de bunlar arasında en önemli yükümlülük herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemesidir. Anayasa'nın bu temel ilkesi herkesin kabulüdür.

Vergi danışmanları olarak amacımız bu sınırlar içinde bireylerin vergilerinin mevzuata uygun olarak hesaplanmasına yardım etmek, mükelleflerin çıkarlarını devlete karşı temsil etmek ve böylece daha iyi bir vergileme sisteminin geliştirilmesini teşvik ederek kamu yararına katkıda bulunmaktır.

Bu çerçevede tüm paydaşlar açısından Türkiye'de vergileme olgusunun ne anlama geldiğini ve amacının ne olduğunu sorumlu vergicilik başlığı altında tartışmaya açıyoruz. Sorumlu vergicilik yaklaşımının tüm taraflarının konuya bakış açısını aynı noktaya getirmeliyiz ki bundan sonrasını ortak bir anlayış üzerine inşa edelim. Bu amaçla vergilemenin ahlaki boyutu, kanuniliği, yargı ve vergi adaleti, uluslararası rekabet; vergide şeffaflık, vergi politikalarının gelişmekte olan ülkeler üzerindeki etkisi gibi pek çok konuyu irdelemek üzere iş dünyası, maliye uzmanları, sivil toplum kuruluşları, akademisyenler ve meslek mensuplarını bir masa etrafında bir araya getirmek istiyoruz.

Sağlıklı işleyen bir vergi sisteminin kurulmasında biz vergi danışmanlarına çok büyük bir görev düşüyor. Mükelleflere vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerinde yardımcı olurken kanunlardaki fırsatları kullanmaya tabi ki devam edeceğiz. Ancak hangi davranışın vergiden kaçınma, hangi

davranışın agresif vergi planlaması olarak değerlendirilmesi gerektiği konusunda çok net ve açık olmalıyız. Mükelleflerin haklarını korurken toplumun ortak yararını da her zaman ön planda tutmalıyız.

Öte yandan vergi idaresine de düzenlemelerin yansımaları konusunda daha aktif olarak geri bildirim sunmalıyız. Vergi politikalarının öngörülebilir olmasını, daha net hazırlanmasını ve hukukun temel ilkelerine uygunluğunu sağlamak üzere idareye katkı yapabiliriz. Vergi sisteminin güvenilirliğini ve sağlıklı işlemlerini sağlamak için hukukun temel ilkelerine aykırı düşmekten kaçınmalıyız.

Türkiye’de sorumlu vergicilik yaklaşımına en çok hangi nedenle ihtiyaç duyuluyor?

Kayıt dışı ekonominin Türkiye’nin gerçeği olduğunu unutmamalıyız. Bunun yansımalarını hem “Orta Vadeli Mali Plan” hem de “64. Hükümet Eylem Planı’nda” görüyoruz. Sadece bu bile sorumlu vergiciliğe Türkiye’de ne kadar çok ihtiyaç olduğunu ortaya koyuyor. G20 üyesi gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye’nin sürdürülebilir büyüme hedefi, sorumlu vergicilik yaklaşımının benimsenmesini gerektirmektedir.

“Güvene dayalı açık bir iletişim ortamı sağlanması vergi sisteminin etkinliğini artırarak vergi gelirlerinin de yükselmesini sağlayacaktır. Bunun için mükellefe güven duyulması gerekir ki mükellef de faaliyetlerini planlarken vergi sistemine güvenerek hareket etsin.”

Mevcut vergi sistemimizin sürdürülebilir büyüme hedefini desteklediğini söyleyebilir miyiz? Gelişime açık olan yönlerden söz edebilir misiniz?

Sağlıklı işleyen bir vergi sistemi, sürdürülebilir ekonomik büyüme için kaçınılmaz bir ihtiyaçtır. Bunu sağlarken mükelleflere de vergi idaresine de önemli görevler düşüyor. Tabii bu ikisinin hak ve yükümlülüklerini etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlayan biz vergi danışmanlarına da...

Mükellefin idare tarafından kendisine sorulan soruları doğru ve açık bir şekilde cevaplaması gerekir. Sorumlu vergicilik bakışıyla mükelleflerin etik kurallara bağlı davranması konusunda son derece titiz davranıyoruz. Ancak bu yaparken vergi idaresinin de mükellefi daha çok dinlemesini ve önerilerini dikkate almasını sağlamalıyız. Örneğin idare mükellefleri temsil eden sivil toplum kuruluşlarıyla bir araya gelerek onların görüşlerini dikkate alabilir. Bu şekilde güvene dayalı açık bir iletişim ortamı sağlanması vergi sisteminin etkinliğini artırarak vergi gelirlerinin de yükselmesini sağlayacaktır. Bunun için mükellefe güven duyulması gerekir ki mükellef de faaliyetlerini planlarken vergi sistemine güvenerek hareket etsin.

Güven ortamının oluşturulması açık bir iletişim ortamı kurulmasından geçiyor. Örneğin özellikle transfer fiyatlandırması gibi incelemelerde karşı delillerin dikkate alınmaması uygulamada önemli bir eksiklik olarak karşımıza çıkıyor. Müfettişler topladıkları sektöre ilişkin emsal bilgileri mükellefle paylaşmayarak gizli emsal oluşturabiliyor. Bu durumda bizim buradaki muhtemel yanlışlıkları (örneğin sektörün mükellef şirketin

faaliyet alanını tam olarak temsil etmemesi gibi) karşı tarafın dikkatine sunma şansımız kalmıyor.

Vergi danışmanları olarak bizler Devlet Memurları Kanunu'ndaki yargılama usullerine tabiyiz. Özünde bir kamu görevi üstleniyoruz. Dolayısıyla idare ile vergi danışmanı arasında daha etkin bir işbirliği ve açık bilgi paylaşımı ortamı tesis edilebilir. İdare'nin emsal oluşturduğunda tabi ki tek tek firmaların ismini vermesi gerekmez ama tam olarak hangi sektörü dâhil ettiğini öğrenebilirsek daha etkili bir emsal oluşturma faaliyeti geliştirmesine katkı yapabiliriz.

Vergi mükellefleriyle etkin bir iletişim ortamı kurulması vergi sistemine katkıda bulunacaktır. Örneğin idare sahte belge düzenleyen bir şirket tespit ettiğinde bu durumu yıllarca beklemeden en hızlı şekilde kamuoyuyla paylaşması sorumlu mükellefleri bu tür şirketlerle iş yaparak maruz kalabilecekleri risklerden koruyabilir.

“Tutarlı bir vergi politikası işyerinin de sağlıklı bir şekilde devam etmesi sayesinde devletin vergi gelirlerinin sürdürülebilirliğini güvence altına alır.”

Sağlıklı bir vergi sistemi derken neyi kastediyorsunuz?

Vergi sisteminin sürdürülebilir olmasını kastediyorum. Devlette devamlılık esastır. Devamlılık ilkesinden sapmak sisteme duyulan güveni azaltır; bu da vergi sisteminde aksamalara neden olur. Girişimciler iş planlarını yaparken ödeyecekleri vergiyi dikkate alırlar. Önceden hesaplanmayan beklenmedik bir vergi yükü işyerinin kapanmasına, dolayısıyla devletin vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilmektedir. Halbuki tutarlı bir vergi politikası işyerinin de sağlıklı bir şekilde devam etmesi sayesinde devletin vergi gelirlerinin sürdürülebilirliğini güvence altına alır.

Bölüm I:

Ulusal Düzeyde
Sorumlu Vergicilik

Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları



Emrah Akın

Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanır.¹ Diğer tüm hukuk alanlarında olduğu gibi vergi hukukunda da hukuksal yapıyı belirleyen en üst norm Anayasa'dır. Anayasa'nın vergilendirmeye doğrudan ilgili olan temel hükmü ise Vergi Ödevi başlıklı 73'üncü maddedir. Vergilendirme yetkisi, doğrudan 73'üncü maddede vücut bulan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerinin yanı sıra; Anayasa'nın ruhuna işlemiş olan hukuk devleti, sosyal devlet ilkesi ve hukuk güvenliği ilkesi gibi birtakım ek ilkelerle de yakından ilgilidir.

Vergilendirmeye Doğrudan İlişkili Anayasa Hükümleri

Vergi hukuku ile doğrudan ilişkilendirilmesi mümkün olan Anayasal hükümleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

Vergi Ödevi

Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.

Cumhuriyetin Nitelikleri

Madde 2 – Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir.

Kanun Önünde Eşitlik

Madde 10 – Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmelidirler.

Mülkiyet Hakkı

Madde 35 – Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.

Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar

Madde 38 – Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

Suç ve ceza zamaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.

Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.

Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.

Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.

Ceza sorumluluğu şahsîdir.

Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.

Ölüm cezası ve genel müsadere cezası verilemez.

İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. Silahlı Kuvvetlerin iç düzeni bakımından bu hükme kanunla istisnalar getirilebilir.

Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın gerektirdiği yükümlülükler hariç olmak üzere vatandaş, suç sebebiyle yabancı bir ülkeye verilemez.

Çalışma ve Sözleşme Hürriyeti

Madde 48 – Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir.

Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır.

Çalışma Hakkı ve Ödevi

Madde 49 – Çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir.

Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alır.

Belirtilmesinde yarar olan diğer bir önemli husus da verginin kanuniliği ilkesinin tarihsel süreçte tüm Anayasa metinlerimiz tarafından titizlikle korunduğudur.²

- 1876 Kanunu Esasi Madde 25: Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.
- 1924 Anayasası Madde 85: Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.

1961 Anayasası Madde 61: Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.

Özetle, salınacak bir verginin Anayasa'nın öngördüğü temel ilkeleri gözeterek şekilde kanunla ihdas edilmesi zorunludur. Vergi hukuku ilkeleri, vergilendirme sisteminin temel yapı taşı olan Anayasal kaynaklı hukuki ilkelerdir.

Vergilendirmeye İlişkili Hukukun Evrensel İlkeleri

Anayasaların da birer kanun olduğu bu nedenle hukukun evrensel ilkelerine uygun olmaları gerekliliği de göz ardı edilmemelidir. Dolayısıyla kanun koyucular anayasaları oluştururken tamamıyla serbest davranmamakta ve hukukun evrensel ilkeleri çerçevesinde hareket etmektedirler. Vergilendirme yetkisinin temelinde de bulabileceğimiz, bazı evrensel hukuk ilke ve esaslarına bu aşamada kısaca değinmek yararlı olacaktır.

Hukuk Devleti: Evrensel ilke ve prensiplerin tam kalbinde yer aldığı iddia edilen bu ilke, koyduğu kurallara öncelikle kendisi riayet eden ve tüm eylem ve işlemlerini hukuki denetime tabi tutan devleti izah etmektedir.

Eşitlik: Bu ilke bütün insanların her bakımından eşit olduğu fikri üzerine kurulmuştur. Zorunlu bazı hallerde ve duyulan ihtiyaçlarla sınırlı olarak farklı uygulamalar söz konusu olabilir; hukuki statünün kesin bir şekilde çerçevelenmiş olması gereklidir.

Sözleşme Özgürlüğü: Herkesin özgür iradesi ile dilediği sözleşmeyi yapma ve sözleşmenin şartlarının yerine getirilmesini bekleme hakkı vardır.

Kuvvetler Ayrılığı: Yasama, yürütme ve yargı yetkileri kaynaklarını milletten almaktadırlar. Bu yetkilerin tek elde toplanmaması ve yetkili kullanıcılar arasında paylaşılması gerekmektedir. Her yetkinin ve kullanıcısının sınırları belirlidir ve diğer kullanıcılar bu sınırlara riayet ederler. Aksi hâlde demokratik bir toplum ve devlet düzeninden bahsedilemez.

Yargı Birliği: Eşitlik ilkesinin doğal bir sonucudur. Aynı usul ve esaslarla yargılama yapan mahkemelerin aynı yapı altında toplanmasını ifade eder. Herkes için bu yargı sistemi tektir ve ayrı gruplar için ayrı bir yargı sisteminden söz edilemez.

Doğal Hâkim Güvencesi: Herkes, gerçekleştirdiği eylem tarihinde tabi olduğu mahkeme ve hâkim huzurunda yargılanma hakkına sahiptir.

Hâkim Tarafsızlığı: Hâkim, dışarıdan gelecek etkilerden uzak ve objektif hareket etmek mecburiyetindedir.

Hak Arama Hürriyeti: Hak arama hürriyeti kısıtlanması mümkün olmayan bir hürriyettir. Buna göre herkes meşru vasıta ve yöntemleri kullanarak yargı önünde iddia ve savunma ile yargılanma hakkına sahiptir.

Kazanılmış (Müktesep) Hak: Hukuka uygun şekilde kazanılmış haklar -hakkın kullanımı için gerekli şartlar yitirilmedikçe- bireylerin elinden alınamaz.

Ceza ve Suçun Kanuniliği: Kanunun açıkça bir şekilde suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Suçlar ve cezalar ancak kanunla konulur ve kaldırılır. Kanunlar, geleceğe etkili olarak uygulanırlar; ancak lehe hükümler geçmişe etkili uygulanır.

İspat Külfeti: İddia eden, iddiasını hukuka uygun elde edilen kanıtlar ile kanıtlamak zorundadır. Dolayısıyla, kanunda öngörülen istisnalar dışında, iddia doğru kabul edilip, aksinin ispatı külfeti aleyhinde iddia olunan tarafa yüklenemez.

“Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin muafiyet ve tam istisna hâllerinde kanunilik ilkesine ciddi zarar verdiği hatta kimi hallerde ilkeyi tamamen bertaraf ettiği de görülmektedir. Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin katı sınırlarla çerçevelenmesi verginin kanuniliği bağlamında son derece elzemdir.”

Vergilendirmede Temel Anayasal İlkeler

Kanunilik İlkesi

Anayasa’nın 73’üncü maddesi gereği olarak vergisel yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılabilir. Anayasa belirli ve sınırlı bir çerçeve içinde Bakanlar Kurulu’na yükümlülüklerden muafiyet, istisna ve indirim oranlarında kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanımaktadır. Anayasa tarafından Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin, kanunilik ilkesine aykırı düşmediği iddia edilmektedir. Ancak Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin muafiyet ve tam istisna hâllerinde kanunilik ilkesine ciddi zarar verdiği hatta kimi hallerde ilkeyi tamamen bertaraf ettiği de görülmektedir. Bakanlar Kurulu’na verilen yetkinin katı sınırlarla çerçevelenmesi verginin kanuniliği bağlamında son derece elzemdir.

Anayasa’nın çizmiş olduğu çerçevenin, kanunilik ilkesini kuvvetler ayrılığı prensibi üzerine oturtmakta olduğu görülmektedir. Özetle, vergilendirme yetkisi yasama organına aittir ve kendisine çizilen katı çerçeve içerisinde yürütme organı da bu yetkinin doğal sonucu olan yasaları uygulama yetkisini haizdir.

Verginin kanuniliği ilkesi bakımından önemli ancak dar bir sınırlama, Bütçe Kanunu’yla ilgili olarak karşımıza çıkmaktadır. Anayasa’nın 161’inci maddesine göre bütçe kanunlarına bütçe ile ilgili hükümler dışında bir başka hüküm koymak mümkün değildir. Dolayısıyla bütçe kanunlarıyla vergilendirme yapılamaz.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi tartışılırken uluslararası anlaşmalar vasıtasıyla oluşan hukuk da göz önünde tutulmalıdır. Anayasa’nın 90’ıncı maddesine göre usulünce yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar

kanun hükmündedir ve bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz. İlgili maddede, usulünce yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümlerinin esas alınması düzenlenmiştir. Bu hükümlerden hareketle, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının iç hukuk bakımından kanunlardan önce uygulanması ve bunlara karşı Anayasa Mahkemesi'ne gidilememesi sebebiyle; vergilendirmeye ilişkin Anayasa'da yer alan ilkeler kimi hâllerde uygulanamamaktadır.

Verginin Genelliği İlkesi

Kanun önünde eşitlik başlığını taşıyan Anayasa'nın 10'uncu maddesi hükmüne göre "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir." ve "Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

Bu konuya ilişkin diğer bir önemli Anayasa hükmü 2'nci maddede karşımıza çıkan hukuk devleti kavramına ilişkindir. Madde hükmünde "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir." ifadesiyle Türkiye Cumhuriyeti'nin temel niteliklerinden birinin hukuk devleti olduğunun altı çizilmektedir.

73'üncü maddede yer alan "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." hükmü genellik ilkesinin bir özeti gibidir. Ancak bu hükmü yukarıda

bahsettiğimiz hükümlerden bağımsız ele almamak gereklidir. Genellik ilkesi gereği kamusal mali yük herkese dağıtılacak; ancak bu prensip uygulanırken mali güç de göz önünde tutulacaktır.

Bu ilkenin diğer bir doğal sonucu olarak vergi kanunlarının genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi önem arz etmektedir. Yasama organı vergi kanunlarını çıkarırken, ilke uyarınca belli bazı kişilere mali yükümlülükler yükleyemeyecek; düzenlemelerini genel için yapacaktır.

Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti, kişilerin kendilerine uygulanacak hukuki normları önceden bilmeleri ilkesi üzerine inşa edilmiştir. Bu ilke vergileme açısından önemli sonuçları haizdir. Mükellefler devlet tarafından vergilendirme vasıtasıyla hak ve özgürlüklerine ne zaman ve ne şekilde müdahale olacağını önceden tahmin edebilmeli ve planlarını buna göre yapabilmelidirler. Böylece öngörülebilirlik ilkesi sayesinde vergilendirmede keyfilik engellenmiş olur.

Bu ilke bakımından verginin kanuniliği de hayati bir önem taşır. Kanunla düzenleme yapılmadan bir verginin alınması mümkün değildir. Bu ilkenin aksine bir tutum, mülkiyet hakkının ağır bir ihlaline yol açacaktır. Belirlilik, vergi kanunlarının geriye yürümemesi ve kıyas yasağını bu ilkenin alt bileşenleri olarak ele almak mümkündür.

Vergilemede Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, verginin konusunun vergilerin tarh ve tahsil zamanlarının, vergi miktarının hem gelir yönetimi hem de mükellefler bakımından önceden belirlenmiş ve kesin olmasını ifade etmektedir. Belirlilik ilkesi bu özelliğiyle vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını güder.

Vergi Kanunlarının Geriye Yürümemesi İlkesi

Bu ilke hukuki güvenlik ilkesinin bir türevi olarak karşımıza çıkmaktadır. İlke, özellikle vergi yükünü artıran vergi kanunlarının, sadece yürürlüğe girmelerinden sonraki dönemde cereyan edecek olaylar için uygulanmaları dolayısıyla geriye yürümemeleri üzerine kurulmuştur. Kanun koyucu tarafından aksi bir tutum takınıldığı hâllerde, hukuki güvenlik ilkesinin ağır ihlalden söz etmek gerekecektir. Bu tür yaklaşımın ekonomik ve ticari hayatın istikrarı üzerinde çok ciddi bozucu etkileri olacağı muhakkaktır.

Kıyas Yasağı

Kıyas yasağı, kanunilik ilkesiyle sıkı sıkıya bağlıdır. Kanunda yer almayan bazı durumlar için kanunda yer alan diğer kuralların ve genel ilkelerin kıyasen uygulanması yasama ile yürütme erki arasındaki dengenin bozulması anlamına gelecek ve yürütme yasamanın yerine geçmiş olacaktır. Vergi hukukunun temelinde yer alan kanunilik ilkesi o kadar kuvvetli bir ilkedir ki Bütçe Kanunu C cetvelinde yer almayan bir verginin ilgili mali yılda tahsili bile mümkün olamamaktadır.

Kıyas yasağının olmadığı bir hâlde idarenin ve yargı organlarının bu yolla kimi hâllerde vergi yükünü artırmaları, azaltmaları veya yeni vergiyi doğuran olaylar oluşturmaları imkânı doğabilir. Bu tür bir durumda hukuki güvenlikten bahsetmek söz konusu olamayacaktır. Kıyas yasağı, vergi hukuku bağlamında yorum ve ispat kanallarının tam olarak kapatılması anlamına gelmemektedir. Kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmakta; vergi hukuku uygulamasında karşılaşılabilecek hukuki boşluklar yorum yöntemleriyle doldurulabilmektedir. Ancak yorumla

doldurulamayacak boşluklar için mutlaka yasama sürecine başvurmak gerekmektedir.

VUK'un 3'üncü maddesi yorum ve ispat konusunda temel prensipleri ortaya koymaktadır.

Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat

“Madde 3 – A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu kanunda kullanılan “Vergi Kanunu” tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hâllerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Vergi hukuku ile yorum arasında çok sıkı bir ilişki bulunduğu yadsınamaz bir gerçektir. Özellikle vergi mevzuatının sarıh olmadığı noktalarda yorum önem kazanmaktadır. Mali idare özelgeⁱ (mukteza), genel tebliğ, iç genelge, sirküler vb. yöntemlerle yorum yoluna başvurmakta; bu bağlamda Vergi Usul

ⁱ VUK 413'üncü Madde (Mükelleflerin izahat talebi) hükmü uyarınca mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazılı izahat isteyebilirler. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur ve söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.

Kanunu'nun sınırları çizmektedir. Burada belirtilmesi gereken, idarenin yorum yetkisinin kullanımının kıyas yasağını zedeleyecek sınırlara ulaşmaması gereğidir.

"Gelirin vergi mevzuatımızda ekonomik anlamda tam olarak tanımlandığını ve üniter bir beyannameyle tüm gelir unsurlarının beyan edildiğini söylemek son derece zordur."

Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesini en başta yatay ve dikey eşitlik olarak ikiye ayırıp analiz etmemiz daha faydalı olacaktır. Yatay eşitlik ilkesine göre aynı düzeyde gelir elde eden mükellefler, eşit vergi ödemelidirler. Bu ilkenin mutlak olarak uygulanabilmesi için, vergilendirilebilir gelirin ekonomik anlamda tanımının tam anlamıyla yapılması ve salınacak verginin matrahının bu gelirin bütün öğelerini (parasal/ parasal olmayan, maddi/maddi olmayan ve gerçekleşmiş/gerçekleşmemiş) kapsamaması gerekmektedir. Bunun yanı sıra her tür gelir öğesinin üniter bir vergi beyannamesinde yer alması sağlanmalıdır. Gelirin vergi mevzuatımızda ekonomik anlamda tam olarak tanımlandığını ve üniter bir beyannameyle tüm gelir unsurlarının beyan edildiğini söylemek son derece zordur. Mevzuatımızda yer alan ve sayıları gün geçtikçe artan muafiyet ve istisnalar yatay eşitliği zedelemektedir.

Vergilemede dikey eşitlik ilkesi ise farklı gelir seviyelerindeki mükelleflerinin farklı vergi ödemelerini ifade eder. İlke uyarınca gelir düzeyi yüksek olan mükellefler, düşük gelirli mükelleflere göre daha fazla vergi ödemelidirler. Gelir Vergisi

Kanunu'nun 103'üncü maddesinde karşımıza çıkan ve %15 ile %35 oranları arasında yer alan artan oranlı tarife dikey eşitlik ilkesinin en önemli tezahürü olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergisel teşviklerden yararlanan mükelleflerin kendilerinden daha az kazanan mükelleflere kıyasla daha az vergi ödediği durumların bu ilkeyi ciddi olarak zedelediği gözden uzak tutulmamalı ve vergisel teşvikler ihdas edilirken bu ilkeye riayet sağlanmalıdır.

"Herkes, dil, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrımı gözetilmeksizin, kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz." 1961 Anayasası'nın 12'nci maddesinin bu hükmü ile eşitlik ilkesi Türk Anayasal hukuk sistemindeki yerini ilk kez almıştır. 1982 Anayasası 10'uncu maddesinde bu hükmü daha da ayrıntılı bir biçimde tekrarlamıştır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." hükmü, yukarıda vurguladığımız eşitlik ilkesinin özellikle yatay eşitlik tarafına işaret etmekte ancak bu ilkenin de vergi hukuku bağlamında mutlak bir eşitliğe işaret etmediğini göstermektedir. 73'üncü maddeye göre, vergi ödemek bakımından herkes kanun önünde eşittir ve vergi yükümlülüğü bakımından dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler farklı muamele için gerekçe olamayacaktır.³ Ancak yasama organı vergilemeye ilişkin kuralları ihdas ederken ödeme gücünü dikkate almak zorunda olacak ve bunun için mekanizmalar geliştirecektir. Yasama organı vergi yükümlülükleri ve/veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizlikleri dikkate alacak ve gerekli noktalarda ayrıcalıklar tanımlayacaktır. Diğer bir söyleyişle yasama organı

kültürel, sosyal, ekonomik ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin birtakım nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir.

Vergi Yükünün Adaletli Dağılımı İlkesi

73'üncü maddede yer alan "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." hükmü, sosyal adalet anlayışına işaret etmektedir. Yasa koyucu, vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal adalet anlayışını da göz önünde bulundurmak zorundadır. Vergi yükünün sosyal adaleti de gözetilecek şekilde adil dağılımı, yasama organının en önemli Anayasal ödevlerinden biridir.

Vergi Hukuku İlkeleri Üzerinden Mevcut Sistemin Eleştirisi

Köklerinde Osman Gazi'nin koyduğu ve ilk vergi uygulamalarından biri olarak nitelendirilebileceğimiz Pazar Resmî'nin de (bac) olduğu Türk vergi sistemi, derin bir tarihsel birikim üzerine inşa edilmiştir. Modern Türkiye'nin temellerinin atıldığı Birinci TBMM'de kabul edilen ilk kanunun, bir vergi kanunuⁱⁱ olması ve yine TBMM'nin ilk hükümetinde bir Maliye Vekâleti'nin yer alması da bu durumun en önemli delillerindendir.

Köklü bir geleneğe sahip Türk vergi sistemi, uluslararası ekonomik ve mali ilişkilerin artmasıyla ciddi değişimler geçirmiştir. Kamu harcamalarına sağlıklı ve sürekli gelir bulma ihtiyacı da vergi sistemimizi etkilemiştir. Bu iki süreç, vergi sistemi içerisinde anayasal vergileme ilkelerinin yorumu ve uygulaması bağlamında da önemli sonuçlar doğurmuştur.

Karmaşıklaşan ulusal ve uluslararası ekonomik ilişkiler, vergi sisteminin de karmaşıklaşmasına yol açmış ve sistemin kontrolünü güçleştirmiştir. Zaman içerisinde muafiyet ve istisnalar

artmış ve karmaşıklaşmış; bu durum da en başta verginin genelliği ve eşitlik ilkelerine önemli zararlar vermiştir. Bu noktada uzun yıllardır çözülmesi için gayret sarf edilmesine rağmen henüz istenilen oranlara indirilemeyen kayıt dışı ekonominin de iki ilkenin mevcut durumlarını anlamak bakımından göz önünde tutulması gerekmektedir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde ifade bulan vergi yükünün adil dağılımı ve mali güce göre vergi alınması ilkeleri bakımından mevcut tablonun arz ettiği durum tatmin edici değildir. Özellikle dolaylı vergilerin doğrudan vergilere kıyasla bütçe içindeki payının yüksekliği bu tabloyu çarpıcı bir şekilde önümüze koymaktadır. Konuyu 2015 Bütçe Kanunu öngörülerini üzerinden somutlaştırmak mümkündür. Doğrudan vergiler açısından tablo şu şekilde özetlenebilir: 2015 mali yılında red ve iadeler düşülmüş net gelir vergisi tahsilatının 82 milyar TL olması öngörülmektedir. Red ve iadeler düşülmüş net kurumlar vergisi tahsilatının ise 36 milyar TL olması beklenmektedir.

"Dolaylı vergilerin vergi gelirleri toplamı içindeki ağırlığının %70'lere ulaşabileceği anlaşılmaktadır. Yapısı itibarıyla adil olmayan dolaylı vergilerin, vergi sistemi içindeki ağırlığının bu mertebelere yükselmiş olması vergi yükünün adil dağılımı ve mali güce göre vergi alınması ilkeleri bakımından içinde bulunulan olumsuz tabloyu somutlaştırmaktadır."

ⁱⁱ Bu ilk kanun ile "Ağnam (hayvanlar) Resmî" düzenlenmiştir.

Dolaylı vergiler bakımından 2015 Bütçe Kanunu öngörülleri aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- 2015 mali yılı için planlanan ÖTV geliri 94,4 milyar TL'dirⁱⁱⁱ ve ÖTV toplam vergi gelirlerimiz içinde en yüksek paya sahip gelir kaynağı olarak dikkat çekmektedir. Başka bir ifadeyle Bütçe Kanunu öngörülleri göre 2015'te toplam bütçe gelirlerinin yaklaşık %21'inin; vergi gelirlerinin ise %24'ünden fazlasının ÖTV'den gelmesi planlanmaktadır.
- 2015 mali yılında tahsili öngörülen KDV ise dâhilde 44 milyar TL; ithalatta 75 milyar TL olmak üzere toplam 119 milyar TL'dir. Bu durumda öngörülen ÖTV ve KDV toplamı -red ve iadeler hariç- 213 milyar TL'yi aşmakta ve 2015'te toplam bütçe gelirlerinin %47'sinin; toplam vergi gelirlerinin ise %54,6'sının sadece bu iki vergiden yani ÖTV ve KDV'den geleceği görülmektedir. Bu tabloya, diğer dolaylı vergilerin (BSMV, ÖİV vb.) eklenmesi hâlinde, dolaylı vergilerin vergi gelirleri toplamı içindeki ağırlığının %70'lere ulaşabileceği anlaşılmaktadır. Bu noktada bu oranın ülkemiz için yıllar içinde istikrar kazanan bir oran olduğu da belirtilebilir.

Yapısı itibariyle adil olmayan dolaylı vergilerin, vergi sistemi içindeki ağırlığının bu mertebelere yükselmiş olması vergi yükünün adil dağılımı ve mali güce göre vergi alınması ilkeleri bakımından içinde bulunulan olumsuz tabloyu somutlaştırmaktadır.

"Her gün genişleyen karar, tebliğ, sirküler, iç genelge, mukteza vb. külliyat vergi hukuku alanında sistemi gittikçe karmaşıktırmakta ve yasama organına ait bazı yetkiler de yürütmenin çeşitli kademelerine aktarılabilmektedir."

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan "Vergisel yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılabilir." hükmüyle ifade bulan verginin kanuniliği ilkesi bağlamında mevcut sistemin Anayasa'nın ruhu ile arasında mesafe olduğu iddia edilebilecektir. Özü itibariyle yasama organının yetkisinin, vergi muaflik ve istisnalarının konulması, kaldırılması ve değiştirilmesiyle ilgili; buna karşın yürütme organının yetkisinin ise vergilendirme metot ve tekniği (tarh, tahakkuk vb.) ile ilgili alanlarda olması beklenmektedir. Yetki zaman içinde yürütme organı lehine genişlemekte ve vergisel reformlar genellikle yürütme organı eliyle hayata geçirilmektedir. Ayrıca vergi kanunları, yasama organında gerektiği kadar tartışılmadan ve gerekçeleri ayrıntılı şekilde ortaya konulmadan ihdas edilmekte ve özellikle torba yasalar da bu durumu daha vahim bir hâle getirebilmektedir. Her gün genişleyen karar, tebliğ, sirküler, iç genelge, mukteza vb. külliyat vergi hukuku alanında sistemi gittikçe karmaşıktırmakta ve yasama organına ait bazı yetkiler de yürütmenin çeşitli kademelerine aktarılabilmektedir.

Vergi kanunlarının sarih olmadığı noktalarda yorum önem kazanmakta

ve mali idare bu noktada özelge (mukteza), genel tebliğ, iç genelge, sirküler gibi yöntemlerle yorum yoluna başvurmaktadır. Ancak özelge, genel tebliğ vb. idari işlemlerin son dönemlerde, yorum yetkisinin sınırlarını zorlayabildiği hatta kimi durumlarda kıyas yasağını ortadan kaldırdığı dikkat çekmektedir. Sürekli genişleyen bu külliyat, Anayasa Mahkemesi'nin yargı alanı dışında kaldığı müddetçe hayatiyetine devam etmekte ve başta kanunilik ilkesi olmak üzere hukuki güvenlik ve vergilemede belirlilik gibi Anayasal ilkeler ağır ihlallere maruz kalabilmektedir. Özetle, bazı hâllerde, idarenin uygulama, yorum ve işlemlerini şekillendirirken vergilendirmeye ilişkin ilkeleri -öncelikli olarak- göz önünde tutmadığı dikkat çekmekte; bu yaklaşım da karşımıza genellikle vergileme ilkelerinin ağır bir şekilde ihlali olarak çıkmaktadır.

Yukarıda vurgulandığı üzere Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." hükmü "genellik ilkesini" özetlemektedir. Genellik ilkesi uyarınca, kamusal mali yükün herkese dağıtılacağı; ancak bu prensip uygulanırken mali gücün de göz önünde tutulacağı söylenebilir. Kayıt dışı ekonominin bu ilkenin en ciddi bağlamda ihlaline yol açan etkenlerden birisi olduğu söylenebilir. 2002 yılında %32,4 olan kayıt dışı ekonominin GSYH'ye oranının 2013'te %26,5⁴ düşmesi memnun edicidir. Ancak bu seviyenin de hâlen oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Kaldı ki burada analiz ettiğimiz resmi rakamların da ötesine geçen bir kayıt dışı ekonomik hacim olduğu iddia edilmektedir.

Son yıllarda alınan önlemlere ve kaydedilen aşamalara rağmen kayıt dışı ekonomi, ülkemiz açısından hâlen önemli sorun alanlarından biri olmaya devam etmektedir. Kayıt dışı ekonominin

azaltılması, orta ve uzun dönemde ekonomik istikrar, gelir dağılımı ve istihdam gibi birçok makroekonomik unsurun iyileşmesine, ekonomide verimlilik düzeyi ve rekabet gücünün yükselmesine, ayrıca kamu gelirlerinin artmasına katkıda bulunacaktır.⁵ Onuncu Kalkınma Planı (2014 - 2018) Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı⁶ öngörülerine göre kayıt dışı ekonominin GSYH'ye oranının 2018'e kadar %21,5'e düşürülmesi planlanmaktadır. Bu düzeyde bir kayıt dışı ekonominin bile genellik ve eşitlik ilkeleri başta olmak üzere Anayasal vergileme ilkeleri bakımından önemli bir tehdit olacağı gözden uzak tutulmamalıdır.

Vergi yargısının, vergisel ihtilaflar için mükelleflerin kısa sürede sonuç almalarını sağlayacak etkinlik ve hızda olmaması da vergileme ilkelerinin ihlal edilmesine neden olmaktadır. Mevcut ihtilaf yükü, gittikçe daha karmaşık ve yanıltıcı olan vergisel konular karşısında yoğun iş yükü altında olan mahkemelerin uluslararası gelişmeleri takipte yetersiz kalması ve sıhhatli bir bilirkişilik mekanizmasının henüz oluşturulamamış olması gibi başlıca sorunlar dikkate alınınca, vergi yargısı alanında mevcut sorunların ihyasının biraz daha zaman alacağı görülmektedir.

Vergi yargısının yoğunluk, teknik zayıflık ve yavaşlık vb. rahatsızlıklarından söz ederken; yargının bir kısım sorununa merhem olabilecek olan vergisel ihtilafların barışçıl yollarla çözümü mekanizmalarının da gerektiği gibi işletilemediği söylenmelidir. Örneğin bu mekanizmaların en önemlilerinden biri olan uzlaşma müessesesinin masaya yatırılması ve aksayan noktalarının tedavi edilmesi bile, mahkeme yolunu tercih eden mükellef sayısını ciddi miktarda azaltacak; idare de hızlı bir şekilde tahsil salınan vergileri ve kesilen cezaları tahsil edebilecektir.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Demokratik bir toplumda, bir hak mı yoksa yükümlülük mü olduğu tartışılan vergiler toplanırken hükümetlerin sınırsız bir yetkiye sahip olmaları beklenemez. Vergileme ilkeleri bu konuda yasama organı ve hükümetlerin sınırlarını ortaya koymak bağlamında son derece kıymetli enstrümanlardır. İlkelerin bağlayıcılığını temin için Anayasal metinlere dönüştürülmeleri de elzemdir. Bu yolla mülkiyet, sözleşme özgürlüğü ve temel hak ve hürriyetler gibi alanlara temas eden vergilerin çerçevesi Anayasal olarak çizilmiş olacaktır.

Vergileme ilkeleri, Anayasal koruma ile ortaya konmasına rağmen, pratikteki uygulamaların kimi durumlarda Anayasal çerçeveyi zorladığına da tanık olunmaktadır. Temel hak ve hürriyetler, kanun önünde eşitlik, adalet, sosyal devlet ve hukuk devleti gibi prensipler bağlamında oldukça önemli etkileri olabilecek vergileme faaliyetlerinin, Anayasal çerçeveyi esnetecek yasama ve yürütme faaliyet ve yorumları ile zedelenmemesine özen gösterilmesi, sadece sağlıklı işleyen bir vergi sisteminin değil; demokratik bir toplumun da gereğidir.

REFERANSLAR

- ¹ Nami Çağan (1982): **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları.
- ² A. Şeref Gözübüyük (1995): **Açıklamalı Türk Anayasaları**, Ankara, Turhan Yayınları.
- ³ Mehmet Arslan (2011): **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 7. Baskı, Bursa, MKM Yayıncılık.
- ⁴ KADEP (2015): www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr
- ⁵ KADEP (2015): 10. Kalkınma Planı (2014-2018) Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı

Bireysel Başvuru Kararlarının Vergi Hukukuna Etkisi



Abdulkadir Kahraman
Şirket Ortağı,
Vergi Bölüm Başkanı

Anayasa diğer hukuk kuralları için olduğu gibi vergilemeyle ilgili düzenlemeler açısından da en yüksek hukuk normudur. Bu nedenle vergi hukukundaki düzenlemeler normlar hiyerarşisinin gereği olarak Anayasa'ya uygunluk denetimine tâbidir. Böylece hem yasal hem de idari düzenlemeler en yüksek yargı denetimine kavuşmaktadır. Anayasal denetim soyut norm denetimi, somut norm denetimi ve bireysel başvuru olmak üzere üç şekilde gerçekleştirilir. Bunlardan ilk ikisi on yıllardır uygulanmakla beraber, bireysel başvuru 2010 yılında yapılan Anayasa değişiklikleriyle yargı sistemine dâhil olmuştur. Özellikle 2014 yılından itibaren bu kapsamda Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından verilen vergilemeye ilişkin kararların gerekçeleri, vergilemede dikkate alınması gereken temel ilkeler olarak dikkat çekmektedir. AYM kararlarının kesinliği ve bağlayıcılığı bireysel başvuru hakkı kapsamındaki kararlar için de geçerlidir. Bu doğrultuda idarenin devletin vergi toplama hakkını yerine getirirken bireylerin Anayasal haklarına bağlı kalmaya daha fazla özen göstermesi, mükelleflerin vergi sistemine duyduğu güvenin artmasını sağlayarak sorumlu vergicilik anlayışının yerleşmesine katkıda bulunacaktır.

Anayasa Yargısına Genel Bakış

Devletin şekli, yasama, yürütme ve yargı güçleri ile devletin vatandaşlarına tanıdığı temel hak ve ödevleri düzenleyen Anayasa bir devletin işleyişinin temelini oluşturur. Bu nedenle Anayasal düzenlemeler en yüksek hukuk kuralı olarak tanımlanır ve normlar hiyerarşisinin tepesinde yer alır. Başka bir ifadeyle diğer hukuki normlar kanun ve Anayasa'ya, kanunlar da Anayasa'ya uygun olmak durumundadır. Bu hiyerarşi içinde kanunların Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesi Anayasa yargısı olarak

adlandırılır. Normlar hiyerarşisinde yer alan bir hukuk kuralının bir üst norma uygun olup olmadığını ilgili kuralı uygulayan mahkeme araştırır. Bu şekilde normlar hiyerarşisinde yer alan kanun dışındaki diğer normların kanunlara ve Anayasa'ya uygunluğu mahkemeler tarafından her zaman araştırılmış ve denetlenmiştir.¹ Anayasa yargısı denetimi konusunda Amerikan ve Avrupa modeli olmak üzere iki geleneksel yaklaşım bulunmaktadır.²

Anayasa Yargısı Modelleri
Amerikan Modeli
Örnekler ABD, Norveç, Danimarka, Avustralya, Kanada, Hindistan, Japonya, Arjantin, Uruguay
Avrupa Modeli
Örnekler Avusturya, Almanya, İtalya, Fransa, İspanya, Portekiz, Rusya Federasyonu, Macaristan, Polonya, Türkiye

Amerikan modeli denetimin esasını bütün mahkemelerin somut norm denetimi yapabilmesi ve mahkemenin bir aykırılık kararı aldığı anda söz konusu yasa iptal etmek yerine, görmekte olduğu davaya uygulamamasına dayanır. Ancak Yüksek Mahkeme tarafından verilen dikkate almama kararı diğer tüm mahkemeler için uyulması zorunlu emsal karar niteliğinde ve bağlayıcıdır.

Avrupa modelinde ise denetim işlevi bütün mahkemeler yerine özel olarak bu iş için yetkilendirilmiş bir mahkeme tarafından yerine getirilir. Söz konusu mahkemeler özel mahkeme olarak adlandırılmakta ve Anayasa'ya aykırılık kararı verdiklerinde ilgili yasanın mevzuatın içindeki varlığı sona ermektedir. Avrupa modelindeki özel

mahkeme statüsü Türkiye'de Anayasa Mahkemesi'dir. Özel mahkeme statüsünde olan bu mahkemeler Anayasa'ya uygunluğu denetlemekte ve Anayasa'ya aykırı bir düzenleme kararına vardıklarında söz konusu düzenleme yürürlükten kalkmaktadır. Avrupa modeline örnek teşkil eden Türk AYM düzenlemelerinin kısa tarihi aşağıdaki gibidir:³

1961 Yılı Düzenlemeleri

Türkiye'deki AYM geleneği 1961 Anayasası ile kurularak yargı sisteminin bir parçası halinde gelmiştir. 1961 Anayasası ile AYM'ye, kanunların ve Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) İçtüzükleri'nin Anayasa'ya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetleme görevi verilmiştir. Mahkeme ayrıca belirli görevlerde bulunan kişilerin, görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılamak, siyasi partilerin kapatılması hakkındaki davalara bakmak, siyasi partilerin gelir kaynakları ile giderlerine ilişkin hesapları incelemek ve Anayasa ile verilen diğer görevleri yerine getirmekle yetkilendirilmiştir.

1971 Yılı Düzenlemeleri

AYM'ye 1971 değişiklikleriyle kanun hükmünde kararname şekli ve esas bakımından, Anayasa değişikliklerini ise Anayasa'da gösterilen şekil şartları bakımından denetleme görevi verilmiştir.

1982 Yılı Düzenlemeleri

1982 Anayasası ile AYM'ye kanunların, kanun hükmünde kararname ve TBMM İçtüzüğü'nün Anayasa'ya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetleme, Anayasa değişikliklerini ise sadece sınırlı sayıda şekil eksiklikleri yönünden inceleme görevi verilmiştir. Buna ilave olarak, Anayasa'da sayılan bazı kişileri görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılama ve

siyasi partilere ilişkin dava ve başvurulara bakma görevi de verilmiştir.

2010 Yılı Düzenlemeleri

AYM'nin kuruluşu, görev ve yetkileri 2010 yılı değişiklikleriyle yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu değişikliklerle Mahkeme mevcut görevlerine ilave olarak kişilerin Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AIHS) kapsamındaki birinin ihlal edilmesi durumunda yapılan bireysel başvuruları değerlendirmekle yetkilendirilmiştir. Bu değişikliklerle AYM, Yüce Divan sıfatıyla, görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Cumhurbaşkanı'nı, Bakanlar Kurulu üyelerini, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Başkan ve üyelerini, Başsavcılarını, Cumhuriyet Başsavcı vekilini, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu ve Sayıştay Başkan ve üyelerini yargılama görevine ilave olarak TBMM Başkanı, Genelkurmay Başkanı, Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanları ve Jandarma Genel Komutanını yargılama görevleriyle yetkilendirilmiştir.

Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı

Anayasa'nın 153'üncü maddesi AYM kararlarının kesin olduğunu hükme bağlamıştır. AYM kararlarına karşı diğer yargı süreçlerinde olan karar düzeltme veya temyiz başvurusu söz konusu değildir. Bu kesinlik nedeniyle, AYM'nin iptal kararları gerekçe yazılmadan açıklanamaz. Çünkü yargılamada adil yargılanma hakkı ilkesine uygun kararların tesis edilmesi her türlü kararın gerekçeli olarak yazılması ile mümkün olabilmektedir. Ancak AYM'nin bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken kanun koyucu yerine geçerek yeni bir

uygulamaya yol açacak şekilde hüküm oluşturamayacağı 153'üncü madde ile hüküm altına alınmıştır. Aksi kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırıdır.

AYM kararları ile iptal edilen, kanun, kanun hükmünde kararname veya TBMM İktüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkmaktadır. Ancak AYM'nin iptal kararının yürürlüğe girişi ileri bir tarihe ertelenirse, yasama organı, iptal kararının ortaya çıkardığı hukukî boşluğu dolduracak kanun tasarı veya teklifini öncelikle görüşüp karara bağlamalıdır.

AYM'nin iptal kararları geriye yürümektedir. Bunun için bazı iptal kararları yürütmenin durdurulması talebiyle açılmaktadır. AYM kararları, Resmi Gazete'de hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar. Bu nedenle TBMM yargı, yürütme organları ile gerçek ve tüzel kişiler bu kararlara uymak zorundadır.

Anayasa'ya Uygunluk Denetimi

1982 Anayasası'nın başlangıç bölümünde yer alan genel esaslara göre Anayasa kuvvetler ayrımı esasına dayanmaktadır. Kuvvetler ayrımı devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmemekte, bu güçlerin belirlenen organlar arasında kullanımı dayalı parlamenter sistemin işleyişini ifade etmektedir. Anayasa'ya göre devlet organlarının işleyişindeki işbölümü ve işbirliği ancak ve ancak Anayasa ve kanunların üstünlüğü ile sağlanır. AYM'nin rolü de burada ortaya çıkmakta ve Anayasa'ya uygunluk denetimi devreye girmektedir. Anayasa'ya uygunluk denetimi, iptal davası (150. madde) ve itiraz yolu (152. madde) ile Anayasa güvencesine alınmıştır. İptal davası ve itiraz yolu Anayasa hukukunda sırasıyla

soyut norm denetimi ve somut norm denetimi olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca son değişiklikle Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden AIHS kapsamındaki haklardan birinin ihlaliyle ilgili bireysel başvuru hakkı diğer bir denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Soyut Norm Denetimi

Soyut norm denetimi yasama organı tarafından gerçekleştirilen yasama işlemlerindeki madde ve hükümlerin şekil ve esas bakımından Anayasa'ya uygunluğunun denetlenmesidir. Bu denetimde mevcut olmayan bir uyumsuzluk ve somut olmayan bir olaya ilişkin olarak bir kanun maddesi hükmünün Anayasa'ya uygunluğu değerlendirilmektedir.

"Kanunların, kanun hükmündeki kararnamelerin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla AYM'de doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanı'na, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. İktidarda birden fazla siyasi partinin bulunması halinde, iktidar partilerinin dava açma hakkını en fazla üyeye sahip olan parti kullanır."

Anayasa'ya göre iptal davası açma süresi ve yetkisi Anayasa ile hükme bağlanmıştır. İptal davası açma hakkı, iptali istenen kanun, kanun hükmünde kararname veya İçtüzüğü'nün Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altmış gündür. Altmış gün hak düşürücü süre olup bu sürenin ardından iptal davası açılmaz. İptal davası açabilecek olanlar Anayasa'da aşağıdaki şekilde

sıralanmıştır:

- Cumhurbaşkanı,
- İktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ve
- Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyeler (110 üye).

AYM'nin soyut norm denetimi kapsamında vergi hukukuyla ilgili olarak verdiği örnek kararlardan biri Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesindeki dar mükelleflere uygulanacak %0 tevkifat oranı ile ilgili Esas Sayısı: 2006/119, Karar Sayısı: 2009/145 ve 15.10.2009 tarihli karardır. Kararın gerekçesi şu şekilde yazılmıştır:

"Vergilemeyle ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma mali güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır. Gelirin niteliğinde farklılık yoksa mükellefin mukimliği farklılığın nedeni olamaz. Aynı gelir unsuru yönünden eşit olan tam ve dar mükelleflerden birincisinin yasayla %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulup ikincisinin %0 oranında tevkifata tabi tutularak tersine ayrımcılık yapılması, makul ve adil olmayıp mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesini öngören mali güç ve vergide eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturur. Açıklanan nedenlerle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 5527 sayılı Kanun'la eklenen "Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır." şeklindeki dava konusu cümle, Anayasa'nın 2'nci, 10'uncu ve 73'üncü maddelerine aykırıdır. İptali gerekir."

Söz konusu karar Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesi kararlaştırılmış ve bu nedenle daha sonra söz konusu madde 6009 sayılı Kanun’un 4’üncü maddesiyle 1/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran %0 olarak uygulanır.”

Somut Norm Denetimi

Somut norm denetimi görülmekte olan bir uyuşmazlık ve somut bir olay söz konusu olduğunda davaya bakmakta olan mahkeme veya davanın taraflarında birinin Anayasa’ya aykırılık iddiası çerçevesinde Anayasa’ya uygunluğu denetleme işlevidir. Bu durumda görülmekte olan uyuşmazlık AYM’nin Anayasa’ya aykırılık başvurusu hakkında vereceği karara kadar askıya alınır.

“Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasa’ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, AYM’nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.

Mahkeme, Anayasa’ya aykırılık iddiasını ciddi görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükümlerle birlikte karara bağlanır.

AYM, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, AYM’nin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.

AYM’nin işin esasına girerek verdiği ret kararının Resmi Gazete’de yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasa’ya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz.”

Somut norm denetimi sadece ve sadece kanunlar ve kanun hükmünde kararnameler için başvurulabilecek bir yoldur. Diğer bir deyişle soyut norm denetimi kapsamında olan TBMM İçtüzük ve Anayasa değişiklikleri somut norm denetimi kapsamına girmez. Anayasa’nın 152’nci maddesine göre itiraz yolu için gerekli şartlar şu şekildedir:

- Görülmekte olan bir davanın varlığı
- Davayı gören bir mahkemenin varlığı
- Anayasa’ya aykırılığı ileri sürülen bir hükmün varlığı
- Davanın görüldüğü mahkemenin ilgili hükmü anayasaya aykırı görmesi ve iddiayı ciddi bulması

Bu konudaki örnek karar, 4.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un mükerrer 35’inci maddesinde yer alan kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin AYM’nin 19/03/2015 tarih ve Esas No: 2014/144, Karar No: 2015/29 sayılı kararıdır. Anayasa Mahkemesi mükerrer 35’inci maddenin “Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar

olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.” şeklindeki 5’inci fıkrası ile “Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” şeklindeki 6’ncı fıkrasını hukuk devleti ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir.

Bireysel Başvuru Hakkı

Bireysel başvuru hakkı 7.5.2010 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandumu sonucunda hukuk sistemimizde yerini almış olup söz konusu hak 23 Eylül 2012 tarihinde uygulamaya geçmiştir. Bireysel başvurunun hukuki sonuçları hakkında AYM tarafından hazırlanan rehberde⁴ söz konusu yöntemin temel nitelikleri özetlenmiştir. Buna göre bireysel başvuru, ek bir istinaf ya da temyiz yolu olmayıp Anayasa ile koruma altına alınan temel hak ve özgürlüklerden herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlalden dolayı mağdur olduğunu iddia eden kişiler tarafından yapılabilmektedir.

Türkiye AIHS’ye 1954 yılında taraf olmuş, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne (AIHM) bireysel başvuru yolunu 1987’de, AIHM’nin zorunlu yargılama yetkisini ise 1990’da kabul etmiştir.⁵ AYM bireysel başvuruları incelerken kararını Anayasa hükümlerine göre vermektedir. AIHS ilk önce bireysel başvuru konusu hakların neler olduğunun belirlenmesinde kullanılması gereken bir kriterdir. Öte yandan bütün idari ve yargısal makamlarca sözleşmeye uyulması bir zorunluluk olduğundan AYM’nin karar alırken Anayasa hükümlerini mümkün olduğu ölçüde AIHS’ye uygun şekilde yorumlayıp bir sonuca varması gerekmektedir.⁶

AYM bir temel hakkın ihlal edildiğini tespit ettiğinde, öncelikle bu ihlalin giderilmesi için yeniden yargılama yapılmasına gerek olup olmadığına karar verir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar yoksa, başvuru lehine uygun bir tazminata hükmedilebilir. Ancak tazminat miktarının tespitinin daha ayrıntılı bir incelemeyi gerektirmesi hâlinde bu konuyu kendisi karara bağlamaksızın genel mahkemelerde dava açılması yolunu da gösterebilir. Yeniden yargılama yapılması hukuki bir gereklilik ise ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için AYM dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. İlgili mahkeme, kararda açıklanan ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde yeniden yargılama yapar ve mümkünse dosya üzerinden ivedilikle karar verir. Bireysel başvuru konusu olabilecek haklar sırasıyla aşağıdaki gibidir:⁷

- Yaşama hakkı
- İşkence yasağı
- Kölelik ve zorla çalıştırma yasağı
- Kişi özgürlüğü ve güvenliği hakkı
- Adil yargılanma hakkı
- Suç ve cezaların kanuniliği
- Özel yaşama, aile yaşantısına, konut ve haberleşme özgürlüğüne saygı
- Düşünce, ifade, din ve vicdan hürriyeti
- Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti
- Örgütlenme ve toplantı özgürlüğü
- Mülkiyet hakkı
- Eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi
- Serbest seçim hakkı
- Temel hak ve hürriyetlerin korunması
- Eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı

Bireysel Başvuru Hakkı Kapsamında Alınan Vergilemeye İlişkin AYM Kararları

AYM bireysel başvuru hakkı kapsamında son dönemlerde vergilemeye ilgili olarak önemli kararlar vermektedir. Bu kararların gerekçeleri, vergilemede dikkate alınması gereken temel ilkeler konusunda yol gösterici niteliktedir.

AYM'nin 12/11/2014 Tarih ve 2014/6192 Numaralı Kararı

Başvurucu Türkiye İş Bankası, çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan Türkiye İş Bankası Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfı'na şubeleri vasıtasıyla yaptığı katkı payı ödemelerinin, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen zıyaı cezasına karşı açtığı davanın reddi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Başvurucu, vakfa yaptığı katkı payı ödemelerinin vergiye tabi ücret özelliği taşımadığını ve üzerinde çalışanlarının tasarruf yetkisi bulunmadığı bu ödemeler bakımından elde edilmiş olma unsurunun gerçekleşmediğini bu ücretlerin kıyas yapılmak yoluyla ücret olarak kabulünün verginin kanuniliği ilkesine aykırı olacağını ileri sürerek hukuka aykırı şekilde vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi Anayasanın 35'inci maddesinde yer alan mülkiyet hakkının, Yargıtay kararları ve Maliye Bakanlığı muktezası dikkate alınmadan ücret kapsamına sokulması adil yargılama hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

"AYM tarh edilen vergi ve kesilen cezaların vergi yükümlüsü açısından öngörülebilir olmasını hukuki güvenliğin sağlanması için şart koşmaktadır."

AYM söz konusu başvuruyu kabul edilebilirlik ve esas açısından inceleyerek kabul etmiş, esasa ilişkin başvuruyu hem Anayasa'nın 35'inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkı hem de AİHM'nin mülkiyet hakkına ilişkin müdahaleye ilişkin içtihatlarını dikkate alarak değerlendirerek tazminata hükmetmiş ve dava ile ilgili olarak yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar görmemiştir. AYM'nin mülkiyet hakkı ihlali gerekçesiyle verdiği bu karar ülkemizdeki vergi uygulamaları açısından bir milat niteliğindedir. Zira, AYM bu kararındaki gerekçeler ile tarh edilen vergi ve kesilen cezaların vergi yükümlüsü açısından öngörülebilir olmasını hukuki güvenliğin sağlanması için şart koşmaktadır.

Bu karar sonrasında vergi idaresi, ulaşılabilir ve öngörülebilir vergi uygulamalarına yön verecek kanun altı düzenlemeler olarak belirtilen düzenlemeler yapmayı planlamaktadır. Bunun izleri Yüksek Planlama Kurulu'nca hazırlanan ve 11 Ekim 2015 tarihli ve 29499 sayılı Resmi Gazete ile açıklanan 2016 – 2018 yıllarını kapsayan Orta Vadeli Mali Plan (OVMP) içinde yer alan Gelir Politikasına İlişkin Olarak İlke ve Hedefler arasında sayılmıştır. Bu hususun bir önceki planda yer almadığı görülmektedir. OVMP'ye göre vergilemede istikrar ve öngörülebilirlik esas alınacaktır.

Kararın Gereğesi

AYM, ilgili kararın gerekçesinde Anayasa'ya göre mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin mutlaka kanuna dayanması gerektiğini belirtmektedir. Mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalelerde kamu yararı bulunup bulunmadığı, müdahalenin hukuka dayalı olup olmadığı ve ölçülü olup olmadığı hususlarının incelenmesi gerekmektedir. AIHM içtihatlarına göre, mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde ilk incelenmesi gereken ölçüt hukuka dayalı olma ölçütüdür. AIHM'ye göre müdahalenin hukuka dayalı olması, iç hukukta müdahaleye ilişkin ulaşılabilir ve öngörülebilir kuralların bulunmasını gerektirmektedir. AIHM, yasada öngörülen koşulları, diğer bir ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak, kanun altı düzenlemelerin, istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin ve hatta örf ve adet hukukunun da hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek AIHS'den daha güvenceli bir koruma sağlamaktadır.

Somut olayda banka başvuruya konu vergileri ve bu vergilere bağlı olarak kesilen cezaları malvarlığından ödemek zorunda kalmış olduğundan, verginin esas itibarıyla mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale olduğu görülmektedir. Mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin meşruiyetinin sorgulanabilmesi için, kanuni dayanağının mülkiyet hakkı sahibi bakımından ulaşılabilir ve öngörülebilir olup olmadığının ve hak sahibinin hukuki güvenliğinin sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Ulaşılabilirlik, ilgili hukuki düzenlemenin aleni olması yani yayımlanmasını ifade etmekte olup başvuru konusu müdahalenin dayanağı olan kanun hükümleri bakımından ulaşılabilirliğin sağlandığında şüphe bulunmamaktadır.

Öngörülebilirlik ise hukuk kuralının uygulanması hâlinde doğabilecek sonuçların önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir. Buna göre öngörülebilirlik koşulunun sağlandığından söz edebilmek için, mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi hâlinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi/bilinebilmesi gerekmektedir.

"Verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların, ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla kişinin kolayca ulaşabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım almak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince belirgin nitelikte olması gerekir."

Bu çerçevede verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla kişinin kolayca ulaşabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım almak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince

belirgin nitelikte olması gerekir. Kanuni düzenlemenin içeriği ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu, diğer bir deyişle birey açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı söylenebilecektir.

Munzam sandıklara ödenen banka katkı paylarının ücret olarak değerlendirilmesi ve vergiye tâbi tutulmasına ilişkin uygulamanın 2012 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi tekniği raporuna istinaden başlatıldığı ve bu yöndeki içtihadın, bu inceleme üzerine tarh edilen vergilere karşı açılan davalar dolayısıyla Danıştay'ın 2013 tarihli kararlarıyla ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

Vergi incelemesi sonrası gerçekleştirilen vergilendirme işlemlerine karşı çok sayıda dava açıldığı ve yargılama süreçlerinde ilgili hükümlerin ayrıntılı bir şekilde tartışıldığı, bazı ilk derece mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerince davaların kabul edildiği, başvuru dosyasına konu vergilendirme işlemine karşı açılan davanın ise vergi mahkemesince kabul edildiği, ancak bölge idare mahkemesince vergi mahkemesi kararı bozularak davanın reddedildiği hususları dikkate alındığında, söz konusu kanun hükümlerinde yeterli açıklığın sağlanamamış olduğu, bu yüzden başvuru konusu benzeri uyumsuzluklar bakımından farklı yorumların yapılmasına ve genel olarak farklı yönde kararların çıkmasına sebep olduğu anlaşılmaktadır.

İlgili kanun hükümlerinin yorumuna ilişkin lehe ve aleyhe bu değerlendirmelerden, banka tarafından vakfa katkı payı ödenmesinde çalışanlarca menfaatin ne zaman elde edildiği hususunun kanun hükümlerinden açık ve net bir şekilde çıkarılamayacak olduğu anlaşılmakta

olup Danıştay tarafından ilgili kanun hükümlerinin bu şekildeki yorumunun başvuru açısından öngörülebilirlik ilkesiyle bağdaştırılmasının zor olduğu görülmektedir. Vergilendirme işlemine ilişkin vergilendirme döneminden çok sonra mahkemelerce yapılan bu yöndeki yorumun, geçmişe etkili bir şekilde uygulanması dolayısıyla ortaya çıkacak sonuçlara bireylerin katlanmasını beklemek hakkaniyete uygun olmayacaktır.

Banka tarafından uzun yıllar boyunca yapılan katkı payı ödemelerinin vergilendirilmemiş olması, somut olay bağlamında menfaatin elde edildiği zamana ilişkin kanun hükmünün açık ve net olmaması ve bu hususun yargı kararlarından da anlaşılması, vakfa ödenen katkı payları üzerinde çalışanların tasarruf haklarının bulunmadığına ilişkin Yargıtay içtihadının bulunması ve katkı paylarının ücret olarak vergilendirilmeyeceğine ilişkin başka bir kuruma verilmiş mukteza bulunması hususları karşısında, başvuru konusu vergilendirme dönemi olan 2007 yılında söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceğinin düşünülmemeyeceği anlaşılmaktadır. Bu gerekçelerle başvurucudan ilgili ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün değildir.

[AYM'nin 22/1/2015 Tarih ve 2014/4958 Numaralı Kararı](#)

Başvurucu, hakkında 2008 yılında vergi incelemesi yapıldığını inceleme sırasında 2003 yılına ilişkin olarak kayıt dışı mal teslimlerinde bulunduğu bahisle adına cezalı KDV tarhiyatı yapıldığını, mahkeme kararında kayıt dışı teslim edilen emtianın önemli bölümünün

pamuk olduğunu belirtmesine karşın pamuk teslimlerinde geçerli KDV oranlarını %1 olduğu hususu dikkate alınmaksızın %18 oranı üzerinden yapılan tarhiyatın hukuka uygun bulunduğunu, bu hususun üst derece mahkemesinde de dikkate alınmayarak kararın onandığını ve söz konusu hatalı oran için vergi dairesine yaptığı başvurunun reddedildiğini belirterek Anayasa'nın 2'nci maddesinde geçen hukuk devleti ilkesinin, 10'uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkesinin, 36'ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının ve 40'inci maddesinde yer alan etkin bir hukuki yol sağlanması hakkının ihlal edildiğini ileri sürerek ihlal ve sonuçların ortadan kaldırılmasını istemiştir. AYM başvuruyu kabul edilebilirlik ve esas açısından inceleyerek kabul etmiş, esasa ilişkin başvuruyu hem Anayasa'nın 36'ncı ve 141'inci maddelerinde düzenlenen adil yargılanma hakkı hem de AIHM'nin bu konudaki içtihatlarını dikkate alarak değerlendirmiştir.

Yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvurunun gerekçeli karar hakkı dikkate alınarak Anayasa'nın 36'ncı maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmış ve bu ihlal ile sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasına karar verilmiştir. AYM'nin bu kararı mahkeme kararlarının gerekçeli olmaması durumunda neden adil yargılanmanın ihlal edilmiş olacağı konusunda çok iyi bir örnek teşkil etmektedir.

Hak arama özgürlüğünün bir sonucu olarak Anayasa ile güvence altına alınan adil yargılanma hakkı, Anayasa'nın Hakların Korunması ile İlgili Hükümler başlıklı 36'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin

birinci fıkrasında herkesin davalı veya davacı olarak hak aramak üzere, yargı organları önünde iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Hak arama sürecinde Anayasa'nın 141'inci maddesi gereğince mahkemelerce alınan her türlü kararın gerekçeli olarak yazılması gerekmektedir. Adil yargılanma hakkı Anayasa'nın yanı sıra AIHS'nin aşağıdaki 6'ncı maddesi ile de güvence altına alınmıştır:

"Herkes medeni hak ve yükümlülükleri ile ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesinin isteme hakkına sahiptir."

Kararın Gerekçesi

AYM, kararın esasına ilişkin dayanaklarında adil yargılanma hakkının unsurlarını açıklayarak çerçeveyi çizmiştir. Bunlar delillerin ibrazı ve değerlendirilmesi (tanık dinletme hakkı da dâhil), gerekçeli karar hakkı ve makul sürede yargılanma hakkıdır. Kararda belirtilen husus, davacının ayrı ve açık bir yanıt verilmesini gerektiren usul veya esasa dair iddialarının cevapsız bırakılmış olması hâlidir. Söz konusu ihlal ilk derece mahkemesinde olabileceği gibi, ilk derece mahkemesinde gerçekleştirilen ihlalin, yargılamanın temyiz aşamasında da devam ettirilmesi şeklinde gerçekleşebilir. AYM daha önce verdiği kararlarda olduğu gibi ilk derece mahkemesinin de tartışmadığı esaslı hususlara ilişkin temyiz başvurularıyla, başvuru sahiplerinin usule ilişkin haklarının ihlal edildiğine yönelik somut şikâyetlerinin temyiz incelemesinde tartışılmamasının gerekçeli karar hakkının ihlali olarak görülebileceğini açıklamıştır.

AYM'nin 11/12/2014 Tarih ve 2013/3245 Numaralı Kararı

Başvurucu, Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün 8/10/2008 tarihli yazısında kantin kiralama işlemlerinin KDV'den istisna edildiğinin valiliklere bildirildiğini, emsal mahkeme kararlarında KDV tarhiyatı işlemlerinin iptal edildiğini, vergi ve vergi cezası borcu nedeniyle aracının ve gayrimenkulünün haczedildiğini belirterek Anayasa'nın 10'uncu maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin ve 35'inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve tazminata hükmedilmesini istemiştir.

AYM başvuruyu kabul edilebilirlik ve esas açısından inceleyerek kabul etmiş; esasa ilişkin başvuruyu hem Anayasa'nın 35'inci ve 13'üncü maddelerinde düzenlenen adil yargılanma hakkı hem de AİHM içtihatlarını dikkate alarak değerlendirmiştir. Esasa ilişkin değerlendirme Anayasa'nın bütünselliği ilkesi çerçevesinde ele alınmıştır. AYM ayrıca bireysel başvuru ile ilgili değerlendirilmesinde AİHS'nin 1 numaralı ek protokol hükmünü de dikkate almak suretiyle AİHM kararlarına atıfta bulunmuştur.

AYM, yapılan yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulanmasının öngörülemez nitelikte olması nedeniyle Anayasa'nın 35'inci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Diğer bir deyişle, söz konusu kararda sorumlu sıfatıyla KDV tarhiyatı ve kesilen vergi ziyai cezasının öngörülebilir olmaması nedeniyle hukuki güvenliğin sağlanmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapılmak üzere

dosyanın Balıkesir Vergi Mahkemesi'ne gönderilmesine oybirliğiyle karar verilmiştir. Ancak başvuru sahibinin vergi ve vergi cezası borcu nedeniyle aracının ve gayrimenkulünün haczedilmesi nedeniyle uğradığı kaybı haklı bulmayarak yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar olmasını yeterli görmüş; başvuruçunun tazminat talebi oybirliği ile reddedilmiştir.

Kararın Gerekçesi

Anayasa'nın 36'ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının zımnen de olsa hukuki güvenlik ilkesini de kapsadığını belirten AYM, mükelleflerin kendilerine Anayasa ile yüklenen mali ödevlerini düzenleyen bir kanun hükmünün belli bir kesinlik içermesi gerektiğini belirtmektedir. Diğer bir deyişle, kanunların belli bir ölçüde öngörülebilirlik sağlaması gerektiği ve bunun mutlak bir öngörülebilirlik olması beklenmediği açıklanmıştır.

"Belirtilik ilkesinden anlaşılması gereken, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gerekli olduğudur. Aksi takdirde kişilerin kendilerini güvende hissetmeleri mümkün değildir."

Ayrıca ilgili kararda Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden birinin de belirlilik olduğunu ifade edilmiştir. Belirlilik ilkesinden anlaşılması gereken, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gerekli olduğudur. Aksi takdirde kişilerin kendilerini güvende hissetmelerinin mümkün değildir.

AYM bütün bu gerekçelerle benzer davalarda ilgili olay hakkında farklı kararlar verildiğini açıklamaktadır. Bireysel başvuru dosyasına mükellef tarafından eklenen emsal kararlar incelendiğinde vergi yargısı kararları arasında yorum farkları olduğu tespit edilmiştir. AYM bu kararında ilk derece mahkemesi kararı ve Bölge İdare Mahkemesi kararları aksine, Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daireleri'nin aynı konuya ilişkin olarak mükellefler lehine verdiği kararlara yer vermiştir. Danıştay bu kararlarında özetle okul aile birliklerine kantin kiralama işlemi karşılığında yapılan ödemelerin KDV'ye tabi olmasında hukuka uygunluk bulunmadığına hükmetmiştir.¹

Bütün bu kararlara ilave olarak mükellefin, başvuru formuna eklediği kararlarda İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi, İzmir Bölge İdare Mahkemesi ve Sakarya Bölge İdare Mahkemesi'nin de okul aile birliklerinden kiralanan kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasının ve KDV mükellefiyeti tesis edilmesinin mevzuata aykırı olduğuna dair kararlar verdikleri görülmüştür.

AYM, bu çerçevede Danıştay kararlarının bireysel başvuru davasına bakan Balıkesir Vergi Mahkemesi tarafından dikkate alınmamasını hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşmesini engelleyen öngörülebilirliğe aykırı bulmuştur. Zira bireysel başvuru sahibi KDV tarhiyatı ve vergi ziyaı cezası karşısında dava açarken bu konuda uzman kişilerden hukuki yardım almış olsa bile kendisine Danıştay Daireleri'nin ilgili kurallardan çıkardıkları sonuçtan farklı bir şekilde işlem yapılmasını ve farklı bir kararla karşılaşacağını beklemeyi gerektiren bir durum olmadığı sonucuna varılacaktır. Diğer bir deyişle öngörülebilirlik bunu gerektirmektedir.

¹ Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 08.11.2012 tarih ve E.2010/5184, K.2012/3580, 27.9.2013 tarih ve E.2012/3891, K.2013/3732 ve 22.05.2014 tarih ve E.2013/3835, K.2014/2399 sayılı kararları, Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 08.11.2012 tarih ve E.2010/5179, K.2012/3579 sayılı kararı, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 21.05.2014 tarih ve E.2011/5777, K.2014/3669 sayılı kararı, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 21.5.2014 tarih ve E.2011/5777, K.2014/3669 sayılı kararı

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Son yıllarda AYM'ye yapılan bireysel başvurular sonucunda alınan kararlar, devletin vergileme hakkını kullanma şekli ile Anayasa'da ve Türkiye'nin taraf olduğu AİHS'de yer alan hukukun temel ilkeleri arasında daha güçlü bir bağ kurmak için önemli gelişme olmuştur. Zira AYM'nin 2014 yılından sonra vergileme konusunda kendisine yapılan bireysel başvurulara ilişkin olarak aldığı kararların gerekçeleri, vergilemeyi etkileyen önemli ilkeler olarak dikkat çekmektedir. Vergilemenin kanun tarafından öngörülmüş olması ilkesinin alt bileşenleri olan ulaşılabilirlik ve öngörülebilirlik ölçütleri bundan sonra mahkemeler ve idare tarafından daha yakından dikkate alınmak durumundadır. Bu ölçütler vergilemede olmazsa olmaz nitelikte olup adil yargılanma ve mülkiyet hakkının gereğidir.

AYM kararlarının kesinliği ve bağlayıcılığı bireysel başvuru hakkı kapsamındaki kararlar için de geçerlidir. Bu nedenle başvuru sonucunda AYM tarafından verilen ihlal kararları bağlayıcı olup AYM kararlarına uyulması yasal bir zorunluluktur. Ancak bu bağlayıcılık bireysel başvuru ile ilgili olup diğer davalar için AYM kararlarına uymayı zorunlu kılan yasal bir düzenleme söz konusu değildir. Diğer taraftan bu şekilde bir bağlayıcılık olmamakla birlikte Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerden birinin ihlal edildiği iddiasının tarafları, AYM tarafından verilen bireysel başvuru kararlarını konusu ve sebepleri aynı olan benzer davalarda dikkate alınmak üzere emsal karar olarak sunabilirler. Bu durumda bireysel başvurular ile ilgili AYM kararlarının bir uyuşmazlığa bakan yargı mercii tarafından dikkate alınmaması, "Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı" kuralını da içeren ve Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer verilen hukuk devleti ilkesi ile evrensel hukuk kurallarına aykırılık olacaktır.

Bu çerçevede bugüne kadar alınan kararlar şimdiden vergi yargısı tarafından dikkate alınmaya başlanmıştır. Bu durum sorumlu vergicilik anlayışıyla vergi adaletinin gerçekleşmesine büyük bir katkı sunacaktır. Bu açıdan vergilemeye ilişkin AYM kararlarının mükellefler ve vergi profesyonelleri tarafından yakından takip edilmesinde büyük yarar vardır.

REFERANSLAR

- ¹ Kemal Gözler (2000): **Türk Anayasa Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları.
- ² Levent Göneng (2010): **Yasaların Anayasaya Uygunluğunun Denetimi ve Anayasa Yargısı**, Ankara, TEPAV Yayınları.
- ³ Anayasa Mahkemesi (2016): **Tarihsel Bilgi**, www.anayasa.gov.tr
- ⁴ Hüseyin Ekinci ve Musa Sağlam (2015): **66 Soruda Bireysel Başvuru**, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları
- ⁵ Ekinci ve Sağlam, a.g.e
- ⁶ Ekinci ve Sağlam, a.g.e.
- ⁷ Melek Acı (2014): "Bireysel Başvuruya Konu Edilebilecek Haklar", **TBB Dergisi**.

Avrupa Birliği Yolunda Türk Vergi Mevzuatının Uyumlaştırılması



Didem Keşmir

Direktör,
Vergi Bölümü

Temel kamusal mali ihtiyaçların en etkin şekilde karşılanması, ekonomik büyümeyi teşvik etmek ve hedeflenen vergi yükünün topluma dengeli olarak dağıtılması amacıyla oluşturulan vergi politikaları, hem ulusal hem de uluslararası alanda yakından takip edilmektedir. Bu ilginin temel nedeni, vergilendirme sistemindeki en ufak bir değişimin makro düzeyde ülkenin ekonomik ve sosyal göstergelerini, mikro düzeyde ise tüm bireylerin servetini etkilemesidir. Ülkelerin farklı ekonomik ve sosyal politikalar uygulamaları vergi politikalarında da farklılıklara neden olmaktadır. Ancak özellikle Avrupa Birliği'nin ortaya çıkması bu farklı vergi politikalarının standartlaştırılmasını ve dolaylı olarak birbiriyle uyumlu ekonomik ve sosyal politikalara yönelimi sağlamaktadır. AB'nin temelini oluşturan başlıca dört özgürlük; malların, kişilerin, sermayenin ve hizmetlerin serbest dolaşımıdır. Bu dört temel özgürlüğün sağlanması, geliştirilmesi ve bunlara ilişkin engellerin kaldırılması çalışmaları birlik politikalarının temelini oluşturmaktadır.

Ülkemiz, AB'ye üyelik yolunda 50 yılı aşan serüveninde tam üyelik sürecine ilişkin müzakerelerin başlamasıyla birlikte diğer birçok alanda olduğu gibi vergi alanında da uyumlaştırma çalışmalarına başlamıştır. Attığımız adımlar ve gösterdiğimiz başarılar ise AB'nin resmi görüşünü düzenli olarak ortaya koyduğu İlerleme Raporları ile kamuya açıklanmaktadır. Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan 10 Kasım 2015 tarihli Türkiye Raporu'nun 16'ncı fasıl vergilendirme başlığı altında en çok dikkati çeken kavram ise dolaylı vergiler alanındaki ayrımcı uygulamalardır.

Türkiye'nin Avrupa Birliği Üyelik Müzakere Sürecine Kısa Bir Bakış

Katılım müzakereleri, Türkiye'nin AB müktesebatını ne kadar sürede kendi iç hukukuna aktarıp yürürlüğe koyacağını ve etkili bir şekilde uygulayacağını belirlediği süreçtir. AB hukuk sistemini ifade eden müktesebat, katılım müzakereleri fasılları çerçevesinde 35 başlık altında sınıflandırılmıştır.¹ AB'ye katılım müzakere sürecimiz, Müzakere Çerçeve Belgesi'nin hazırlanmasını takiben 3 Ekim 2005 tarihinde Lüksemburg'da yapılan Hükümetler Arası Konferans'ta alınan karar uyarınca 3 Ekim 2005 tarihinde resmen başlamıştır.

Müzakereler, aday ülkenin müzakerelere hazırlanması ve katılım öncesi sürecin hızlandırılmasını hedefleyen tarama süreciyle başlar. Bu dönemde aday ülkeye AB müktesebatı hakkında bilgi verilmekte, aday ülkenin kendi mevzuatı arasında farklılıklar tespit edilmekte ve uyum sürecindeki muhtemel sorunlar saptanmaya çalışılmaktadır. Her bir müzakere faslı taraması sonrasında üye ülkeye değerlendirmelerin ve önerilerin yer aldığı tarama sonu raporu sunulmaktadır. Raporun sonuç kısmında ise aday ülkenin müzakereye hazır olup olmadığı kriterleri göz önünde bulundurularak faslın müzakereye açılması veya bunun için tamamlanması gereken açılış kriterleri ortaya konmaktadır.

Müzakere süreçlerinde aday ülkenin üyelik yolculuğundaki ev ödevleri Katılım Ortaklığı Belgesi'nde detaylı olarak yer alırken bu belgedeki önceliklerin yerine getirilmesi ve uyum sürecine yön verilmesi için her aday ülkeden detaylı bir ulusal plan hazırlanması beklenmektedir. Aday ülkenin AB mevzuatına uyumunun denetlenmesi aşamasında her yıl Avrupa Birliği tarafından ilerleme raporu hazırlanır. Bu raporlar aday ülke açısından bağlayıcı olmayan çalışmalardır. Ancak aday ülkeler

de bu raporları kaydettikleri ilerlemelerin bir göstergesi olarak görmekte ve ön plana çıkan eksikliklerin ortaya konması bakımından faydalı bulmaktadır.²

16'ncı fasıl başlığında yer alan vergilendirme süreçleriyle ilgili tarama toplantısı Temmuz 2006'da gerçekleştirilmiştir. Tarama sonu raporu Ocak 2007'de sunulmuş, Haziran 2009'da ise faslın müzakere süreci başlamıştır. Müzakere sürecinde gelinen aşamada fasla ilişkin aşağıdaki teknik açılış kriteri getirilmiştir:

"Fasla ilişkin açılış kriteri uyarınca alkollü ürünler, ithal tütün ve ithal sigaralara ilişkin ayrımcı vergilendirmenin önemli ölçüde azaltılmasına yönelik somut adımlar atılması ve bu alanda mukimlik esasına dayalı ayrımcı vergilerin süratle kaldırılması için açık aşamalar içeren, Komisyon'la üzerinde mutabık kalınacak bir planın hazırlanması ve Komisyon'a sunulması gerekmektedir."³

Fasıl ile ilgili müzakerelerin geçici olarak kapatılabilmesi için Ek Protokol'ün tam olarak uygulanması şartı haricinde üç teknik kapanış kriteri getirilmiştir:

1. Türkiye, KDV ve ÖTV alanlarının uyumlulaştırılmasına yönelik önemli gelişme kaydeder ve geriye kalan konularda AB müktesebatına tam uyumu hedefleyen ayrıntılı bir takvim sunar. Alkollü içkilerin vergilendirilmesi ve ithal tütün ve sigaralardaki ayrımcı vergilendirme uygulamaları, 18 Mayıs 2009 tarihli Eylem Planı'nda (Plana ek olarak sunulan ilave bilgi dâhil olmak üzere) yer alan taahhütleri planda taahhüt edilen takvimde veya daha evvel yerine getirmek suretiyle tamamen sonlandırılmalıdır.

2. Türkiye idari kapasitesinin, merkezde ve vergi daireleri seviyesinde, vergi mevzuatını uygulamaya, vergileri toplamaya ve mükellefleri kontrole yeterli

altyapıya sahip olacak şekilde yeterli olduğunu gösterir. Özellikle Merkezi Temas Bürosu ve Özel Tüketim Vergisi Temas Bürosu üyelikle birlikte işletilebilir şekilde yeterli personelle desteklenmiş biçimde hazır olmalıdır.

3. Türkiye Komisyon'a kapsamlı ve uyumlu bilgi işlem bağlantı sistemleri stratejisi sunar. Tüm bilgi işlem bağlantı sistemleri ve özellikle KDV Bilgi Değişim Sistemi (VIES) ve Özel Tüketim Vergisi'ne Tabi Mallar Hareket Kontrol Sistemi (EMCS) ile ilgili yeterli gelişmişlik düzeyine ulaşılmalıdır."

Fasla ilişkin tarama sonu raporu ve ilerleme raporlarında yer aldığı üzere AB müktesebatına uyum açısından getirilen en önemli kriter vergi alanında uyumlaştırma ve ayrımcı vergi politikalarının sonlandırılmasıdır.

Vergi Uyumlaştırması ve Ayrımcı Vergi Politikası

Vergi uyumlaştırması, ortak serbest piyasanın oluşturulmasına ve işleyişine engel olan unsurları bertaraf etmek amacıyla, üye ülkelerin vergileme alanında gereken hukuksal ve idari önlemleri kendi iradeleriyle almalarını ifade eder.⁴ Diğer bir deyişle farklı ülkelerdeki vergi sistemlerinin ortak vergi politika hedefleri çerçevesinde uyumlaştırılması anlamına gelir. AB bağlamında vergi uyumlaştırması ise geniş anlamda sadece içsel pazarın tamamlanmasına işaret etmeyen aynı zamanda Topluluğun amaçlarına ulaşmak için ulusal vergi sistemlerinin yakınlaştırılmasını hedefleyen Topluluk tarafından girilen her bir oluşumun dahil olduğu genel süreç olarak tanımlanabilir.⁵

AB'nin vergilendirme konusundaki temel ilkelerinden olan ayrımcı vergilendirme yasağı ve vergi uyumlaştırılması birbirini tamamlayan ve adil bir vergilendirme politikası için ayrılmayacak prensipler

bütünüdür. Ayrımcı vergi politikası, Avrupa Birliği Kurucu Anlaşması olarak bilinen Roma Anlaşması'nın¹ 110-113'üncü maddelerinde açıklanmış olup temel prensiplere yer veren 110'uncu madde aşağıda sunulmuştur:

"Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz. Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte bir iç vergi koyamaz."

Bu madde ile hiç bir üye devletin, doğrudan ya da dolaylı olarak veya diğer üye ülkelerin ürünlerine yerli ürünlere uygulanandan daha yüksek, doğrudan ya da dolaylı vergi koyamayacağını belirtilerek üye devletlerin de diğer üye devletlerin ürünlerine, yerli ürünlerinin dolaylı olarak korunmasını sağlayacak nitelikte bir iç vergilendirmeye gitmesi yasaklanmaktadır. Bu düzenlemelerle üye devletlerin vergi yasalarının ayrımcılık yapmama prensibine uymalarının sağlanmasına çalışılmakta ve aynı nitelikteki ürünler arasında farklı vergi uygulamaları yasaklanmaktadır.⁶

Vergi Düzenlemelerinin İlerleme Raporları Işığında Analizi

İlerleme Raporları'nda KDV ve ÖTV uygulamaları açısından Türkiye'nin gösterdiği ilerleme, ayrımcı uygulamalar ve ilerleme veya gerilemeye ilişkin herhangi bir açıklamanın olmadığı dönemler aşağıda gösterilmektedir:

¹ 1957 yılında Roma'da imzalanan anlaşma Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu kurarak Avrupa Birliği'nin temelini oluşturmuştur. 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe giren Lizbon Anlaşması ile Avrupa Topluluğu'nu kuran anlaşmanın adı Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Anlaşma olarak değiştirilmiştir.

1998-2015 Dönemi KDV Uygulamaları Uyum Tablosu

Verginin Kapsamı																	
	1998	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Vergi Oranlarındaki Uyumsuzluk																	
Yıl	1998	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015

1998-2015 Dönemi ÖTV Uygulamaları Uyum Tablosu

Verginin Kapsamı																	
	1998	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Vergi Oranlarındaki Uyumsuzluk																	
Yıl	1998	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015

- İlerleme ve/veya gerilemeye ilişkin açıklama yapılmamıştır.
- Olumlu ilerlemeler belirtilmiştir.
- Ayrımcı uygulamalar belirtilmiştir.

KDV alanında ayrımcı uygulamalara 2006, 2007 ve 2012 raporlarında yer verilmiştir. 2006 ve 2007 yıllarında ifade edilen ayrımcı uygulama; tekstil, hazır giyim ürünlerinde ve bazı tarımsal ürünlerde indirimli KDV (%8 - %1) uygulanmaya başlanmasıdır. 2012 yılında ise oldukça indirimli bir oran olan %1'in bir dizi mal ve hizmet için yeniden getirilmesi ayrımcı uygulama olarak ifade edilmiştir.

ÖTV alanında ayrımcı uygulamalara ise 2004, 2010, 2012 ve 2014 yılı raporlarında yer verilmiştir. Alkollü içeceklerle uygulanan ÖTV oranının artırılması ile yerli alkollü içeceklerle ithal içeceklerle uygulanan vergiler arasındaki farkın rakamsal olarak artması, tütüne uygulanan ÖTV'nin yapısı ve vergilendirilmiş miktarların belirlenmesine yönelik hesaplama sistemi bakımından farklar olması ayrımcı uygulama olarak ifade edilmiştir.

10 Kasım 2015 tarihli 2015 Yılı Türkiye Raporu'nun 16'ncı Fasal Vergilendirme başlığında Türkiye'nin vergilendirme alanında kısmen hazır olduğu ifade edilmiştir. Ulusal Plan'da yer alan aksiyon adımlarıyla birlikte vergi uyumlaştırma ve ayrımcı vergi yasağı çerçevesinde yapılan öneriler aşağıda değerlendirilmektedir:

KDV Uygulamaları

2015 yılı ilerleme raporunda Türkiye'nin KDV mevzuatı AB müktesebatına tam olarak uyumlu olmadığı; KDV mevzuatının, yapı, muafiyetler, özel planlar ve indirimli oranların kapsamı bakımından AB müktesebatı ile daha fazla uyumlaştırılması gerektiği ifade edilmiştir. 2014 yılı ilerleme raporunda ise KDV'ye ilişkin düzenlemelerin tek yasal metinde toplanması olumlu bir gelişme olarak dile getirilmiştir. Avrupa Birliği'ne Katılım için Ulusal Eylem Planı'nın birinci ve

ikinci aşamalarında da KDV mevzuatının AB müktesebatına uyumu için 2015 yılı ilerleme raporunda yapılan öneriler çerçevesinde detaylı eylem planları bulunmadığı görülmektedir.

“Türk KDV istisnaları, ekonomik ve askeri amaçlarda yoğunlaşmışken, kamu kurumlarına yönelik istisna veya muafiyetler dikkat çekmektedir. Avrupa Birliği KDV uygulamalarında ise özel kuruluş kamu kuruluşu ayrımından çok, istisna edilecek konu ön plana çıkarılmıştır.”

Muafiyet ve istisnalar bakımından karşılaştırma yapıldığında, kamu kuruluşlarına yönelik veya askeri amaçlı istisna veya muafiyetler bakımından Türk KDV mevzuatının AB müktesebatından daha cömert olduğu görülmektedir. Türk KDV istisnaları, ekonomik ve askeri amaçlarda yoğunlaşmışken kamu kurumlarına yönelik istisna veya muafiyetler dikkat çekmektedir. Avrupa Birliği KDV uygulamalarında ise özel kuruluş kamu kuruluşu ayrımından çok istisna edilecek konu ön plana çıkarılmıştır.⁷

Örneğin KDV Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtildiği şekilde deniz, hava ve demir yolu taşıma araçları teslimleri, askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetler, kıymetli maden ve petrol arama faaliyetleri de Türk mevzuatında yer almalarına rağmen benzer faaliyetler AB KDV mevzuatına göre istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

AB uygulamalarında istisnalar konu ve teslim türü özgü olarak tanımlandığından burada mali tarafsızlıkⁱⁱ kavramına yer vermek gerekmektedir. Mali tarafsızlık benzer faaliyet ve teslimlerin vergi

etkisinin de aynı olması gerektiği ilkesini tanımlar. Diğer bir ifadeyle benzer faaliyet ve teslimlerin vergi etkisi işleme taraf olanlardan herhangi birine daha fazla vergi yükü oluşturuyor ise oluşan bu haksız rekabetin önlenmesini amaçlar. Örneğin AB KDV mevzuatının (6'ncı Direktif) 2'nci bölümünde KDV'nin konusuna giren işlemler sade bir şekilde mal teslimi ve hizmet ifası kavramları olarak tanımlanmaktadır. Yine AB'nin KDV uygulamaları çerçevesinde banka ve finans kurumları tarafından verilen hizmetler bu kapsama dâhildir.

Türkiye'de tam mükellef bir kurumun dar mükellef kurum statüsünde olan ana ortağından kullandığı kredi üzerinden hesaplanan faizler Türkiye'de sorumlu sıfatı ile KDV'ye tâbiyen aynı kurumun yurtdışında mukim bir finans kuruluşundan kredi kullanması durumunda hesaplanan faizler, KDV Kanunu'nda yer alan istisna hükümleri çerçevesinde KDV'den istisnadır. Benzer şekilde Türkiye'de tam mükellef bir kurumun Türkiye'de yerleşik bir banka veya finans kuruluşundan kullandığı kredi KDV'den istisnadır. Yukarıda yer alan açıklamalardan da görüleceği üzere Avrupa Birliği'ne üye bir ülkede banka ve finans kurumları tarafından verilen hizmetler KDV'nin konusuna girmekte, ancak Türk KDV mevzuatında yer alan istisnalar çerçevesinde benzer işlemin Türkiye'de gerçekleşmesi durumunda KDV'den istisna olmaktadır.

AB uygulamaları ve Türk KDV mevzuatı açısından en temel farklılıklardan biri de vergi yükümlülüğü konusudur. Örneğin Avrupa Birliği üye ülkesinde mukim bir şirketin diğer üye ülkelere yapmış olduğu teslimlerin KDV'nin konusuna girmesi durumunda ve kendi yerel mevzuatına göre kurumlar/gelir vergisi yönünden yükümlülüğü bulunmuyor ise AB üyesi ülkede mukim şirketin sadece KDV açısından vergi numarası alması ve

sadece KDV açısından mükellefiyet tesis ettirebilmesi mümkündür. Türkiye’de ise sadece KDV açısından mükellefiyet tesisi ve KDV ile sınırlı vergi yükümlülüğü mümkün olmamakta, yüklenilen vergilerin iadesi için öncelikle Türkiye’de vergi mükellefiyetinin bulunması gerekmektedir.

ÖTV Uygulamaları

Tütün Ürünleri Üzerindeki ÖTV

Geçmiş 12 yıldaki ilerleme raporlarının incelenmesinde her raporda alkollü içkiler, tütün ve tütün ürünleri bakımından ithal ürünlere yerli ürünlerden daha fazla vergi uygulanmak suretiyle ayrımcı vergileme yapıldığı sürekli olarak ifade edilmiştir. 2014/7127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2009/15685 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın 1’inci maddesinde belirtilenler dışındaki yabancı tütün ile yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş sigaraların bünyesine giren yabancı tütünün ithali sırasında CIF bedel üzerinden 1.200 ABD doları/ton olarak alınan tütün fonu 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 900 ABD doları/ton olarak değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik 2015 yılı ilerleme raporunda “Bu adım, ayrımcı vergi uygulamalarını kaldırmaya yönelik olarak atılmış olumlu bir gelişmedir.” şeklinde ifade edilmiştir. Yine aynı raporda sigara üzerinden alınan ÖTV’nin genel düzeyinin artık AB düzeyine yakın olduğu ifade edilmiştir. Ancak Türkiye’nin sigaraya ilişkin vergi mevzuatı ile verginin maktu ve nispi bileşenlerine ilişkin AB müktesebatı arasında hâlâ bazı uyumsuzluklar bulunmakta olup AB’ye Katılım için Ulusal Eylem Planı’nın birinci ve ikinci aşamalarında da ÖTV mevzuatının AB müktesebatına uyumu için 2015 yılı ilerleme raporundaki öneriler çerçevesinde 2018 birinci dönem sonuna kadar tamamlanması öngörülen detaylı eylem planları bulunmaktadır.

Alkollü İçkiler Üzerindeki ÖTV

Geçmiş dönem ilerleme raporlarında benzer alkol içeriğine sahip yerli ürünlere nazaran daha yüksek oranda vergilendirilen ithal ürünler konusu ayrımcılığa neden olan diğer bir konu olarak belirtilmiş ve söz konusu ayrımcı uygulamanın ortan kaldırılması istenmiştir. Alkollü içeceklerle ilgili olarak alkolün içeriğine göre değil, ürünün çeşidine göre vergilendirilmesinin yerli ürünlere avantaj sağlayarak ayrımcı vergilendirmeye yol açtığı, bu nedenle de söz konusu uygulamanın müktesebata aykırı olduğu ifade edilerek alkollü içkilere ad valorem yerine spesifik vergi uygulanması istenmiştir.⁸

2014/7127 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1 Ocak 2015 tarihinden geçerli olmak yayımlanan alkollü içkiler ve tütün ile mamullerine ait ÖTV oranlarıyla asgari maktu ve maktu vergi tutarları yeniden tespit edilmiştir. 2015 yılı ilerleme raporunda bu düzenleme ile ithal alkollü içkiler ve benzer yerli içkilerin vergilendirilmesindeki ayrımcı farkın azaltıldığı, rakıya uygulanan özel tüketim vergisinin diğer içeceklerle uygulanan vergiden oransal olarak daha fazla artırılması neticesinde vergilemedeki fark önemli ölçüde azaltıldığı, eylem planı taahhütlerini karşılamaya yönelik atılmış olumlu bir adım olduğu ifade edilmiştir. Ancak Temmuz 2015’te yapılan genel ÖTV artışının vergi farkının tekrar artmasına yol açtığı, eylem planı uyarınca ayrımcı vergi uygulamalarının kademeli olarak ortadan kaldırılmasının bu fasılda daha fazla ilerleme sağlanması bakımından kilit unsur olduğu ve 2016 yılı adımlarında alkollü içeceklerle uygulanan ÖTV ile ilgili olarak 2009 eylem planına uyum sağlaması beklendiği ifade edilmiştir. Avrupa Birliği’ne Katılım için Ulusal Eylem Planı’nın I. ve II.

aşamalarında da ÖTV mevzuatının AB müktesebatına uyumu için 2015 yılı ilerleme raporunda yapılan öneriler çerçevesinde detaylı eylem planlarının (2018 birinci dönem sonuna kadar planlanan) bulunduğu görülmektedir.

Fasıldaki Diğer Alanlar, Uygulama Kapasitesi ve Bilgisayar Ortamına Geçiş

2014 yılı ilerleme raporu Gelir İdaresi Başkanlığı yasal ve idari süreçleri basitleştirilmek, idarenin uygulama ve denetim kapasitesi ile mükellefe yönelik hizmet kalitesini geliştirmek yönündeki uygulamaları vurgulanmıştır. Özellikle KDV iadelerine ilişkin prosedürlerin kolaylaştırıldığı ve iade taleplerine ilişkin işlemler için elektronik bir sistem kurulması olumlu bir gelişme olarak ifade edilmiştir. 2015 yılı ilerleme raporunda ise KDV iadelerine ilişkin elektronik usullerin uygulanmaya başlandığı, Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Stratejisi Eylem Planı'nın uygulanmasına ilişkin izleme faaliyetlerine devam edildiği, izleme sonuçları bakımından daha şeffaf olunması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca Vergi Denetim Kurulu'nun kapasitesinin daha fazla güçlendirilmesi de diğer olumlu bir gelişmedir.

Doğrudan Vergiler

AB uyum süreçlerine yönelik çalışmalarımız sırasında, odak noktanın dolaylı vergiler olduğu, doğrudan vergiler üzerine nispeten daha az odaklanıldığı tespit edilmiştir. Yapılan düzenleme ve değişikliklerle, Kurumlar Vergisi Kanunu'na transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri kavramlarının eklenmesi Avrupa Birliği uyum süreçlerinde önemli bir adımdır. Doğrudan vergilere en son 2014 yılı ilerleme raporunda yer verilmiş olup Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nın TBMM'de gözden geçirilmeye devam edildiği hususu vurgulanmıştır.

Diğer Fasıllarda Yer Alan Dikkat Çeken Konular

Vergilendirme eylem adımlarının yer aldığı 16'ncı fasılda yer almasa da 2015 Yılı İlerleme Raporları'nın muhtelif bölümlerinde vergi uygulamalarını etkileyen eylem önerileri yer almaktadır. Tekrarlayan vergi affı ve yeniden yapılandırma mekanizmalarının, vergi ödemelerini düzenli olarak yapan vergi mükellefleri açısından ayrımcılık yarattığı, vergi ve sosyal güvenlik idarelerinin gelir toplama kapasitesine uzun vadede zarar verdiği, mevcut enflasyon ortamında, cezalara maruz kalan vergi mükellefleri ve diğer vatandaşların ödemelerini geciktirerek ciddi bir avantaj sağladığı eleştiri konusu yapılmıştır.

Öneriler

İlerleme Raporları'nda ve Şekil 1'de belirtildiği üzere 16'nci fasıl ile müzakerelerin geçici olarak kapatılabilmesi için getirilen üç teknik kriter, alınan aksiyonlar ve eylem planları çerçevesinde Türkiye'nin, KDV ve ÖTV alanlarının uyumlaştırılmasına yönelik önemli gelişme kaydetmesi ve diğer konularda AB müktesebatına tam uyumu hedefleyen ayrıntılı bir takvim sunması beklenmektedir.

KDV açısından atılan eylem adımlarında, KDV mevzuatının, yapı, muafiyetler, özel planlar ve indirimli oranların kapsamı bakımından AB müktesebatı ile daha fazla uyumlaştırılması gerektiği önemle vurgulansa da "Avrupa Birliği'ne Katılım için Ulusal Eylem Planı'nın birinci ve ikinci bölümlerinde gerekli aksiyonların yer almadığı görülmektedir.

Vergi uyumlaştırılması ve ayrımcı vergi yasağı çerçevesinde ilerleme raporunda yer alan alanlara ilave olarak Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi mevzuatına uyum açısından vergi iade uygulamaları,

topluluk içi işlemler ve vergi yükümlülüğü konularında da çalışmaların başlatılması önem arz etmektedir.

Avrupa Birliği'ne Katılım için Ulusal Eylem Planı'nın birinci ve ikinci aşamalarında ÖTV mevzuatının AB müktesebatına uyumu için 2015 yılı ilerleme raporunda yapılan öneriler çerçevesinde detaylı eylem planlarının (2018 I. dönem sonuna kadar planlanan) bulunduğu görülmekte olup bahsedilen bu eylem adımları ile ÖTV alanlarının uyumlulaştırılması yönünde, KDV'ye göre daha belirleyici hedefler ortaya koymaktadır. Ancak mali politikalar çerçevesinde ÖTV oranlarında yapılan artışlar ve uygulamadaki değişiklikler ilerleme raporlarında tutarsız bir tavır olarak eleştiri konusu yapıldığından, özellikle alkollü içkilerde uygulanan ÖTV politikalarının belirlenmesinde AB uyum süreci etkisinin daha çok hissedilmesi gerekmektedir.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Türkiye'nin 50 yılı aşan AB yolculuğunda vergi alanında uyumlaştırma ve ayrımcı vergi politikalarının önlenmesi ile ilgili oldukça önemli adımlar atılmıştır. Günümüzde vergi ana başlığının incelendiği 16'ncı fasılla ilgili müzakerelerin geçici olarak kapatılabilmesi için getirilen teknik kriter, alınan aksiyonlar ve eylem planları çerçevesinde Türkiye'nin KDV ve ÖTV alanlarının uyumlulaştırılmasına yönelik önemli gelişmeler kaydetmesi ve geriye kalan konularda AB müktesebatına tam uyumu hedefleyen ayrıntılı bir takvim sunması beklenmektedir.

Ancak KDV açısından atılan eylem adımlarında, KDV mevzuatının; yapı, muafiyetler, özel planlar ve indirimli oranların kapsamı bakımından AB müktesebatı ile daha fazla uyumlaştırılması gerektiği önemle vurgulansa da Avrupa Birliği'ne Katılım için Ulusal Eylem Planı'nın birinci ve ikinci bölümlerinde gerekli aksiyonların yer almadığı görülmektedir. Vergi uyumlaştırılması ve ayrımcı vergi yasağı çerçevesinde ilerleme raporunda yer alan alanlara ilave olarak Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi mevzuatına uyum açısından vergi iade uygulamaları, topluluk içi işlemler, vergi yükümlülüğü konularında da çalışmaların başlatılması ve eylem adımlarına ivedilikle dâhil edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Öte yandan ÖTV oranlarında yapılan artışlar ve uygulamadaki sürekli değişiklikler ilerleme raporlarında tutarsız bir tavır olarak eleştiri konusu yapılmakta, özellikle alkollü içkilerde uygulanan ÖTV politikalarının belirlenmesinde Avrupa Birliği uyum sürecinin etkisinin daha çok hissedilmesi gerekmektedir.

Kapanış kriterlerinde yer alan ulusal vergi mevzuatını uygulama, vergileri toplama ve mükellefleri kontrol etme amacı ile bilgi işlem bağlantı sistemlerine ilişkin kapsamlı stratejinin kısmen Avrupa Birliği'ne Katılım için Ulusal Eylem Planı'nın birinci ve ikinci aşamalarında yer aldığı görülmekte olup özellikle gelişim talep edilen alanlarda daha etkin ve belirgin aksiyon adımları belirlenmelidir.

Son olarak tekrarlayan vergi affı ve yeniden yapılandırma mekanizmalarının, vergi ödemelerini düzenli olarak yapan vergi mükellefleri açısından ayrımcılık yarattığı yönünde yapılan eleştiriler mali politika kararlarında dikkate alınması sorumlu vergicilik açısından önemli bir adım olacaktır.

REFERANSLAR

- ¹ T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı (2016): **Katılım Müzakereleri**, www.ab.gov.tr/index.php?p=37&l=1
- ² Sinan Ülgen (2005): **AB ile Müzakerelerin El Kitabı Ne Bekliyoruz, Ne Olacak?**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- ³ T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı (2016): **Fasıl 16: Vergilendirme**, www.ab.gov.tr/index.php?p=81&l=1
- ⁴ Mircan Yıldız (2004): **Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Alfa Aktüel Kitabevi.
- ⁵ Fikret Erkan (2009): "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü" **T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın No:2009/399.
- ⁶ Hakan Üzeltürk (2008): **Avrupa Birliği Vergi Sisteminde Gelişmeler**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2008-36.
- ⁷ Nurettin Bilici (2013): **Avrupa Birliği ve Türkiye Mali Yardımlar**, Vergilendirme, Seçkin Yayınları, 6.Baskı, Nisan, s.150.
- ⁸ Ersan Öz (2014): "AB Uyum Sürecinde Vergisel Düzenlemeler; İlerleme Raporları Analizi Eşliğinde İstenenler ve Gerçekleştirilenler", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 179 – 201.

Vergi İhtilaflarının Barışçıl Yollarla Çözümü



Hakan Orhan
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Anayasa'dan kaynaklanan ve kanunla belirlenmiş şartlara bağlı olan vergi toplama hakkının kullanımı ve vergi ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesi konusunda kimi zaman ihtilaflar meydana gelebilmektedir. Bu ihtilaflar genel olarak vergi mevzuatının taraflarca yanlış uygulanması nedeniyle vergi ve ceza işlemlerinde tarafların karşı karşıya gelmesinden kaynaklanmakta, önemli bir kısmı da sonradan gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde yapılan cezalı vergi tarhiyatlarından doğmaktadır. Vergi ihtilafı doğuran hususlardan biri de vergi ödevlerinin yerine getirilmemesidir. Ancak sel, deprem, yangın gibi bazı mücbir sebeplerin varlığı durumunda vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için ilave süreler verilebilmektedir.

Vergi ihtilaflarının yargı aşamasında veya idari aşamada çözümü mümkündür. İdare vergi kanunlarından kaynaklanan hak ve yetkilerini kullanmak için çoğu zaman dava yoluna gitmeye ihtiyaç duymaz. Zira idare, hukuka uygunluk karinesinden yararlanarak tek yanlı ve re'sen icra edilebilir idari işlemler yaratabilir. Bununla birlikte mükellefler idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı dava açarak idari yargıdan vergi ihtilaflarının çözümünü isteyebilirler. Buna vergi ihtilaflarının dava yoluyla (yargı aşamasında) çözümü denir.

Ülkemizde yargıda hükmün kesinleşmesi davadan davaya değişmekle birlikte genellikle iki üç yıl sürmekte, bu süreyi aşan durumlara da karşılaşılabilmektedir. Dava yoluna gitmek mükellefler açısından önemli bir emek, zaman ve maddi kaynak ihtiyacını beraberinde getirmekle birlikte hükmün lehe olacağına garanti de yoktur. İdare açısından bakıldığında da ihtilafın hızla çözülmesi ve tahsilatın yapılması önem arz etmektedir. Bu nedenlerle mevzuatımızda vergi ihtilaflarının dava yoluna götürülmeden idari aşamada barışçıl yollarla çözümüne imkân tanıyan bazı müesseseler geliştirilmiştir. Vergi ihtilaflarının idari yollarla çözümü, dava yoluyla çözümüne göre çok daha hızlı ve pratik olduğu söylenebilir. İhtilafların barışçıl yollarla

çözülmesi mükellefler üzerinde psikolojik yönden de olumlu etki yapmaktadır.

Bununla beraber vergi incelemelerinde vergi müfettişlerinin iddia ettikleri hususlar dikkate alındığında görüş ayrılığı veya yorum farkının vergi ihtilaflarında önemli bir yer tuttuğu görülmektedir. Bu durum, temel yetkisi idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlemek olan vergi mahkemelerini giderek daha fazla olayların gerçek mahiyetini, iktisadi ve teknik icapları araştırmaya ve bir nevi yerindelik denetimi yapmaya itmektedir. İhtilafın idari aşamada çözülmesi çok daha sağlıklı sonuçlar doğurabilir.

Fiilen doğmuş bir vergi ihtilafı idari aşamada çözülebileceği gibi, ileride farklı yorumlanma ve ihtilaf yaratma potansiyeli olan vergi konuları da henüz ortaya çıkmadan idari aşamada çözülebilir. Böylece mükellefler için hukuki güvence sağlanırken, idare de inceleme yükünden kurtulmuş olacaktır.

Mevcut Vergi İhtilaflarının İdari Yollarla Çözümü

Tıpkı vergiler gibi idari çözüm yolları da kanun ile konular, değiştirilir ve kaldırılır. Vergi ihtilaflarının idari yollarla çözümü ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) birçok müessese yer almaktadır.

Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

VUK'un 116 ila 126'ncı maddeleri vergi hatalarına ve bunların düzeltilmesine ayrılmıştır. Vergi hataları, vergilendirme işleminin özüne ilişkin olmayan, nispeten kolay tespit edilebilen, hukuken tartışma konusu olacak bir yapı arz etmeyen, doğrudan vergi miktarını etkileyerek ya da fazla verginin tarh ya da tahakkukuna yol açan maddi veya yükümlülükte yapılan ve ilk bakışta anlaşılabilen basit değerlendirme yanlışlıkları şeklinde ortaya çıkan işlem sakatlıklarıdır.¹ Tartışmaya

açık ve yoruma elverişli sorunlar vergi hatası olarak değerlendirilmez. Ödeme emri aşamasındaki ihtilaflar için de hata tanımlaması kullanılamaz. Bunun gibi değerlendirme ve amortisman hataları ile Takdir Komisyonu kararlarındaki hesap hataları da vergi hatası olarak kabul edilmez. Ayrıca vergi tutarını etkilemeyen hataların vergi hatası olarak kabul edilmeleri mümkün değildir.² Bazı istisnaları bulunmakla birlikte vergi hataları vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıllık zaman aşımı süresi içinde tespit edilmeli ve düzeltilmelidir.

Vergi hataları, vergilendirme hataları ve hesap hataları olarak iki grupta düzenlenmiştir.

Vergi Hataları
Vergilendirme Hataları
<ul style="list-style-type: none"> Mükellefin şahsında hata Mükellefiyette hata Konuda hata Vergilendirme döneminde hata
Hesap Hataları
<ul style="list-style-type: none"> Vergi matrahında hata Vergi miktarında hata Mükerrer vergilendirme

Vergi hatalarının tespit edilmesinden sonra giderilmesi işlemi düzeltme olarak adlandırılmaktadır. Hem vergi asılları hem de cezalar düzeltme kapsamına girebilmektedir. VUK'un 375'inci maddesinde vergi cezalarında yapılan hataların da vergi hataları için belli usul ve koşullara bağlı olarak düzeltilebileceği hükmü yer almaktadır. Vergi hatalarının düzeltme işlemi vergi dairesince re'sen veya mükellefin talebi üzerine gerçekleştirilir ve mutlaka düzeltme fişiyle yapılır. Mükellefin düzeltme talebi

verginin tahsilini durdurmaz. Düzeltmenin mükellef aleyhine yapılması durumunda vergi dairesi tarafından ihbarname düzenlenmesi ve mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Düzeltme, mükellef lehine bir para ödenmesi sonucunu doğruyorsa düzeltme fişinin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren bir yıllık hak düşürücü süre zarfında vergi dairesine müracaat edilmelidir.

Mükellefin düzeltme talebi vergi dairesince uygun bulunmaz ise şikâyet yoluyla üst merci olarak Maliye Bakanlığı'na başvurulması mümkündür. Ayrıca dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri kabul edilmeyen mükellefler de şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilirler. Maliye Bakanlığı talebi reddederse veya 60 gün içinde cevap vermediği için zimnen reddetmiş sayılırsa, talepte bulunan kişi 30 gün içinde dava yoluna başvurabilir. Öte yandan olağan vergi davası açma süresi içinde dava açma hakkını kullanamayan mükellefin, düzeltme ve şikâyet yolunu izleyerek ihtilafın özünü, bir hukuki ihtilaf boyutuyla yargı önüne getirmesi olanaklı değildir. Böyle bir durumda mahkemenin açılan davayı usulden reddetmesi beklenir.³

Üst Makama Başvuru

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi gereğince ilgililer tarafından dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan dava açma süresi içinde istenebilir. Üst makama başvuru imkânı vergi hatalarının düzeltilmesine benzese de farklı bir uygulamadır. Vergi hatalarının düzeltme yolu sadece VUK'un 117 ve 118'inci maddelerinde sayılan ve yukarıdaki vergi hatalarının düzeltilmesi başlığında belirtilen sınırlı sayıdaki hatalar için geçerlidir. Buna karşın üst makamlara başvuru, vergi hatası kapsamında

olmayan bütün vergileme ve ceza kesme işlemleri için geçerli bir yoldur.⁴ Üstelik üst makama başvuru tahsil aşamasına gelmiş işlemler için de olabilir.

Üst makamlara başvuru konu bakımından herhangi bir sınırlama getirilmediği için etkin kullanılması hâlinde vergi sorunlarının çözümünde önemli bir işlev görebilir.⁵ Üst makama başvuru süresi dava açma süresi ile sınırlı olup hak düşürücü süredir. Üst makama dava açma süresi içinde yapılmış olan başvuru, dava açma süresinin açık veya zimni cevap (60 gün içinde cevap verilmez ise) alınca kadar durdurur. Duran süre cevabın alındığı veya bekleme süresinin dolduğu tarihi izleyen günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi hükmüne rağmen vergi işlemlerinde üst makamlara başvurulması halinde dava açma süresinin durup durmayacağı tartışmalı bir konudur. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E:2006/75 ve K:2006/300 sayılı kararında "Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen hâller dışında, üst mercii bulunmayan vergi dairelerince düzenlenen ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine İdari Yargılama Usulü Kanununun 11'inci maddesinin uygulama olanağı bulunmadığından (...)” şeklinde hüküm verilmiş olmakla birlikte, bu karar eleştirilmektedir.⁶

Vergi Cezalarında İndirim

Sadece vergi cezalarına uygulanabilen indirim yöntemi VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları kapsamındaki fiiller nedeniyle tarh edilen vergi ve cezalar için de indirim başvurusu yapılabilir. Uygulamadan yararlanmak için mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine dilekçeyle

başvurması, bir ay içinde de (veya teminat göstererek vadenin bitim tarihinden itibaren üç ay içinde) ödeme yapması gerekir. Bu şartlara uyulması kaydıyla (i) vergi ziyaı cezasında kesilen cezanın birinci defa yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri ve (ii) genel ve özel usulsüzlük cezalarında kesilen cezanın her defasında üçte biri indirilir. Bir sonraki başlıkta ele alınan uzlaşma müessesesindeki imkânların daha avantajlı olması nedeniyle vergi ziyaı cezalarında indirim başvurusu neredeyse hiç yapılmamaktadır.

Uzlaşma

Uzlaşmanın vergi hukukumuzdaki anlamı, vergi alacaklısı olan idare ile borçlusu olan vergi yükümlüsü veya ceza muhatabının aralarında doğmuş ya da doğacak uyuşmazlığı, karşılıklı ödümlerle gidermeleri konusunda anlaşmalarıdır.⁷ VUK'un Ek 1 ila 12'nci maddelerinde düzenlenen uzlaşma, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, yapılan veya yapılacak tarhiyatı ya da kesilen veya kesilecek cezayı yargıya intikal ettirmeden önce idareyle miktar konusunda anlaşmak ve ihtilafı sonlandırmak için mükelleflerin başvurabilecekleri bir yoldur. VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları kapsamındaki fiiller nedeniyle tarh edilen vergi ve cezalar için uzlaşmaya başvurulamaz. Uzlaşma başvurusu sadece mükellef tarafından yapılabilen olup zorunlu değildir. Ancak gerek vergi inceleme süreçlerinde gerek vergi/ceza ihbarnamesinde mükelleflere uzlaşma başvurusunda bulunabilecekleri hatırlatılmaktadır. Mükellefler tarhiyata karşı ceza indirimi talebinde bulunmuş ise ayrıca uzlaşma talebinde bulunamaz.

Vergide uzlaşma 1963 yılından beri uygulanmakta olup ilgili yasa maddesinin gerekçesinde "... vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükellefin

tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının zamanında hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerinin hafifletilerek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır." denilmektedir.

Haklı gerekçelerle getirilen uzlaşma müessesesi hem mükellefler hem de devlet için kazan-kazan durumu yarattığından oldukça rağbet görmüştür. Uzlaşma her ne kadar ihtiyari bir yol olsa da ciddi indirimler sağlaması, her ay gecikme faizinin işlemlerini durdurması ve ihtilafın emek ve zaman kaybı olmaksızın daha düşük maliyetler ve hızlı bir şekilde ortadan kalkmasını sağlaması nedeniyle mükellefler tarafından sıklıkla tercih edilmektedir.

Kimi zaman rastlanan idari yargı kararlarındaki farklılıklar ve çelişkiler de mükellefleri uzlaşmaya yaklaştıran unsurlar arasındadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2015 yılı faaliyet raporundaki verilere göre 2015 yılında yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinin %94'ünde uzlaşmaya varılmış ve söz konusu uzlaşmalarda idare toplamda vergi asıllarının %21'ini cezaların ise %93'ünü silmiştir. Sırf bu rakamlar bile uzlaşmanın vergi ihtilaflarının çözümünde ne kadar önemli ve yoğun kullanılan bir müessese olduğunu göstermektedir. 2015 yılında yaklaşık 140.000 dosyada tarhiyat sonrası uzlaşma yapıldığı düşünüldüğünde verimliliğin boyutu daha iyi anlaşılacaktır.

Uzlaşma müessesesinin etkinliğinin yanı sıra birtakım mahsurları da gündeme getirilmektedir. Her şeyden önce

uzlaşma müessesinin sınırsız biçimde uygulanması vergide Anayasal eşitlik ilkesini ve vergilendirmede adalet ilkesini zedeleyerek, vergiyle ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesini özendirici bir etki yaratmaktadır.⁸ Yüzde yüz haksız durumda olan mükellefler, özellikle üç dört yıl öncesine ait dönemlere ilişkin tarhiyatları ihtilaf durumuna getirip uzlaştıklarında mali avantaj sağlayabilmektedir.⁹

Ayrıca uzlaşma verginin yasallık ilkesi, eşitlik ilkesi, uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin sınırsızlığı, vergi inceleme sonuçlarını etkisizleştirilmesi, vergi idaresinin ve inceleme elemanlarını kolaycılığa sevk etmesi gibi nedenlerle eleştirilmektedir.¹⁰ Gerçekten de uzlaşma müessesesi bir nevi sürekli vergi barışına dönmüştür. Genel uygulamada istisnaları olmakla birlikte vergi aslına (dolayısıyla gecikme faizine) dokunulmamakta ancak vergi cezalarında %95'e kadar indirim yapılmaktadır. İdari işlemlerle sürekli vergi bağışıklığı öngören bir uygulamanın yerleşmesi verginin yasallığı ilkesiyle çelişmektedir. Anayasa'da yer alan vergi ancak kanunla kaldırılır hükmü dikkate alındığında, uzlaşmanın kanunda objektif kısıtları olmadığından Anayasa'ya aykırı olduğu da iddia edilebilir. Uzlaşmalarda cezaların neredeyse tamamen silinmesi de cezaların caydırıcılığını azaltan bir etki yapmaktadır.

Uzlaşmanın cezaların caydırıcılığı üzerindeki olumsuz etkisi daha önceki yıllarda da tartışılmış, hatta 4369 sayılı Kanun'la 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmış, uzlaşmanın vaki olması durumunda cezanın uzlaşılan vergiye göre belirlenmesi istenmiştir.¹¹ Ancak uygulamada ortaya çıkan sorunlar nedeniyle 4444 sayılı Kanun'la uzlaşmada hâlen geçerli olan sisteme dönülmüştür.

Uzlaşmaların otomatikleşmesi ve standartlaşması da uzlaşmanın getiriliş amacından sapmasına neden olmuştur. Kanun'un gerekçesinde belirtildiği üzere uzlaşmayla idare ile mükellefin kendi aralarında görüşerek ihtilafı çözmeleri amaçlanmaktadır. Bir uzlaşma görüşmesinde normalde tarafların kendi tezlerini ileri sürmeleri ve tezlerinin kuvveti oranında masadan avantajlı kalkması beklenir. Vergi ihtilaflarında tez, somut verilerle de desteklenen hukuki haklılıktır. Ancak uzlaşma görüşmelerinde genel olarak tarafların hukuki haklılığı tartışmaya açılmamakta ve kısa bir girişten sonra doğrudan indirim pazarlığına girilmektedir. Zaten 15 dakika arayla yapılan uzlaşma görüşmelerinden farklı bir sonuç beklemek de gerçekçi değildir. Haklılığın veya haksızlığın dikkate alınmaksızın her durumda benzer oranlarda indirim yapılacağına bilinmesi bazı mükelleflerin vergi ödevlerini getirmeme konusundaki istekliliğini artırma potansiyeline sahiptir. Eğer amaç her başvurana %90 seviyesinde indirim sağlamak yoluyla tahsilatı artırmak ise bu Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesindeki indirim oranının %90'a çıkarılmasıyla pekâlâ sağlanabilir. Böylelikle ciddi oranda zaman tasarrufu da sağlanabilir.

"Rapor okuma komisyonlarındaki görüşmelerde mükelleflere vergi inceleme raporları verilmemekte ve mükellefler neyle eleştirildiklerini bilmeden görüşmelere katılmaktadır. Böyle bir ortamda mükelleflerin etkin ve adil bir şekilde hukuki durumlarını savunmaları mümkün olmamaktadır."

Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın teşkil edilmesinden sonra bu durum daha da dramatik hâle gelmiştir. Uzlaşma komisyonlarında bazen hukuki tezleri ileri sürüleceği yerin uzlaşma komisyonu değil rapor değerlendirme komisyonu olduğu ifade edilmektedir. Rapor okuma komisyonlarındaki görüşmelerde mükelleflere vergi inceleme raporlarının verilmemekte ve mükellefler neyle eleştirildiklerini bilmeden görüşmelere katılmaktadır. Böyle bir ortamda mükelleflerin etkin ve adil bir şekilde hukuki durumlarını savunmaları mümkün olmamaktadır. Uzlaşma komisyonlarında da hukuki tezler değerlendirilmeyecek ise mükelleflerin tezlerini ileri sürmek için başvurabilecekleri tek yer yargı yoludur. Bunun uzlaşmanın amacıyla uyumadığı açıktır. Dolayısıyla hukuki tartışmanın hangi komisyonda eşit şartlarla yapılacağına ilgili yönetmeliklerde açık şekilde düzenlenmesinde fayda vardır.

Uzlaşmanın vergi inceleme elemanları üzerinde de birtakım etkileri olabilir. İdarenin kendi vergi inceleme elemanlarının hazırladığı raporlara yüksek ölçüde itibar etmediği sonucu çıkarılabilecektir. Bu da raporların belirlenmiş konularda, daha az özenle ve olabildiği kadar yüksek matrah farkını içerecek şekilde hazırlanmasına sebebiyet verebilir.

Ayrıca ihtilafların büyük ölçüde uzlaşma ile sonuçlanması, önemli konularda mahkeme içtihatlarının oluşması engellemekte veya geciktirmektedir. Uzlaşmanın sağlanması kesinlikle mükellefin veya idarenin somut olayda hukuken haklı veya haksız olduğu anlamına gelmemektedir. Bu açıdan mükellefin ya da idarenin uzlaşmış olması ileride mükellefin muhatap olabileceği başka vergi incelemeleri ve vergi cezaları açısından bir hukuki bağlayıcılık teşkil etmez.

Uzlaşma uygulamalarında verimlilik ve vergide adalet ilkelerini eşit seviyede sağlayacak bir yaklaşım benimsenmelidir. Mevcut uygulamada ibre verimlilik tarafına kaymış gibi gözükmektedir. Uygulamayı vergi adaleti ve eşitliği lehine değiştirebilmek için yasa koyucunun idarenin uzlaşma yetkisine sınır koyması yararlı görülmektedir.

VUK'ta uzlaşmanın tarhiyattan önce veya sonra yapılmasına göre iki uzlaşma yöntemi benimsenmiştir. Daha eski olanı ve daha yoğun kullanılanı tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise 1986 yılından beri mümkündür. Hemen belirtelim ki tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmadan sadece bir tanesi tercih edilebilir ve uzlaşmanın sağlanması durumunda dava yoluna gidilemez.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma tarhiyatlar yapıldıktan, diğer bir deyişle vergi/ceza ihbarnamesi mükellefe tebliğ edildikten sonra gidilebilecek yoldur. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı cezaları girer. Mükellefler tarafından kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannameler nedeniyle tarh edilen vergi ve cezalar da tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamındadır.

Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındayken neden tarhiyat sonrası uzlaşmaya konusu edilmediği izaha muhtaçtır. Bir yasa değişikliği ile bu imkânın tanınması faydalı olacaktır.

Uzlaşma talebinin vergi/ceza ihbarnamesinin, hak düşürücü süre olan, mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulabilir.

Uzlaşma görüşmesi yetkili uzlaşma komisyonu ile mükellef arasında gerçekleşir. Uzlaşma komisyonları uzlaşmanın yapılacağı yerde vergi dairesi başkanlığı bulunup bulunmamasına ve tarhiyatın tutarına göre teşkil olmaktadır. Buna göre uzlaşma komisyonları; vergi dairesi uzlaşma komisyonu, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve merkezi uzlaşma komisyonu olmak üzere beş grupta sınıflandırılmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırları Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmektedir.

Uzlaşma sırasında mükellef isterse bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a göre yetkilendirilmiş bir yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir bulundurabilir. Temsilcinin avukat olması şart olmayıp noterde düzenlenen ve "uzlaşmaya girmeye yetkili" ifadesini taşıyan vekâletname sahibi herkes temsilen uzlaşmaya girebilir.

Uzlaşma sağlanır ise düzenlenen tutanağın bir nüshası mükellefe derhal verilir ve bu an itibarıyla ödenecek vergi ve ceza tebliğ edilmiş ve tahakkuk etmiş sayılır. Bu tarihten itibaren bir ay içinde ödeme yapılır. Uzlaşılan vergi üzerinden ayrıca normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imza tarihine kadar gecikme faizi hesaplanır. Üzerinde uzlaşmaya varılan vergi ve cezanın süresinde ödenmemesi uzlaşmanın geçersiz sayılmasını gerektirmez.

Uzlaşma gerek mükellef gerek idare açısından kesindir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanak ile tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. İdare de

uzlaşılan dönem için aynı konuda yeniden inceleme yapılarak cezalı vergi tarhiyatı yapılamaz.

Uzlaşma sağlanamadığı durumlarda dava açma süresi geçmiş veya 15 günden az kalmış ise 15 gün içinde dava açma yoluna gidilebilir. Mükellef aynı zamanda dava açma süresi içinde VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirim hükümlerinden yararlanabilir. Uzlaşmanın vaki olmadığı durumda uzlaşma komisyonunun son teklifi tutanağa yazılır. Mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar son teklifi kabul ettiğini yazı ile bildirerek uzlaşmadan yararlanabilir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah ve matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezası ve tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi incelemesinin bitmesinden sonra vergi veya ceza tarhiyatı yapılmaya kadar başvurulabilir. Vergi incelenmesine dayanmayan vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin uzlaşma tutanağında yer alması ilgili merciye yapılmış başvuru yerine geçer. Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri, vergi incelemesini yapan denetim elemanlarından oluşturulan uzlaşma komisyonu ile mükellefler arasında gerçekleşir. Uzlaşma komisyonunda incelemeyi yapan inceleme elemanı görev alamaz. Uzlaşma sırasında mükellef isterse bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a göre yetkilendirilmiş bir yeminli mali müşavir veya serbest muhasebesi

mali müşavir bulundurabilir. Uzlaşmada mükellefi temsil edecek kişinin avukat olması şart değildir. Noterde düzenlenen ve "Uzlaşmaya girmeye yetkili" ifadesini taşıyan vekâletname sahibi herkes temsilen uzlaşmaya girebilir.

Uzlaşma sağlanır ise düzenlenen tutanağın bir nüshası mükellefe derhal verilir ve bu an itibarıyla ödenecek vergi ve ceza tebliğ edilmiş sayılır. Tutanağın bir nüshası da üç günü içinde rapor ile birlikte vergi dairesine gönderilir. Bu nüsha tahakkuk fişi yerine geçer. Tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödeme yapılır. Uzlaşılan vergi üzerinden ayrıca normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imza tarihine kadar gecikme faizi hesaplanır. Üzerinde uzlaşmaya varılan vergi ve cezanın süresinde ödenmemesi uzlaşmanın geçersiz sayılmasını gerektirmez.

Uzlaşma kesindir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanak ile tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.

Uzlaşmanın sağlanamaması hâlinde vergi inceleme raporu vergi dairesine gönderilir ve mükellef adına düzenlenen ihbarname ile vergi veya cezalar tarh edilir. Mükellef bu kez tarh edilen vergi ve cezalar için tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz. Bu durumda ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açma veya cezalarda indirim hakkından faydalanılabilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi uzlaşmanın vaki olmadığı durumda uzlaşma komisyonunun son teklifi tutanağa yazılır. Mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar son teklifi kabul ettiğini yazı ile bildirerek uzlaşmadan yararlanabilir.

Diğer taraftan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12'nci maddesinin 3'üncü bendinde önemli bir düzenleme yer

almaktadır. Bu bentte "Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir." denilmektedir.

"Vergi inceleme raporlarının hızlı bir şekilde mükelleflere gönderilmesini sağlayan ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurduktan sonra talebin geri çekilemeyeceğini ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamadığı durumda tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulamayacağını öngören gerekli yasal düzenlemeleri yapmak yerinde olacaktır."

Anılan düzenleme tarhiyat öncesi uzlaşma başvurularının birçok zaman vergi inceleme raporunun tebliğ edilmesini hızlandırmak ve vergi veya ceza tarhiyatını geciktirmek için yapılır hâle gelmiştir. Zira mükellefler herhangi bir hak kaybına uğramaksızın raporların daha erken kendilerine ibraz edilmesi ve raporları daha uzun süre inceleme imkânına sahip olmaktadır. Her ne kadar vergi inceleme raporlarının rapor sonuçlandıktan sonra ivedilikle mükelleflere gönderilmesi gerekse de tarhiyat öncesi uzlaşmanın sadece bu amaç için kullanılması sonucunu doğuran düzenleme yeniden değerlendirilmelidir. Mükelleflerin gerçek iradelerini yansıtmayan

tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri hem gereksiz işi yükü ve yazışmalara hem de vergi inceleme elemanlarının programlarında karışıklığa sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla vergi inceleme raporlarının hızlı bir şekilde mükelleflere gönderilmesini sağlayan ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurduktan sonra talebin geri çekilemeyeceğini ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanmadığı durumda tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulamayacağını öngören gerekli yasal düzenlemeleri yapmak yerinde olacaktır.

Belediyeler Tarafından Tarh Edilen Vergi ve Cezalarda Uzlaşma

Belediyeler tarafından tarh edilen vergi ve harçların başında emlak vergisi, ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, bina inşaat harcı ve imar harçları gelmektedir. Belediyeler tarafından ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim, harç ve cezalar (usulsüzlük, özel usulsüzlük ve kaçakçılık cezaları hariç) uzlaşma kapsamına girmektedir. Kapsam ve süreçle ilgili düzenlemeler İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği ile yapılmıştır.

Gümrük Yükümlülüklerinde Uzlaşma

Gümrük Kanunu'nun mülga 244'üncü maddesi uyarınca 2011 yılından beri gümrük yükümlülükleriyle ilgili ihtilaflarda gümrük idaresi ile uzlaşmaya gitmek mümkündür. Uygulamaya ilişkin usul ve esaslar Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği ile belirlenmiş olup genel hatları ile VUK'a paralel şekilde düzenlenmiştir.

Yükümlü beyanlarının kontrol ve sonradan kontrol kapsamında denetlenmesi sonucunda ek tahakkuk yapılarak tebliğ edilen yükümlülükleri ile kesilen ve muhatabına tebliğ edilen para cezalarının tümü uzlaşma kapsamındadır.

Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu olmak üzere iki farklı komisyon bulunmaktadır. Uzlaşma başvurusunun yükümlülüklerin tebliğinden itibaren 15 gün içinde yapılması zorunludur. Uzlaşmaya başvurma hakkı ile Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesinde düzenlenen itiraz hakkı aynı anda kullanılmamaktadır. Ancak eğer istenirse önce uzlaşma, uzlaşmanın sağlanamaması halinde itiraz yoluna ve gerekmesi hâlinde dava yoluna başvurulabilmektedir.

Vergi Afları

Vergi afları vergi ihtilaflarının barışçıl yollarla çözümü için ülkemizde sıklıkla kullanılan yöntemlerden biridir. Türkiye'de Cumhuriyet döneminde 40'ın üzerinde vergi affı kanunu yürürlüğe girmiştir.¹² 2003 yılında yayımlanan 4811 sayılı Kanun ile getirilen vergi barışı, 2008 yılında yayımlanan 5811 sayılı Kanun ile getirilen varlık barışı, 2011 yılında yayımlanan 6111 sayılı Kanun ile getirilen Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ve Vergi Affı, 2013 yılında yayımlanan 6486 sayılı Kanun ile getirilen Yurt Dışı Varlık Affı, 2014 yılında yayımlanan 6552 sayılı Kanun ile getirilen Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması son 15 yıldaki önemli vergi affı uygulamalarıdır.

"Çıkarılan bu kadar kanuna rağmen vergi idaresi ile mükelleflerin bir türlü barışamadıklarını ifade etmek herhalde çok yanlış olmaz."

Düzenlemeler vergi barışı, varlık barışı, yeniden yapılandırma, stok affı, kasa affı gibi isimler altında yapılsa da özünde bunların hepsi vergi affıdır. Hatta anılan kanunların bir kısmı bazı dönemler için veya belli tutarlara kadar vergi incelemesine tabi tutulamama imkânı

da sağlamaktadır. Ancak çıkarılan bu kadar kanuna rağmen vergi idaresi ile mükelleflerin bir türlü barışamadıklarını ifade etmek herhalde çok yanlış olmaz.

Her ne kadar tahsilatı hızlandırarak kısa vadede hazineye nakit girişi sağlaması ve idare ile yargıdaki ihtilaflı dosya sayısının azalması, eski ihtilafların unutulması, yorum farklılıklarından kaynaklanan hususların giderilmesi gibi ekonomik ve sosyal avantajları olsa da vergi afları eşitlik ilkesine aykırı olması, vergi verme alışkanlığı ve ahlâkını bozması ve cezaların caydırıcılığının azaltması yönlerinden ciddi şekilde eleştiri konusu yapılmaktadır.

Anayasa'nın 87'nci maddesine göre TBMM üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar verebilir. Ancak son dönemlerde af kanunlarını beşte üç çoğunluk sağlanmadan çıkarıldığı görülmekte olup anılan şartın sağlanmadığı af kanunlarının hukuka aykırı olduğu iddia edilebilir.

Karşılıklı Anlaşma Usulü

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinin taraf devletlerin ilgili vergi idarelerince uygulanması sırasında zaman zaman hatalı işlemler, farklı uygulamalar, hatalı ve farklı yorumlar veya ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınmaması gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. Çifte vergilendirmenin devamına sebebiyet veren istenilmeyen durumlarla karşılaşan ve sorunlarını ulusal seviyede çözemeyen mükellefler imzaladıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin madde hükümleri çerçevesinde uluslararası seviyede sorunlarının çözümünü arayabilmektedir. Söz konusu usul ile mükellefler durumlarını mukim oldukları devletin yetkili makamlarına da iletme imkânı bulmaktadır. Türkiye

yönünden karşılıklı anlaşma usulü süreçleri Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir.

Türkiye'nin akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının tamamında (genellikle 24 veya 25'inci maddelerde) karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin hükümler yer almaktadır. Anılan maddelerde anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olanların, taraf devletlerden herhangi birinde veya ikisinde kendilerine yönelik yapılan işlemlerin bu anlaşma hükümlerine uygun olmadığı veya olmayacağı sonucuna varmaları durumunda nasıl bir yol izlemeleri gerektiği açıklanmaktadır. Yine bu madde çerçevesinde yetkili makamların bu anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan sorunların çözümü için de karşılıklı anlaşma usulünü kullanabilecekleri belirtilmektedir. Bu kapsamda anlaşmalarda eksik tanımlanmış veya tam anlaşılabilen bir tanım konusunda taraf devletlerin yetkili makamlarınca karşılıklı anlaşma usulü süreci başlatılabilecektir.

Mükelleflerin karşılıklı anlaşma usulü sürecini talep etme hakları anlaşmalarda belli bir süreye bağlanmış olup bu süreler değişebilmektedir. Anlaşmada sürelerle ilgili bir düzenleme yer almadığı durumlarda iç hukukta geçerli süreler dikkate alınmaktadır. Mükellefin talepte bulunma süresi anlaşma hükümlerine aykırı olan vergilendirmenin kendisine tebliğ edilmesinden itibaren başlamakta ve bu sürenin aşılması hâlinde mükellefin süreci başlatma hakkı da sona ermektedir.

Karşılıklı anlaşma usulü mükellefler tarafından yaygın olarak bilinmeyen ve uygulaması bulunmayan bir yöntemdir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan faaliyet raporlarında da bu konuda bir açıklama yer almamaktadır.

Ancak ulusal seviyede çözümlenemeyen veya çözümlenemeyeceği anlaşılan çifte vergilendirme ihtilafları için karşılıklı anlaşma usulünün kullanılması mükelleflere önemli faydalar sağlayacaktır. Ayrıca Türk vergi idaresinin somut olaylar üzerinden diğer ülke vergi idareleriyle istişare ederek bazı sonuçlara ulaşması yerel yorumların uluslararası yorumlarla entegre olmasını hızlandıracaktır.

Bunlarla sınırlı olmamakla birlikte aşağıdaki tabloda yer alan konular, karşılıklı anlaşma usulüyle çözümlenebilecek ihtilaflara örnekler verilebilir:

Karşılıklı Anlaşma Usulüyle Çözümlenebilecek İhtilaflar

- Hangi ülkede mukim bulunduğu
- İşyeri oluşup oluşmadığı
- Gerçek lehdar tespiti ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulamasında muvazaa
- Yönetim ücreti gibi isimlerle adlandırılan grup içi hizmetlerin gayri maddi hak olarak nitelendirilmesi
- Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen serbest meslek gelirlerinin vergilemesinde esas alınan 12 aylık kesintisiz dönemde 183 gün veya 6 aydan fazla Türkiye’de kalma şartının tespitinde adam gün sayısı formülünün uygulanması ve Türkiye’de kalmanın nasıl belgeleneceği
- Dar mükellef şube kazançlarının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden stopaj yapılıp yapılmayacağı
- Sermaye, kredi ve hibrit kredi değerlendirmelerindeki farklılıklar

Potansiyel Vergi İhtilaflarının İdari Yollarla Çözümü

Mükellefler bazı durumlarda beyanlarında yapmış oldukları yanlışlık veya eksiklikleri henüz vergi ihtilafları doğmadan düzeltmek isteyebilirler. Vergi ihtilafları genellikle vergi idaresi ile mükellef arasındaki yorum farkından kaynaklandığı için potansiyel

yorum farkının vergi incelemesinde ortaya çıkmasını beklemeden başvuru üzerine idari aşamada değerlendirilerek ve/veya tartışılarak çözülmesi yerinde olacaktır. Mevzuatımızda bu konuda yapılan düzenlemeler pişmanlık, peşin fiyatlandırma anlaşması ve özgelge uygulamalarından oluşmaktadır.

Pişmanlık

Pişmanlık mükellefin işlediği suçu ilgili yerlere kendiliğinden bildirerek suçun sonuç unsurunun gerçekleşmesinin önlenmesi nedeniyle vergi ziyai cezasından ve kaçakçılık hapis cezasından kurtulması sonucunu doğuran bir etkin pişmanlık kurumudur.¹³

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara pişmanlık dilekçesiyle haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez:

1. Mükellefin durumu haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçeyle veya şifahi beyanı tutanakla belgelemek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin durumu haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, uygulanacak gecikme zammı (pişmanlık zammı) oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi

Pişmanlıkla beyanda kendiliğinden haber verme şartı çerçevesinde beyana çağrı yazılarının durumu tartışma yaratmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı¹ ile beyana çağrı yazısı tbliğinin, kendiliğinden haber verme koşulunu sağlamayacağı için pişmanlıktan yararlanmayı engelleyeceği yönünde içtihadın oluşması sağlanmıştır.¹⁴ Bu içtihat da kanun hükmünü dar yorumladı ve pişmanlık yoluna başvuru önünde bir engel oluşturduğu için eleştirilebilir.

Vergi idaresinin uygulamasından ancak vergi farkı doğduğunda pişmanlıktan yararlanılması kabul edilmektedir. Zarar beyan edildiği veya matrah oluşmadığı durumlarda pişmanlık talebi kabul edilmemekte ve fakat re'sen takdire gidilerek iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir. Ancak kesilen usulsüzlük cezalarının hukuka uygun olmadığı yönünde pek çok Danıştay kararı bulunmaktadır.

Tartışmalı diğer bir konu ihtirazi kayıtla pişmanlık yoluyla beyanname verilip verilemeyeceğidir. Maliye Bakanlığı 25.07.2001 tarih 40427 sayılı muktezasında özetle mükelleflerin tamamen kendi istekleri ile yaptıkları beyana ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olmadığı yönünde görüş vermiştir. Danıştay'ın konu ile ilgili farklı yönde kararları bulunmaktadır. Ancak son

yıllarda verilen kararların vergi idaresinin görüşü paralelinde olduğu söylenebilir.¹⁵

Pişmanlık beyannamelerinin e-beyanname sistemi üzerinden verilmesi mümkündür. Sistem üzerinden seçim yapılırken "kanuni süresinden sonra verilen beyanname" seçeneğinin değil, "pişmanlıkla beyan" seçeneğinin seçilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde VUK'un 344'üncü maddesi uyarınca %50 oranında vergi ziyai cezası ortaya çıkmaktadır.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca ilişkili kişilerle gerçekleştirilen mal veya hizmet alım satımlarının emsallerine uygun fiyatlandırılması gerekmektedir. Transfer fiyatlandırılması kurum kazancının vergilenmeden kurum dışına aktarılmasını engelleyerek kurumlar vergisi matrahının aşınmasını önlemeye çalışan vergi güvenlik müesseselerinden biridir.

Her olayın kendine göre farklı özellikleri bulunması ve karşılaştırılabilirlik faktörleri nedeniyle uygun transfer fiyatlandırması yöntemi ve güvenilir emsal bulmak çoğu zaman kolay değildir. Bu anlamda transfer fiyatlandırması yorum ve görüş farklılığına en açık alanlardan biri olarak yüksek vergi ihtilafı yaratma potansiyeli taşımaktadır. Diğer taraftan Vergi Denetim Kurulu altında oluşturulan Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlığı'nda görevli vergi müfettişlerinin yoğun bir şekilde transfer fiyatlandırması incelemesi yaptığı, konulara farklı bakış açıları getirdiği görülmektedir. Bu eğilimin gelecekte de artarak devam edeceği düşünülmektedir. Özellikle vergi müfettişleri tarafından gizli emsal kullanımı mükellefleri hazırlıklı olma ve savunma yapabilmek açısından zor durumda bırakmaktadır.

¹ E:1991/420 ve K:1992/322

¹⁴ Danıştay 7'nci Dairesi'nin E:2003/2371 ve K:2005/3028 sayılı kararı; Danıştay 7'nci Dairesi'nin E:2002/2135 ve K:2005/2362 sayılı kararı

Transfer fiyatlandırması konularında olayların teknik, ticari ve ekonomik boyutu hukuki boyutun önünde olduğundan ihtilafların idari yargıya taşınmadan taraflar arasında çözülmesi daha adil sonuçlar doğurabileceği ifade edilmelidir. Bununla birlikte şirketler açısından gündelik hayatlarında çok sık kullandıkları grup içi işlemlerde uyguladıkları fiyatların transfer fiyatlandırması uygulamalarına uygun olup olmadığını bilmek işlemlerinin güvenli bir şekilde sürdürülebilirliği açısından son derece önemlidir.

“Transfer fiyatlandırması ihtilaflarının henüz ihtilaf meydana gelmeden anlaşarak çözümlenmesi taraflara büyük faydalar sağlayacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım satımında uygulanan fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı ile Peşin Fiyatlandırma Anlaşması imzalanarak belirlenebilmektedir.”

Transfer fiyatlandırması ihtilaflarının henüz ihtilaf meydana gelmeden anlaşarak çözümlenmesi taraflara büyük faydalar sağlayacaktır. Bu konuda ortaya çıkabilecek ihtilafları önceden önleyen bir mekanizma mevzuatımızda mevcuttur. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesinin vermiş olduğu yetkiye istinaden çıkarılan 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım satımında uygulanan fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanarak belirlenebilmektedir.

Peşin fiyatlandırma anlaşması ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırması yönteminin tespit edilmesinde belli bir süre uygulanacak yöntemin mükellef ile idare tarafından anlaşarak belirlenmesini ifade eder.¹⁵ Transfer fiyatlandırması konusunda tereddüdü bulunan mükellefler, gerekli bilgi ve belgelerle birlikte idareye başvurarak belirli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilecektir. Peşin fiyatlandırma anlaşması başvuruları sadece yurtdışı ve serbest bölge işlemleri için geçerlidir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşma Süreci



Anlaşma başvuruları tek taraflı yapılabileceği gibi yabancı ülkelerin de sürece dâhil olmasına imkân verecek şekilde iki taraflı veya çok taraflı da yapılabilir. Süresi en fazla üç yıl olan anlaşmalar imza tarihinden itibaren hüküm ifade etmektedir. Yenileme için mükelleflerin anlaşma süresinin bitim tarihinden en az dokuz ay önce idareye başvurmaları gerekmektedir. Anlaşma başvuru ve yenileme talepleri harca tâbidir. 2016 yılı için başvuru harcı 53.004,10 TL; yenileme harcı ile 42.403,10 TL'dir. Anlaşılan yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşımakta ve bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında vergi inceleme elemanları tarafından eleştiri konusu yapılamamaktadır.

Gerek idare gerek mükellefler açısından pek çok fayda içermesine rağmen peşin fiyatlandırma anlaşmaları yaygın olarak kullanılmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 yılı faaliyet raporunda açıklandığı üzere 2015 yılı sonu itibariyle idare tarafından kabul edilen anlaşma başvuru sayısı 19, imzalanan anlaşma sayısı ise altıdır. Sekiz yılda ancak altı anlaşma sonuçlandırılabilmiş olması düşündürücü bir durumdur.

Anlaşma yapılmış olması mükellefin anlaşma konusuyla ilgili olarak incelenemeyeceği anlamına gelmemekte, yöntemin doğru uygulanıp uygulanmadığı yönünden inceleme yapılabilir. Peşin fiyatlandırma anlaşması mükellefin anlaşmada belirtilen koşullara uymaması; mükellef tarafından gerek başvuru sırasında gerekse sonraki aşamalarda ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunu tespit edilmesi durumlarında idare tarafından tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edilebilmektedir. Bu

durumda, anlaşma hiç yapılmamış kabul edilerek mükellef vergi incelemesine sevk edilmektedir. Bununla birlikte idare ile mükellef anlaşamadıkları durumda mükelleflerin incelemeye sevk edildikleri görülmektedir. Bu tür kural ve uygulamalar nedeniyle oluşan vergi incelemesi baskısı mükelleflerin sisteme olana güvenini ve başvuru isteklerini azaltmaktadır.

"Asıl amacı potansiyel ihtilafı çözümlenerek ve vergi incelemesi ihtimalini azaltarak huzura kavuşmak olan mükellefin mevzuat ve uygulamalardaki yoğun vergi incelemesi baskısı nedeniyle sisteme temkinli yaklaştığı gözlenmektedir. Başvuruların artması için söz konusu vergi incelemesi baskısının azaltılması faydalı olacaktır."

Asıl amacı potansiyel ihtilafı çözümlenerek ve vergi incelemesi ihtimalini azaltarak huzura kavuşmak olan mükellefin mevzuat ve uygulamalardaki yoğun vergi incelemesi baskısı nedeniyle sisteme temkinli yaklaştığı gözlenmektedir. Başvuruların artması için söz konusu vergi incelemesi baskısının azaltılması faydalı olacaktır. Sürecin kısaltılması da başvuruları artıran bir gelişme olabilir. Mevcut uygulamada peşin fiyatlandırma anlaşması görüşmeleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nda başka idari görevleri de olan memurlar tarafından yürütülmektedir. Tek veya öncelikli görevi anlaşmaların yapılması olan idari bir birimin kurulması başvuruları artıracaktır.

Özelge

VUK'un 413'üncü maddesi uyarınca mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi uygulaması bakımından tereddüde düştükleri hususlar hakkında yazı ile izahat (özelge) isteyebilir. Özelge yapılan başvuru üzerine bizzat mükellefe yönelik verilen yazılı cevap olup aynı zamanda vergi idaresinin somut olayda yorum ve yaklaşımını öğrenmek için önemli bir kaynaktır. Vergi idaresinin belirttiği şekilde işlem yapılması durumunda konu ile ilgili olarak ileride vergi ihtilafı doğmaması beklenir. VUK'un 369'uncu maddesine göre Gelir İdaresi Başkanlığı'nın veya yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlı izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması hâlinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Özelgeler en nihayetinde vergi idaresinin yorumundan ibarettir ve hukuken bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Diğer taraftan 6009 sayılı Kanun ile VUK'un 140'ıncı maddesinde yapılan değişiklikler ve 425 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile özelgelerin gücü artmıştır. Anılan tebliğe göre rapor değerlendirme komisyonları raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edeceklerdir. Bu durum bir anlamda mükelleflere sağlanan güvencenin artması açısından olumludur. Ancak rapor inceleme komisyonlarının değerlendirme sırasında raporların özelgelere uygun olup olmadığını kontrol etmeleri vergi

hukuk sistemimizin zayıflığına delalet etmektedir. Zira vergi inceleme raporları esas olarak Anayasa'ya ve kanunlara uygun olmalıdır. Durum böyleyken vergi inceleme raporlarının idarenin yorumlarına uygunluğunun bir şart olarak aranması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Özelgeler vergi hukukunun bağlayıcı olmayan önemli bir kaynağı olmanın ötesinde somut olayda mükelleflere yol gösteren, belli bir ölçüde güvence sağlayan ve ileride oluşabilecek vergi ihtilaflarını önleyen önemli başvuru imkânlarından biridir. Mükellefler, özelge ile kendilerine verilen idari görüşe katılmayabilirler. Bu noktada özelgelere karşı dava açılıp açılmayacağı gündeme gelmektedir. Bir idari işlemin iptal davasına konu edilebilmesi için işlemin kesin, yürütülmesi zorunlu ve icrai olması aranmaktadır. Özelgelerin bu nitelikleri taşımaması nedeniyle dava konusu yapılamayacağı kanaati hâkimdir. Danıştay'ın bir kararındaⁱⁱⁱ Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri başlıklı 413'üncü maddesi uyarınca kendisinden sorulan husus hakkında yapmış olduğu açıklamalardan ibaret bulunan dava konusu cevabi yazının, istişari nitelikte olması ve bu nedenle yürütülmesinin zorunlu bulunmaması sebebiyle, idari yargı yerlerinde açılacak davaya konu edilmesine olanak yoktur." denilmektedir.¹⁶ Bu nedenle mükellefler özelge ile kendilerine verilen görüşe katılmıyor ise kendi doğru olduğunu düşündükleri uygulamayı yapabilirler veya özelgenin belirttiği yönde işlem yaparak, ancak ihtirazi kayıtla beyanname verip dava yoluna gidebilirler.

ⁱⁱⁱ Danıştay 7. Daire, Tarih: 30.09.1998, K:1998/3120, E:1997/2452

Diğer taraftan özelge sisteminin değiştirilerek veya genişletilerek potansiyel ihtilafların çözümünde daha etkin kullanılması mümkün olabilecektir. Mevcut yasal düzenlemede, özgelere daha çok bilgi edinme hakkı kapsamında limitli bilgi alışverişinin olduğu, olayın ekonomik özünün fazlaca tartışılmadığı hukuki soru cevap şeklinde uygulanmaktadır. Zaten ilgili yasa maddesinin başlığında açıkça izahat ifadesi yer almaktadır. Özelge taleplerinin çoğunda mükellef veya vekilleri ile idare görüşmemekte veya görüşmemektedir. Böyle bir yöntem özellikle birden fazla boyutu olan yapılandırma, yeniden yapılandırma, ortaklık, iştirak finansman modelleri kurma, işyeri oluşumu, dar mükellef işlemlerinde Türkiye'nin vergileme hakkı gibi hususların vergisel yöntemleri ve sonuçları üzerinde bir mutabakat sağlanması noktasında yetersiz kalabilmektedir. Asıl yoruma açık olan ve ihtilaf potansiyeli taşıyan konular da bunlardır. Örneği verilen konuların ekonomik özü çoğu kez hukuki özün önüne geçebilmektedir. Hâlbuki ihtilaf durumunda yargı mercileri eğitimleri, eğilimleri ve görevleri gereği duruşma yapılsa bile konunun daha çok hukuka uygunluk tarafını incelemekte ve buna göre karar vermektedir. Bu şekilde verilen kararların kesinliği tartışılmaz olmakla birlikte bazı yönlerden eksik kalabileceği de değerlendirilmelidir. Dolayısıyla işlemlerin hukuka uygunluğu tartışmasız şekilde esas olmakla birlikte, bu tür çok boyutlu ve yoruma açık konularda mükellef ve idarenin önceden mutabık kalması daha sağlıklı neticeler doğurabilecektir.

Yurtdışı uygulamalara bakıldığı zaman advance tax ruling (ATR) adı altında belirli bir konunun vergisel sonuçları konusunda mükellef ile idare arasında belirli süreli anlaşmalar yapılmaktadır. ATR'ler bir nevi peşin fiyatlandırma anlaşmalarına benzemektedir. Zaten peşin fiyatlandırma anlaşmaları da bu ülkelerde advance pricing agreement olarak ifade edilmektedir. Her ikisinin de ortak noktası henüz yorum farkı oluşmadan mükellef ve idarenin ihtilaf yaratabilecek konularda anlaşmaya varmasıdır. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, transfer fiyatlandırması konularını kapsarken ATR'ler uluslararası vergilendirme başta olmak üzere diğer vergi konularını kapsamaktadır.

Özelge sisteminin genişletilerek sadece izahat ve görüş vermenin ötesinde peşin fiyatlandırma anlaşmalarında olduğu gibi karşılıklı tartışmanın olduğu ve vergisel yöntem konusunda bağlayıcı bir anlaşmaya varıldığı hale getirilmesinin pek çok ihtilafı peşinen önleyeceği düşünülmektedir. Hangi vergisel konular için genişletilmiş özelge sisteminin kullanılacağı, bu anlaşmaların hukuki bağlayıcılığı ve belirli bir süreye tabi olup olmayacağı, sürecin ne şekilde işlemesi gerektiği ve başvuruların ayrı bir harca tabi olup olmayacağı ayrıca tartışılabilir.

Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesi için İlave Süre Verilmesi

Mücbir Sebep

Mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmesini engelleyen bazı olay ve durumlar kendilerine tanınan sürelerin uzamasına neden olur. Bunlardan bir tanesi mücbir sebep hâlleridir. Mücbir sebepler, mükellefin iradesi dışında meydana gelen kontrolü ve önlenmesi mümkün olmayan ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyen olay ve durumlardır.¹⁷ VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebepler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

Mücbir Sebepler

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması

Mücbir sebeplerin oluşabilecek vergi ihtilaflarının çözümüyle ilgili çeşitli sonuçları söz konusudur:

- Mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin ve tarh zaman aşımı gibi süreler işlemez.
- Maliye Bakanlığı, mücbir sebep hâli ilan etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir.^{iv} Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla, beyannamelerin toplulaştırılması, yeni

beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.

- Mücbir sebeplerden herhangi birinin varlığı genel olarak biliniyorsa, bu durum belgelenir ve ispat edilirse vergi cezası kesilmez.^v
- Maliye Bakanlığı mücbir sebep hâli ilan edilen yerlerdeki mükelleflerin ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizleri ile verecekleri beyannamelere istinaden tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme sürelerini, vadelerinin bitim tarihinden itibaren azamî bir yıl süreyle uzatmaya yetkilidir.^{vi}
- Mücbir sebeplerin diğer bir sonucu verginin terkin edilmesidir. Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları Maliye Bakanlığı'nca zararlarla mütenasip olmak üzere kısmen veya tamamen terkin olunur.^{vii}

Zor Durumlarda Mühlet Verme

Zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi ödevlerini süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere Maliye Bakanlığı'nca münasip bir mühlet verilebilir.^{viii} Mühlet verilebilmesi için (i) mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazıyla istemde bulunmalı, (ii) istemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmeli ve (iii) mühlet verilmesi hâlinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

^{iv} Vergi Usul Kanunu, madde 15

^v Vergi Usul Kanunu, madde 373

^{vi} Vergi Usul Kanunu, madde 111

^{vii} Vergi Usul Kanunu, madde 115

^{viii} Vergi Usul Kanunu, madde 17

Tecil

Kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin uygulanması ya da hacz olunmuş malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazıyla istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı kamu idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca, kamu alacağı 36 ayı geçmemek üzere tecil faizi alınarak tecil olunabilir.^{ix} Faiz dâhil kamu alacağı belirlenen sürede eşit taksitler hâlinde tahsil edilir. Tecil edilecek borcun 50.000 TL'nin üzerinde olması hâlinde aşan kısmın yarısı kadar teminat verilmesi gerekir. Haciz yapılmış ise haciz mal değeri tutarınca teminat yerine geçer. Tecil ve taksitlendirilmiş borçların tecil şartlarına uygun ödenmemesi tecil ihlal edilmiş sayılır ve kamu alacağı muaccel hâle gelir. Tecil edilen alacağın gecikme zammı tatbik edilmeyen alacaklardan olması hâlinde, ödenen tecil faizleri iade veya mahsup edilmez.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Vergi ihtilaflarının henüz dava aşamasına gelmeden idari aşamada barışçıl yollarla çözülmesine ilişkin müesseselerin etkin bir şekilde kullanılması, mükelleflere önemli bir zaman ve maliyet avantajı sağlayacağı gibi idarenin daha hızlı tahsilat yapmasını ve yargı üzerindeki iş yükünün azaltılmasını sağlayacaktır. Söz konusu müesseseler arasında uzlaşma, vergi hatalarında düzeltme, pişmanlık gibi bilinen ve yaygın kullanılanlar olduğu gibi üst makama başvuru, karşılıklı anlaşma usulü veya peşin fiyatlandırma anlaşması gibi daha az tanınan ve uygulaması nadir olanlar da vardır. Fiilen doğmuş bir vergi ihtilafı gibi ilerleyen dönemlerde ihtilaf yaratma potansiyeli olan vergi konuları da henüz doğmadan idari aşamada çözülebilir. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için ilave süreler verilmesi de ihtilafları önleyici niteliktedir.

Diğer taraftan mükelleflerin hak ve yükümlülükleri konusunda yeterli ve güncel bilgiye ulaşabilmeleri de ihtilafları önleyici niteliktedir. İçinde bulunduğumuz iletişim çağında vergi idaresinin mükelleflerin hak ve yükümlülükleri ile ilgili bilgilere etkin ulaşımını sağlayan bir teknoloji ve hizmet altyapısı kurması yararlı olacaktır.

^{ix} 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, madde 48

Vergi incelemelerinde müfettişlerin iddia ettikleri hususlar dikkate alındığında ihtilafların önemli bir bölümünün görüş ayrılığı veya yorum farkından kaynaklandığı görülmektedir. Bu durum temel yetkisi idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlemek olan vergi mahkemelerini olayların gerçek mahiyetini, iktisadi ve teknik icapları giderek daha fazla araştırmaya ve bir nevi yerindelik denetimi yapmaya itmektedir. Bu nedenle ihtilafların idari aşamada çözülmesi çok daha sağlıklı sonuçlar doğurabilir.

Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözümlenmesi pek çok ekonomik fayda sağlamasına karşın bu müesseselerin yoğun ve kimi durumlarda objektif kanuni kıstaslardan yoksun ve hatta hukuka aykırı bir şekilde kullanılması vergide yasallık, eşitlik, adalet ilkeleri ve vergi ahlâkı ile ilgili tartışmaları beraberinde getirmektedir. Bu nedenle ihtilafların barışçıl yollarla çözülmesi konusunda dengeli bir yaklaşım benimsenmesi önem taşımaktadır.

Son olarak yurtdışında etkin şekilde kullanılan advance tax ruling gibi kesin ve bağlayıcı bazı idari çözüm müesseselerinin mevzuatımıza dâhil edilmesinde yarar görülmektedir.

REFERANSLAR

- ¹ Metin Taş (2009): "Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makama Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200.
- ² Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot (2014): **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 23. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- ³ Kızılot ve Kızılot, a.g.e.
- ⁴ Mehmet Yüce (2014): **Vergi Dava Rehberi**, 1. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları.
- ⁵ Mehmet Yüce, a.g.e.
- ⁶ Kızılot ve Kızılot, a.g.e.
- ⁷ Turgut Candan (2006): **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ⁸ Candan, a.g.e.
- ⁹ Kızılot ve Kızılot, a.g.e.
- ¹⁰ Hatice Ela ve M. Aykut Kelecioğlu (2000): "Vergi Cezaları ve Uzlaşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 141.
- ¹¹ Kızılot ve Kızılot, a.g.e.
- ¹² Ateş Oktar (2014): **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitapevi.
- ¹³ Oktar, a.g.e.
- ¹⁴ Kızılot ve Kızılot, a.g.e.
- ¹⁵ Yüce, a.g.e.
- ¹⁶ Yüce, a.g.e.
- ¹⁷ Oktar, a.g.e.

Özelge Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri



Bülent Ak
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Yeryüzünde demokratik parlamenter sistemlerin ortaya çıkması, vergi toplanması ile çok yakından ilişkilidir. Tarihte kralların istediği zaman ve istediği şekilde vergi toplamaya çalışması vergi ödeyen kesimlerde doğal olarak büyük bir dirençle karşılaşmıştır. Kralların sahip olduğu bu yetkilerin kısıtlanmaya çalışılması sonucunda, vergi toplanmasına ilişkin kurallar önceleri yurttaş haklarına ilişkin bildirgelerde yerini almıştır. Ancak kralların vergi toplanmasında keyifliliğini sınırlayan gelişmeler bununla sınırlı kalmamıştır. Vergilerin kimlerden ne şekilde ve nasıl toplanacağı konusunda zamanla parlamentolar söz sahibi olmaya başlamış, bu durum parlamenter rejimlerin doğuşuna yol açmıştır.

Büyük Britanya'da vergi ödeyenlerin temsilcilerini parlamentoya göndermesi ve ödeyeceği vergiler konusunda söz sahibi olmaya çalışmaları sonucunda "Temsilsiz vergi olmaz" ilkesi hayata geçirilmiştir. Vergi ödeyen İngiliz yurttaşları bu ilkeyi öylesine benimsemiştir ki bu ilke Amerika Birleşik Devletleri'nin kuruluşunda bile önemli bir rol oynamıştır. Amerika kıtasındaki İngiliz kolonilerinde yaşayan İngiliz göçmenler, Britanya vatandaşlarından farklı olarak doğrudan vergilendirilmemiş ve İngiliz Parlamentosu'na temsilci göndermelerine izin verilmemiştir. İngiliz egemenler çay ve benzeri günlük tüketim malları üzerinden alınan yüksek oranda vergilerle gelir kayıplarını telafi etmeye çalışmıştır. Ancak ödeyecekleri vergiler konusunda söz sahibi olmak isteyen göçmenler bu duruma daha fazla katlanmak istememiştir. Boston Limanı'nda İngiliz gemilerindeki yüksek vergili tonlarca çay, Kızılderili kılığına giren göçmenlerce denize dökülmüş, Boston Çay Partisi olarak tarihe geçen bu protesto eylemi Amerikan Bağımsızlık Savaşı'na yol açan kıvılcımlardan biri olmuştur.

Günümüzde demokratik parlamenter rejimlerde vergilendirmeye halkın temsilcilerinin içinde bulunduğu

parlamentolar tarafından karar verilmektedir. Verginin yasallığı ilkesi gereğince vergilerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesinin parlamentodan usulüne uygun olarak çıkarılmış bir yasa ile yapılması zorunludur. Verginin yasallığı ilkesinin maddi yönünü oluşturan belirlilik ilkesi uyarınca verginin mükellefi, konusu, dönemi, matrahı, oranı gibi vergilendirmeye ilişkin asli unsurlar ile uygulamaya ilişkin esasların yasada kesin bir şekilde saptanmış olması gerekmektedir. Ancak bu ilkeler vergilendirmeye ilişkin her düzenlemenin mutlaka yasayla yapılması gerektiği anlamına gelmez. Esasen bunu gerçekleştirmek ne pratik olarak mümkündür ne de beklenen faydayı sağlar. Vergilendirmeye ilişkin olası tüm hususlara vergi yasalarında yer verilmeye çalışılması hâlinde yasa metinleri binlerce maddeden ve yüzlerce sayfadan oluşan kullanışsız bir yığına dönüşür ve ihtiyaç duyulması hâlinde kolayca değiştirilmesi de mümkün olmaz. İşte bu nedenle yasa hükümleri geneli kapsayacak şekilde soyut olmak durumundadır.

Yeni bir vergi yasası çıkarıldığında yahut mevcut yasalarda yeni bir düzenleme yapıldığında mükellefler nezdinde uygulamanın ne şekilde yürütüleceği konusunda soru işaretlerinin doğması son derece doğaldır. Aynı şekilde mükelleflerin işlemlerini vergi dairesinde gerçekleştiren personelin de ne yönde işlem yapılacağı konusunda bilgi sahibi olması gerekir. Söz konusu gereksinimler Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğlerde yapılan açıklamalar ile büyük bir ölçüde giderilir. Ancak ekonomik gelişmeleri yakından takip etmeye çalışan vergi yasaları günden güne daha karmaşık bir hâl almaktadır. Yasa hükümleri ve tebliğlerde yapılan açıklamalar bazen

mükellefin içinde bulunduğu durumu yeterince kavramayabilmektedir. Bu durumda mükelleflerin yükümlülüklerini ne şekilde yerine getirecekleri konusunda tereddüt etmeleri son derece doğaldır.

Vergi yasalarına uymaya çalışan ancak üzerine düşen ödevler konusunda tam olarak emin olamayan mükellefler için çok özel bir uygulamadan yararlanma olanağı bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, içinde bulunduğu durumu ve tereddüt duyduğu konuları yazıyla bildiren mükelleflere verdiği özelge¹ ile kişiye özel değerlendirme yaparak görüş vermekte ve yapılması gereken işlemler konusunda yol göstermektedir. Diğer taraftan vergilerin yasallığı ilkesi gereğince yürütme organı tarafından çıkarılan tüzük, yönetmelik, genel tebliğ gibi tüm ikincil düzenlemelerin yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara aykırı olmaması gerekir. Vergi idaresi yasaların kendilerini yetkili kılmadıkları konularda, mükelleflere yasalarda açıkça yer alamayan bir yükümlülük getiremez. Bu ilke çerçevesinde vergi idaresi tarafından mükelleflere verilen özelgelerin de mutlaka yasal çizgilerin içinde kalması, yani dayanakları olan kanuna aykırı olmamaları zorunluluğu bulunmaktadır.

Mükellefe İzahat Verilmesine İlişkin Düzenlemelerin Tarihi Akışı

Ülkemizde yapılan en büyük vergi reformunun yapıtaşlarından biri olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ne gariptir ki verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde parlamentodan usulüne uygun olarak çıkarılmış bir yasa değildir. Vergi Usul Kanunu, 27 Mayıs 1960 darbesi sonrasında yasama görevini üstlenen 23 kişiden oluşan Millî Birlik Komitesi tarafından 4 Ocak 1961 tarihinde kabul edilmiştir. Kabul edilen bu kanunun 1-188'inci maddeleri 10 Ocak,

¹ Çok uzun yıllar boyunca bu kavramı karşılamak üzere Arapça kökenli muktezâ sözcüğü kullanılmıştır.

189-334'üncü maddeleri 11 Ocak ve en nihayetinde 335-417'nci maddeleri 12 Ocak 1961 tarihinde resmi gazetede tefrika şeklinde yayımlanarak 1 Ocak 1961 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.ⁱⁱ

Kanunun yürürlüğe girdiği 1961 yılından bu yana mükelleflerin tereddüte düştüğü konularda yetkili makamlardan yazılı olarak izahat isteme hakkı mevzuatımızda yer almış ve uygulanmıştır.ⁱⁱⁱ

Mükelleflerimiz bu çerçevede yıllar yılı Maliye Bakanlığı'nın gerek merkez teşkilatından gerekse taşra teşkilatından özgelge almışlardır. Ancak Bakanlık merkezinden bilgi istenilmesi halinde, mükellefin vergi kaydının bulunduğu ilin Defterdarlığı ile ayrıca yazışma yapılması gerekmesi, bilgi verilmesinde gecikmeler doğması ve gereksiz yazışmalar yapılması gerekçe gösterilerek sorunların daha kısa süre içinde çözümlenebilmesi için 1 Ocak 1989 tarihinden geçerli olmak üzere mükelleflere özgelge vermeye Defterdarlıklar yetkili kılınmıştır.^{iv}

Uygulama uzun yıllar bu şekilde sürdükten sonra yayımlanan bir genel tebliğde bazı durumlarda aynı konuya ilişkin olarak her bir mükellefe ayrı ayrı özgelge verildiği, bu işlemlerin hem mükelleflerin hem de bakanlığın iş yükünü artırdığı, mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla tayin edilen özgelgelerden özellik arz edenlerin periyodik olarak sirküler hâlinde yayımlanacağı açıklamasına yer vermiştir.^v Ancak yasal bir dayanak olmaksızın tebliğ yayımlamak suretiyle bakanlığın sirküler yayımlayabileceği yönünde bir düzenleme yapılması ve sirkülerlerin hukuki mahiyetinin ne olduğu tartışma konusu olması üzerine, söz konusu uygulamaya ilişkin olarak yasal düzenleme eksikliği kısa süre içerisinde giderilmiştir.^{vi}

Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından 2008 yılında başlatılan bir proje ile uygulama baştan aşağı gözden geçirilmiş ve sistemi revize etmek üzere proje hedefleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir:¹

- Mükellefe kısa zamanda doğru ve net cevap vermek
- Başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması
- Mükellef nezdinde muhatabı teke indirmek
- İnternette yayın yoluyla şeffaflık sağlamak
- Mevzuatın açık ve anlaşılabilir olmasını sağlamak
- Mükellefin uyum maliyetini azaltmak
- İdarenin iş yükünü hafifletmek
- Bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak
- Gelen özgelge taleplerinden hareketle genel düzenleyici işlem yaparak özgelge başvurusu sayısını azaltmak
- Kurumsal hafızayı oluşturmak

Proje 2010 yılında tamamlanarak yayımlanan bir tebliğle^{vii} kısmen de olsa hayata geçirilmeye çalışılmış, konuya ilişkin yasal düzenleme eksikliği 6009 Sayılı Kanun^{viii} ile yapılan düzenlemelerle giderilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 413 ve 369'uncu maddelerinde reform niteliğinde değişikliğe gidilmiş ve konuya ilişkin yasal düzenlemeler günümüzdeki şeklini almıştır. Bu yasal düzenlemeye uygun olarak çıkarılan Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair

ⁱⁱ Vergi Usul Kanunu; 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı, 11.01.1961 Tarih ve 10704 Sayılı, 12.01.1961 Tarih ve 10705 Sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

ⁱⁱⁱ Vergi Usul Kanunu, Madde 413

^{iv} 188 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 20.12.1988 Tarih ve 20025 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

^v 315 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 30.04.2003 Tarih ve 25094 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

^{vi} Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesinde, 4962 sayılı Kanunun 17/A-b maddesiyle yapılan ibare değişikliği ile sirküler sözcüğü madde metnine eklenmiş olup, 07.08.2003 Tarih ve 25192 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

^{vii} 395 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 16.01.2010 Tarih ve 27464 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

^{viii} 6009 Sayılı Kanun, 01.08.2010 Tarih ve 27659 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Yönetmelik ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.^{ix} Söz konusu yasal düzenlemeler, yönetmelik hükümleri ve çıkarılmış tebliğler^x çerçevesinde uygulama aşağıdaki şekilde yürütülmektedir.

Özelge İçin Başvurulacak Makam

Gelir İdaresi Başkanlığı, toplanılan vergi gelirleri açısından görece önemli ve büyük görülen 29 ilde vergi dairesi başkanlığı^{xi} olarak, diğer illerde ise defterdarlık şeklinde örgütlenmiştir. Özelge taleplerinin doğrudan başkanlığa yapılması mümkün olmayıp taşrada belirtilen bu birimlere başvurulması gerekmektedir. Bu çerçevede mükelleflerin özelge talepleri gelir vergisi veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetin bulunduğu ildeki vergi dairesi başkanlıklarına yapılmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde ise söz konusu başvuru defterdarlıklara yapılmaktadır.^{xii} Sürekli mükellefiyeti bulunmayan diğer mükellef veya vergi sorumlularının ise özelge temin etmek için ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu ildeki vergi dairesi başkanlıkları yoksa defterdarlıklara başvurmaları gerekmektedir. Ülkemizde ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birine başvurabilecektir.

Özelge Talebinde Bulunabilecek Olanlar

Yasa hükmünde sadece mükelleflerin özelge talebinde bulunabilmesi öngörülmüştür. Oysa vergi kanunlarında yer alan ödevler sadece mükelleflere düşmez. Vergi sorumluları verginin ödenmesi açısından vergi dairesine karşı sorumlu tutulmuştur. Ayrıca küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişiliği

olmayan kuruluşların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları hâlinde, bunlara düşen ödevler de kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Yönetmelikle yapılan düzenleme ile söz konusu sıkıntılar giderilmiş olup mükellef ve vergi sorumlularının yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri özelge talep edebilecektir. Ayrıca mükellef ve vergi sorumlularının vefat etmiş olması hâlinde, bunların mirasçılarının üzerlerine düşen görevlerin yerine getirilmesi için özelge istemeleri imkan dâhilindedir.^{xiii}

Özelge Verilmeyen Durumlar

Vergi idaresinin mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirirken yaşadıkları tereddütleri gidermek üzere onları aydınlatmak ve yapacakları işlemler konusunda yol göstermek gibi bir görevi olmasına karşın, yasal veya idari açıdan sakınca gördüğü bazı durumlarda özelge vermekten kaçınılabilmektedir.^{xiv}

Vergi Mahremiyetini İhlal Eden Durumlar

Maliye Bakanlığı personelinin görevlerini yaparken edinmiş olduğu mükelleflerin vergiye yönelik bilgilerinin güvenliği ve mahremiyeti konusunda çok hassas ve dikkatli bir şekilde davranmaları beklenir. Kanunla belirlenmiş çok istisnai durumlar haricinde söz konusu bilgilerin açıklanması ve şahsi çıkar elde edecek şekilde kullanımı suçtur. Bu nedenle mükelleflere, üçüncü kişilerin vergisel durumları hakkında bilgi vermek ve açıklamalarda bulunmak mümkün değildir.

Vergi İncelemesinde Olan Konular

Vergi inceleme elemanlarının yaptıkları vergi incelemeleri sonucunda mükellef tarafından yapılan işlemleri düzenledikleri vergi inceleme raporunda eleştirmesi hâlinde, söz konusu raporların yasalara, tebliğlere, sirkülerlere ve muktezalara uygunluğu rapor değerlendirme

^{ix} Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik 28.08.2010 Tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

^x Konuya ilişkin olarak sırasıyla 400 ve 425 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.

^{xi} 29 İlde Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kurulmasına Dair 2005/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 06.07.2005 Tarih ve 25867 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

^{xii} Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Madde 10

^{xiii} Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Madde 9

^{xiv} Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Madde 8

komisyonlarınca zaten gözden geçirilmektedir. Vergi inceleme raporunda hatalı bir değerlendirmenin olması hâlinde söz konusu hatalar usulüne uygun olarak düzeltilmektedir. Bu nedenle hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerin incelemeye konu olan işlemlere ilişkin özelge talepleri karşılanmaz ve yapılan incelemeye müdahale edilmez.

Yargıya İntikal Etmiş Konular

İdare tarafından yapılan vergisel bir işleme karşı mükellef tarafından dava açılmış ise özelge verilmesi olanağı ortadan kalkar. İdarenin yargı kararlarına uyma zorunluluğu bulunduğu için davanın sonucu beklenir ve mahkeme kararına göre işlem yapılır.

Somut Olmayan Varsayıma Dayalı / Teorik Konular

Mükelleflerin somut bir olaya dayanmayan, varsayıma dayalı soyut bilgi ve açıklama talepleri de karşılanmaz. Örneğin arsa sahibi bir gerçek kişinin arsasını kat karşılığında müteahhide vermeyi düşündüğünü varsayalım. Arsa sahibinin "Arsamı kat karşılığında müteahhide verirsem ne şekilde vergilendiririm?" şeklindeki özelge talebi, somut bir olaya dayanmadığı için karşılanmaz. Ancak arsa sahibi bu yöndeki düşüncesini hayata geçirmek üzere harekete geçmişse, örneğin bir sözleşme imzalayarak arsasını müteahhide teslim etmişse görüş talebinde bulunması artık imkân dâhilindedir.

Meslek Odalarının Üyeleri İçin Bilgi İstedigi Konular

Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamaz.

Ancak bu kuruluşlar vergilendirme ile ilgili konularda üyelerini bilgilendirmek üzere özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilir. Bu görüşlere uygun davranmak mükelleflere hukuken herhangi bir koruma sağlamaz. Bu durumda olan mükelleflerin her birinin ayrı ayrı başvuruda bulunup özelge alması gerekir.

Vergisel İşlemlerin Gerçekleşmesinden Sonra Yapılan Başvurular

Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde çıkarılan yönetmelikle yapılan düzenlemeyle, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruların özelge kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.^{xv} Ancak işin ilginç tarafı somut olaylara dayanmayan teorik konulara yani henüz gerçekleşmemiş işlemlere ilişkin özelge verilmesi de mümkün değildir.^{xvi} Yönetmeliğin her iki hükmünün bir arada değerlendirilmesi durumunda, yetkili makamlar tarafından özelge verilmesi olanağının kalmadığı görülmektedir. Oysa mükelleflerimiz uygulamada öteden beri önce işlemlerini gerçekleştirmekte, ardından vergi uygulamalarıyla ilgili olarak kararsız kaldıklarında, vergi idaresinden bir özelge ile aydınlatılmayı talep edebilmektedir.

Mükelleflere aldıkları özelge doğrultusunda hareket etmeleri durumunda vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bu doğrultuda mükelleflerin aldıkları özelgeye göre hareket edebilmeleri amacıyla gerçekleştirilen işlemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için gereken süre henüz geçirilmemiş olmalıdır. Aksi takdirde alınan özelgeye uygun davranma olanağı kalmayacaktır.

^{xv} Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Madde 8/2-e

^{xvi} Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, Madde 8/2-ç

“Başvurunun yapılması ve cevabi yazının hazırlanması için gereken süre de göz önünde bulundurulmak kaydıyla, mükellefin bu sürenin sonuna kadar özelge talep edebilmesi ve üzerine düşen yükümlülükleri ne şekilde yerine getireceğine dair bir görüş verilmesinin mümkün olması gerekir.”

Burada önemli olan husus, gerçekleştirilen işlemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin ne zaman yerine getirileceğidir. Dolayısıyla özelge verilmemesi için dikkate alınması gereken tarih olarak işlemlerin gerçekleştirildiği tarih değil, gerçekleştirilen bu işlemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin yerine getirileceği tarih dikkate alınmalıdır. Yani özelge talebinin gerçekleşen işlemlere ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin sürelerin bitiminden önce yapılabilir olması gerekir. Örneğin bir gerçek şahsın, “Elimde bir miktar para var. Hangi yatırım aracına yatırım yaparsam nasıl vergilendiririm?” şeklindeki sorusuna somut olaylara dayanmadığı için yanıt verilmez. Ancak söz konusu şahsın borsada hisse senedi satın aldığını ve yılı içerisinde beyan sınırını aşacak şekilde kâr payı elde ettiğini ancak üzerine düşen vergisel yükümlülükler konusunda tereddüde düştüğünü varsayalım. Yönetmelik hükmünün lafzına bakılacak olursa, yatırımcının kâr payını tahsil etmek suretiyle vergisel işlemleri (vergiyi doğuran olay) gerçekleştirilmesi nedeniyle,

kendisine özelge verilmemesi icap eder. Oysa mükellefin elde ettiği beyan sınırını geçen kâr payının gelir vergisi beyannamesi ile beyanı için izleyen yılın Mart ayının başından 25’inci günü akşamına kadar süresi vardır.

Şahsi kanaatime göre, başvurunun yapılması ve cevabi yazının hazırlanması için gereken süre de göz önünde bulundurulmak kaydıyla, mükellefin bu sürenin sonuna kadar özelge talep edebilmesi ve üzerine düşen yükümlülükleri ne şekilde yerine getireceğine dair bir görüşün verilmesinin mümkün olması gerekir. Dolayısıyla yönetmelikte yer alan ifade zaafının ilk fırsatta giderilerek yaptığımız açıklamalar çerçevesinde düzeltilmesinde yarar bulunmaktadır. Ancak şu hususu da eklemek gerekir: Bazı OECD üyesi ülkelerde peşin vergi muktezalari^{xvii} denilen uygulamada, mükellefler işlem yapmadan önce yazılı olarak başvuruda bulunarak yapacakları işlemler hakkında ayrıntılı bilgileri vergi idaresine bildirmekte, vergi idaresi tarafından konu değerlendirilerek mükellefin yapacağı işlem sonucunda karşı karşıya kalacağı vergisel durum yazılı olarak mükellefe bildirilmekte ve bu şekilde verilen özelgeler vergi uygulamacılarını bağlamaktadır.²

Vergi Hatalarına İlişkin Düzeltme ve Şikâyet Yoluyla Başvuru Talepleri

Vergilendirmeye ilişkin işlemler gerçekleştirilirken çeşitli hatalar yüzünden zaman zaman mükelleflerden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmekte veya alınmaktadır. Mükellefler söz konusu vergi hatalarının farkına varmaları hâlinde vergi dairesinden bunların düzeltilmesini bir yazıyla isteyebilmektedir. Mükellefin başvurusunun incelenmesi sonucunda

^{xvii} Advance tax ruling

yapılan talebin yerinde görülmesi hâlinde vergi dairesince gerekli düzeltme işlemleri yapılmaktadır. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilen mükellefler, şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunabilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın da talebi uygun bulmaması hâlinde mükellefe tekrar yargıya gitme yolu açılmaktadır. Kendine özgü bir işleyiş süreci olması nedeniyle vergi hatalarının düzeltilmesi ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla yapılan başvurulara ilişkin özelge verilmesi mümkün değildir.

Maliye Bakanlığına Yetki Alanına Giren Konular

Maliye Bakanlığı'na uygulamanın saptanmasına dair yetki verilen mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının terkinin, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi konulara ilişkin özelge talepleri karşılanmayacaktır.

Bilgi ve Belge Eksiklikleri

Özelge talebinde bulunan şahsın kimliğinin belirlenememesi, mükelleften talep edilen ek belge ya da bilgilerin zamanında verilmemesi gibi durumlarda özelge talebi reddedilebilir.

Özelge için Başvuru Şekli

Vergi idaresi özelge taleplerini daha hızlı ve sağlıklı olarak değerlendirebilmek için başvuruda bulunan mükelleflerden kimlik, iletişim ve mükellefiyetine ilişkin bilgiler ile tereddüte düşülen konunun özetini içeren standart bir form doldurulmasını istemektedir. Başvuruların Özelge Talep Formu³ denilen bu formun doldurulması suretiyle yapılması zorunludur. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde yer alan bu form kullanılmaksızın yapılan özelge talepleri kabul edilmemektedir. Ayrıca söz konusu forma görüş istenilen konuya ilişkin belgeler ile gerekli

bulunması durumunda başvuru sahibinin yetki belgelerinin de eklenmesi gerekir. Diğer taraftan e-posta yoluyla veya internetten yapılan başvurulara yanıt verilmemektedir.

Özelge Taleplerinin Değerlendirilmesine İlişkin Süreç

Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar ilk aşamada kendilerine gelen özelge taleplerini; özelge talep edebilecekler, talep edilecek konular ve talep edilecek makam yönünden gereken şartları taşıyıp taşımadıkları açısından bir ön değerlendirmeye tâbi tutar. Düzenlemelere aykırı bir durumun varlığı hâlinde, başvuru sahibine yazılı ve gerekçeli olarak gerekli bildirimde bulunulur.^{xviii}

Özelge talebinin geçerli olduğunun saptanması durumunda ise özelge talep formu ve ekleri taranarak Özelge Otomasyon Sistemi'ne aktarılır. Mükellefe verilecek özelgenin hazırlanmasına ilişkin tüm işlemler bu sistem içinde elektronik ortamda gerçekleştirilir. Sistem dışında özelge hazırlanması mümkün değildir.

Sonraki aşamada özelge talep edilen konuyla ilgili olarak daha önce verilmiş bir özelge bulunup bulunmadığına bakılır. Özelge istenilen konu ilk kez gündeme geliyorsa ve bu konuda daha önce özelge verilmemiş ise, taşra birimi olan Vergi Dairesi Başkanlığı'nın veya Defterdarlığın bu konuya ilişkin olarak özelge verme yetkisi yoktur. Bu durumda bu birimler tarafından bir özelge taslağı hazırlanır ve sistem üzerinden değerlendirilmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde mükelleflerin özelge taleplerini değerlendirmek üzere bir komisyon kurulmuştur. Komisyon gerek duyulması

hâlinde mükelleflerin tümünü aydınlatmak ve uygulamaya yön vermek üzere sirküler yayımlamak yetkisine de sahiptir. Oy çokluğu ile karar alan komisyon, taşra birimlerinden gelen özelge taslaklarını değerlendirerek aynen veya değiştirerek onaylar. Komisyon tarafından onaylanan özelgeler, otomasyon sistemi üzerinden ilgili birimlere gönderilir ve imzalanarak mükellefe verilir. Daha sonra bu özelgeler, benzer yönde gelebilecek özelge talepleri için emsal oluşturmak üzere sistemde Emsal Özelge Havuzu denilen bir veri tabanına kaydedilir. Böylece tüm yetkili birimlerin bu özelgeleri görmeleri sağlanır. Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar; komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı içeriğe sahip bir özelge talebinde bulunulması hâlinde, emsal özelge havuzundan yararlanmak suretiyle, başkanlıktan izin almaksızın kendileri özelge verebilir.

Verilen Özelgeyi Geçersiz Kılan Unsurlar

Verilen özelgeler, özelgenin talep edildiği ilgili vergilendirme döneminde yürürlükte olan kanunlar çerçevesinde geçerlidir. Olayın gerçek mahiyetinin mükellefin özelge talebinde belirttiği hususlardan farklı olduğunun anlaşılması ve özelge talep formunda ve eklerinde yer alan bilgilerin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi durumunda verilmiş olan özelge geçersiz olacaktır.

Özelge Alan Mükelleflerin Sağladığı Avantajlar

Mükelleflerin aldıkları özelgeye uygun olarak aynen kendilerine yapılan açıklamalar doğrultusunda hareket ettikten sonra, özalgede yapılan açıklamaların daha sonradan yanlış olduğunun ortaya çıkması veya

kanunun uygulama şeklinin değişmesi halinde, mükellef yanıltılmış olduğu için kendisine vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.^{xix} İlk bakışta idarenin yanlış görüş vermesi olağan gözükmebilir. Ancak özelge sadece vergi idaresinin kanun hükmünden ne anladığını ve nasıl uygulama yapacağını ortaya koyan bir görüşten ibarettir. Söz konusu görüş idareyi tam olarak bağlamakla birlikte, yapılmakta olan vergi incelemeleri sırasında farklı yönde yapılan değerlendirmeler sonucunda iptal edilmesi de söz konusu olabilmektedir.

Vergi inceleme elemanları mükelleflerin ödenmesi gereken vergiler konusunda ödevlerini tam olarak yerine getirip getirmediği açısından vergi incelemesi yapmaktadır. İnceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak konularla ilgili olarak mükellefler özelge ibraz edebilir. Bu durumda inceleme elemanının özelgeyi inceleme tutanağına dâhil etmesi gerekir. İnceleme elemanı tarafından düzenlenecek raporda ise, söz konusu özelgenin mükellefin vergisel durumuna açıklık getirip getirmediği ve mükellef lehine dikkate alınıp alınmayacağı değerlendirme konusu yapılmak durumundadır.^{xx}

Mükelleflerin yetkili makamlar tarafından kendilerine verilmiş bulunan özelgeleri inceleme elemanına ibraz edebileceği hususu açıktır. Ancak mükellefle aynı durumda olan başka mükelleflere verilmiş özelgelerin de inceleme elemanına sunulabileceği ve değerlendirmeye alınacağı düşünülmeyle birlikte konuya ilişkin olarak vergi idaresi tarafından açıklık getirilmesinde yarar bulunmaktadır.

Diğer taraftan vergi denetim elemanları mükelleflere verilmiş olan bu özelgeler ile bağlı değildir. Yani özalgede yer alan

^{xix} Vergi Usul Kanunu, Madde 369

^{xx} Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 18/2

görüşe aykırı olarak rapor düzenleyip başka bir yönde yorum yaparak mükellef nezdinde vergileme yapılmasını isteyebilir.^{xxi} Bu durumda uzun ve karmaşık bir süreç işlemeye başlar.^{xxii} Vergi inceleme raporları öncelikle Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından okunmaktadır. Özelgeye aykırı olarak yazılan vergi inceleme raporuyla ilgili olarak bu aşamada bir çözüm yolu bulunamaz ise bir sonraki aşamada konu Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu'na aktarılmaktadır.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu inceleme elemanını haklı bularak özeldede hata bulunduğu sonucuna ulaşır ise bu komisyon üyelerinden üçü ile özeldgeyi veren komisyonun üyelerinden ikisinin bir araya geleceği bir komisyon oluşturulmakta ve herkesi bağlayacak olan nihai kararı bu komisyon vermektedir. İşte bütün bu süreç sonunda çok istisnai olsa da verilmiş bulunan özeldgelerin iptal edilmesi söz konusu olabilir. Diğer taraftan vergilendirilen kesimlerin gösterdiği toplumsal direnç, buna bağlı olarak baskı gruplarının harekete geçmesi, ardı ardına gelen olumsuz yargı kararları ve benzeri nedenlerle idare bazen uygulamanın yönünü değiştirmek zorunda kalabilir.

Bu açıklamalar çerçevesinde mükelleflerin vergisel durumuna ilişkin almış oldukları özeldgeye uygun davranmakla birlikte, alınan özeldge daha sonradan iptal edilirse yahut uygulama tarzında değişiklik olursa mükellef adına gereken vergi tarhiyatları yapılarak sadece vergi aslı aranacak olup mükellef yanıltılmış olduğundan kendisine vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Sirkülere Uygun Davranan Mükelleflerin Sağladığı Avantajlar

Mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirirken karar vermekte zorlanıp görüş ve açıklama istediklerinde, Gelir İdaresi Başkanlığı kendisinden istenen açıklamaları özeldge ile yanıtlandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilmektedir.^{xxiii} Yayımlanan sirkülerde yapılan açıklamalar doğrultusunda davranan mükellefler, gerçekleştirdikleri vergisel işlemlere ilişkin olarak doğal olarak herhangi bir eleştiri ile karşılaşmamaktadır.

Diğer taraftan idarenin bir hükmün uygulanma tarzı konusunda genel tebliğ veya sirkülerde daha sonradan değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi hâlinde, oluşan yeni görüş genel tebliğ veya sirkülerin yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz.^{xxiv} Bu yasal düzenleme sirkülere uygun şekilde hareket eden mükelleflere hukuki güvence sağlamak amacıyla yapılmış olup madde gerekçesindeki açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:⁴

"...Yapılması öngörülen düzenlemenin amaçlarından birisi de idarede istikrar ve vergide öngörülebilirlik ilkelerine uygun bir şekilde, mükelleflerin yetkili makamların genel tebliğ veya sirküler vasıtasıyla oluşturdukları görüş ve kanaatlerini değiştirmiş olmaları nedeniyle geriye dönük olarak öngöremeyecekleri bir tarhiyat yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmamalarını sağlamaktır.

^{xxi} Vergi Usul Kanunu, Madde 140/5

^{xxii} Vergi Usul Kanunu, Madde 140/6

^{xxiii} Vergi Usul Kanunu, Madde 413

^{xxiv} Vergi Usul Kanunu, Madde 369

Anayasa Mahkemesi kararlarında da vurgulandığı üzere, hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de hukuk normlarında bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, hukuk normlarının ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak bir şekilde düzenlenmesini ve uygulanmasını gerektirir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bir kanun hükmünde değişiklik yapılmadığı sürece idarece, belirli bir dönemde oluşturulmuş bir görüş ve kanaatin sonradan değişmesi, mükellefler bakımından öngörülebilmesi mümkün olmayacağından, salt görüş ve kanaat değişikliğine bağlı olarak geriye dönük vergi tarh edilmesi de doğru olmayacaktır...”

Buna göre, mükelleflerin yayımlanmış olan sirkülere uygun olarak hareket ettikten sonra, idarenin sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle bir hükmün uygulanma tarzı konusunda görüşünü sonradan değiştirmesi durumunda, mükellef adına geçmişe yönelik olarak tarhiyat yapılması mümkün olmamalıdır. Diğer taraftan vergi denetim elemanları başkanlık tarafından yayımlanmış sirkülere uymak durumundadır. Yani yapılan vergi incelemelerinde sirkülere aykırı bir rapor yazılması imkânı yoktur. Denetim elemanı başka bir yönde yorum yaparak mükellef nezdinde vergileme yapılmasını isteyemez. Ancak denetim

elemanı sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varması durumunda, bu konuyu bağlı olduğu birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na düzenleyeceği bir rapor ile bildirebilir.^{xxv}

“Sirkülerin özelgeye oranla mükelleflere daha üst düzeyde bir koruma sağladığı anlaşılmaktadır. Özelgeye uygun davranan mükellefler, özelgenin yanlış olduğunun ortaya çıkması hâlinde vergi aslını ödemek durumunda kalmakta, ancak vergi cezası ve gecikme faizi ödemesinden kurtulmaktadır. Buna karşın sirkülere uygun davranan mükellefler, daha sonradan sirkülerin değişmesi hâlinde geçmişe yönelik olarak herhangi bir vergi tarhiyatı ile karşılaşmamaktadır.”

Bu çerçevede sirkülerin özelgeye oranla mükelleflere daha üst düzeyde bir koruma sağladığı anlaşılmaktadır. Özelgeye uygun davranan mükellefler, özelgenin yanlış olduğunun ortaya çıkması hâlinde vergi aslını ödemek durumunda kalmakta, ancak vergi cezası ve gecikme faizi ödemesinden kurtulmaktadır. Buna karşın sirkülere uygun davranan mükellefler, daha sonradan sirkülerin değişmesi hâlinde geçmişe yönelik olarak herhangi bir vergi tarhiyatı ile karşılaşmamaktadır. Dolayısıyla bu mükelleflerin vergi cezası ve gecikme faizinin yanı sıra vergi aslını da ödemeleri söz konusu değildir.

^{xxv} Vergi Usul Kanunu, Madde 140/5

Ancak şunu da eklemek gerekir ki bazen sirkülerlerde yapılan açıklamaların amacını aşarak düzenleme mahiyetini kazanması hâlinde, durumdan zarar gören mükellefler tarafından iptal davasına konu edilerek sirkülerlerin iptallerine karar verilebilmektedir. Bu durumda yukarıda belirtilen kurala aykırı olarak, yargı kararı uyarınca iptal kararının işlemin tesis edildiği tarihe kadar geriye yürütülmesi gerekecektir.

Özelgelerin Bağlayıcılığı ve Dava Konusu Yapılabilmesi

Özelgeler niteliği itibarıyla vergi idaresinin yasaların ne şekilde uygulanacağına ilişkin mükellefin şahsına özel olarak verdiği görüşlerdir. Mükellefin içinde bulunduğu duruma göre verilen bu görüşlerin bazen mükellefi rahatlatarak şekilde gelmesi söz konusu olduğu gibi, bazen de mükellefi olumsuz yönde etkileyecek bir şekilde gelmesi ihtimal dâhilindedir.

Mükellefe verilen özelgenin vergi idaresini tam olarak bağlamakla birlikte mükellefin kendisini bağlamadığı düşünülür. Ancak gerçek durum tam olarak böyle değildir. Mükellefin aldığı özelgede kendisine yapılan açıklamalar doğrultusunda davranmaması hâlinde, vergi idaresinin bakış açısına göre yasalara aykırı bir davranış sergilenmiş olacaktır. Uygulamada mükelleflerin özelge talebinde bulunması hâlinde, gerçek durumun tespiti için çoğu zaman vergi dairesinden bilgi istenilmesi ve yazışma yapılması gereği doğar. Ayrıca özelge verildikten sonra verilen özelgenin bir örneği mutlaka mükellefin dosyasına konulur. Diğer taraftan özelgede yapılan açıklamalar çerçevesinde taşra birimleri tarafından yapılacak işlemler varsa bu işlemler taşra birimlerine verilmiş emir ve talimat niteliğindedir ve yapılacak işlemler takip edilir.

Ancak mükelleflerin kendilerine verilen özelgelere uygun şekilde davranıp davranmadığının kontrol edilmesine yönelik herhangi bir düzenleme veya sistematik bir takip sistemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte, olayına özgü olarak işlemleri gerçekleştiren memurların inisiyatifine göre yahut rutin olarak yapılan incelemelerde mükelleflere verilen muktezalarda yer alan açıklamalara uygun davranılıp davranılmadığının kontrol edilmesi ihtimal dâhilindedir.

Mükellefin aldığı özelgede yapılan açıklamalar çerçevesinde davranmadığının vergi idaresince saptanması durumunda, özelgeye uyulmaması nedeniyle değil, fakat yasalara uyulmadığı gerekçesiyle mükellefin durumuna uyan yaptırımların uygulanması yoluna gidilir. Ancak idarenin her türlü eylem ve işlemleri yargı denetimine açıktır. Mükellefin yapılan işlemlerin yasalara aykırı olduğu iddiasıyla dava açması durumunda, özelgede yer alan görüşün yasalara uygunluğu ve hüküm ifade edip etmeyeceği yapılan yargılama sonucu ortaya çıkan nihai karara göre belirlenir. Başlangıçta yargı organları tarafından çelişkili kararlar verilse dâhi zamanla kararlar belirli bir yönde istikrar kazanmaya başlar ve uygulama tüm mükellefler açısından belirgin hâle gelir.

Diğer taraftan mükelleflerin talep ettiği özelgenin kendi beklentilerinden aksi yönde yani mükellefi olumsuz yönde etkileyecek bir şekilde gelmesi durumunda, vergi yargısında oturmuş içtihatlar göre özelgeler dava konusu yapılamaz. Ancak bu durumda mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyanname verip dava açma yoluna gitmeleri olanağı bulunmaktadır. Beyan esasının özelliği gereği, vergi hataları hariç olmak üzere, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bunun üzerinden hesaplanan vergilere

karşı dava açmaları mümkün değildir.^{xxvi} Fakat hukukun genel ilkelerinden hareketle, ihtirazi kayıtlı beyan vergi hukukunun uygulanmasında yerini almıştır. Bu çerçevede mükellefler kendilerine verilen özelge çerçevesinde hareket ederek beyanda bulunup ardından yapılan açıklamalardan yasalara aykırı olduğunu düşündükleri hususlar için dava açabilirler.

Vergi Denetim Elemanlarının Yetkilerinin Kısıtlanmasına Yönelik Düzenlemeler ve Doğurduğu Sonuçlar

Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonraki yaklaşık elli yıllık uygulama süresince, vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler esnasında yönetmelik, genel tebliğ, genelge gibi ikincil mevzuatı ve mükelleflere verilmiş bulunan özelgeleri dikkate alacakları yönünde zorlayıcı herhangi bir yasal düzenlemeyle karşılaşılmemiştir. Bu çerçevede inceleme elemanları yaptıkları incelemeler sırasında, idarenin herhangi bir etkisi altında kalmaksızın kendilerini doğrudan doğruya kanun hükümleriyle bağlı olarak saymış, kanun hükmünden ne anlaşılması ve ne şekilde uygulama yapılması gerektiğini kendileri yorumlamışlardır. Bu süreç boyunca inceleme elemanlarının zaman zaman genel tebliğlerde yapılan açıklamalara veya mükelleflere verilmiş bulunan özelgelerde yer alan görüşlere aykırı inceleme raporları düzenledikleri görülmüş olup bu durum vergi idaresinde yetki karmaşasına ve uygulamanın yürütülmesinde iki başlılığa neden olmuştur.

Vergisel işlemlerini yerine getirirken titizlenen, yayımlanan genel tebliğlerde veya aldıkları özelgelerde yer alan açıklamalara uygun hareket eden mükelleflerin, daha sonradan inceleme elemanları tarafından tenkit edilmesi,

mükellef nezdinde devletin güvenilirliğini ve ciddiyetini derinden sarsmıştır. Ayrıca her denetim elemanının bağımsız olarak çalışıyor olması nedeniyle, çoğu zaman belirli bir konuya ilişkin anlayış ve yorumlar kişiden kişiye değişir hâle gelmiş, inceleme elemanlarının kendi arasında dahi uygulama birliğinin sağlanmasında zorluklar çekilmiştir.

Diğer taraftan hazineci yaklaşımla hareket eden bazı denetim elemanları, yaptıkları incelemeler sırasında vergi kanunlarında yer alan hükümleri zorlayacak şekilde yorumlayarak mükellefleri yargı mercilerinde hak arayışına itmiştir. Mükellefler tarafından açılan davaların sonuçlarına ilişkin istatistikler ise maalesef denetim elemanları açısından pek memnun edici olmamıştır. 6009 Sayılı Kanun'la^{xxvii}, Vergi Usul Kanunu'nun "İncelemede Uyulacak Esaslar" başlıklı 140'inci maddesinde yapılan düzenlemeler ile vergi incelemelerinde bir dönem kapanmış, yeni bir dönem açılmıştır. Bu çerçevede incelemede uyulacak esaslar gözden geçirilmiş, vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Ayrıca rapor değerlendirme komisyonlarının düzenlenen vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ve yukarıda sayılan düzenlemelere ek olarak özelgelere uygunluğu yönünden de değerlendireceği belirtilmiştir.

Söz konusu yasal düzenlemeye ilişkin olarak yayımlanan genel tebliğde^{xxviii} yapılan açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

"... Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla

^{xxvi} Vergi Usul Kanunu, Madde 378

^{xxvii} 6009 Sayılı Kanun, 01.08.2010 Tarih ve 27659 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

^{xxviii} 425 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 27.03.2013 Tarih ve 28600 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan özelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edeceklerdir.

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporunda, 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 Komisyonları'nın 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 Başkanlığı'nca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir.”

Ancak yapılan yasal düzenlemeyi açıklamak üzere yayımlanan yukarıda belirtilen bu tebliğ yeterli olmamış, bu defa da ardından söz konusu tebliğe açıklık getirmek üzere bir de sirküler^{xxix}

yayımlamak durumunda kalınmış olup, sirkülerde ise aşağıda yer alan açıklamalara yer verilmiştir:

“ (...) Mezkûr Tebliğ uyarınca rapor değerlendirme komisyonları tarafından 213 sayılı Kanun'un 413'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özelgeler dikkate alınacaktır. Ayrıca söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özelgelere uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özelgelerin de bu kapsamda olduğu tabiidir.”

Vergi denetim elemanlarının yetkilerinin kısıtlanmasına yönelik olarak yukarıda yer alan bu düzenlemeler ve sonuçları aşağıda değerlendirilmektedir.

Kararname, Tüzük, Yönetmelik, Genel Tebliğ ve Sirkülere Aykırı İnceleme Raporları

Yasal düzenlemede de çok açık bir şekilde belirtildiği üzere artık inceleme elemanlarının kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu yazmaları mümkün değildir. Ancak denetim elemanlarının bu düzenlemelerde vergi kanunlarına aykırılık olduğu görüşüne varmaları hâlinde, bu durumu değerlendirilmek üzere düzenledikleri bir raporla bağlı buldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildireceklerdir.

Özelgelere Aykırı Rapor Yazılması

Yasal düzenlemelere göre inceleme elemanlarının artık kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu yazmaları mümkün değildir. Ayrıca

her ne kadar özelgelere aykırı rapor yazılabilecekmiş gibi görünmekte ise de bunun gerçekleşebilmesi hiç de kolay olmayacaktır. İnceleme elemanının özelve aykırı rapor yazabilmesi için kendi görüşünün doğruluğu ve vergi idaresi başkanlığının görüşünün yanlış olduğu konusunda, sırasıyla önce Rapor Değerlendirme Komisyonu'nu, ardından Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu'nu ve en nihayetinde Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile özelve veren komisyonun üyelerinden oluşan Karma Komisyonu ikna etmesi gerekecektir. Bunun ne derece imkân dâhilinde olduğu tartışma konusudur.

Mükelleflere Başka Mükelleflere Verilen Özelgelerden Yararlanma Olanağı

Özelgeler çok uzun yıllar boyunca mükellefin içinde bulunduğu duruma özel olarak verilen görüşler olarak ele alınmış ve sadece özelve alan mükellef açısından bir anlam ifade etmiştir. Aynı durumda olan mükellefler, başvuruda bulunup aynı yönde özelve almadıkları sürece, ceza kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmaması yönündeki mükellefi rahatlatan uygulamalardan yararlanamamıştır. 6009 Sayılı Kanun'la yapılan yasal düzenlemede rapor değerlendirme komisyonlarının düzenlenen vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ve ikincil düzenlemelerin yanı sıra özelve uygunluğu yönünden de değerlendireceği hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu yasal düzenlemeye ilişkin olarak yayımlanan genel tebliğde ise, yasa hükmünde kısıtlayıcı yönde bir hüküm bulunmadığından inceleme raporları değerlendirmeye tâbi tutulurken adına rapor düzenlenmiş mükellefe verilmiş özelveyle sınırlı kalınmayacağı, konuya ilişkin olarak başka mükelleflere verilmiş bulunan özelveğin de dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Böylece mükelleflerin aynı durumda olmak kaydıyla başka mükelleflere verilmiş bulunan özelveğlerden yararlanmasının önü açılmıştır. Dolayısıyla aynı durumda olan mükellefler arasında eşitliği sağlayan bu düzenlemenin, mükellef hakları ve verginin belirginliğinin artırılması açısından ileri yönde atılmış bir adım olarak kabul edilmesi gerekir. Diğer taraftan, bu uygulama ile aynı yönde görüş almak üzere her bir mükellefin ayrı ayrı başvuruda bulunmasına gerek kalmayacak, idarenin iş ve işlem yoğunluğu azaltılabilecektir. Ancak mükellefin durumuna emsal olarak alınan özelveğin hatalı bulunduğu kanaatine varılması durumunda, bu defa öngörülen prosedüre göre işleyen sürecin sonunda söz konusu özelve iptal edilecek ve hiçbir mükellefin yararlanma olanağı kalmayacaktır.

Hukuka Aykırılık İddiaları ve Yapılan Değerlendirmeler

Vergi denetim elemanlarının yetkilerinin kısıtlanmasına yönelik olarak yukarıda yer alan bu düzenlemeler bazı akademisyenler tarafından olumlu görülerek özelveğin inceleme elemanlarını bağlamamasının sakıncalarının giderilmeye çalışıldığı, özelve uygulamasına ciddiyet kazandırılacağı ve özelve alanların biraz daha güvenceye kavuşturulacağı yönünde değerlendirmelerde bulunmuşlardır.⁵ Ancak bazı akademisyenler tarafından da konuya olumsuz yaklaşarak yapılan düzenlemelerin hukuka aykırı olduğu değerlendirilmiştir:⁶

" (...) Bir hukuk devletinde kanun metninin içine inceleme raporlarının kanun dışında genel tebliğ ve sirkülere de uygun olmasının aranması hem kanunilik ilkesi hem de mükellef hakları bakımından ciddi uyumsuzluklar yaratmaktadır.

Burada mükellef hakları bildirgesini internet sayfasında yayınlamak dışında sürekli atıf yapan bir İdare'nin yapılan düzenlemenin hukuka uygun olmadığına da farkına varması gerekir. Bir başka ifade ile kanun devleti ve hukuk devleti ayrımının ne olduğunu bilmesi gerekir...

Bu açıklamalar neticesinde vergi inceleme elemanlarının aslen bağlı oldukları kanun düzenlemeleri yanında İdare tarafından çıkarılan ve vergi hukuku bakımından asli kaynak niteliği bulunmayan genel tebliğ ve sirkülerle de bağlı kılınması hukuka aykırıdır.

Yukarıda ifade ettiğimiz hususlar konunun ilk kısmıdır. Durum İdare tarafından çıkarılan 425 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG: 27.3.2013-28600) ile daha da vahim bir hale gelmiştir. (...)

Söz konusu tebliğ kapsamında, inceleme raporları Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları önünde değerlendirilirken özgelere uygunluğunu da kontrol edeceklerdir. Bu durumda inceleme raporlarının sadece tebliğ veya sirküler değil aynı zamanda muktezalara da uygun olması gerektiği ifade edilmektedir.

Görüldüğü üzere inceleme ile ilgili maddede yer alan inceleme raporlarının genel tebliğ veya sirkülere aykırı olamayacağı düzenlemesinin hukuka aykırı olduğunu ifade ederken bu kez muktezalar da buna eklenmiştir. Üstelik bağlayıcı olmayan bir genel tebliğ düzenlemesiyle hukuka aykırı kanun metni değiştirilmeye çalışılmakta bir bakıma hukuka aykırılık dozu arttırılmaktadır.

Burada muktezalar bakımından da bir sınıflandırma yapılmakta, sadece Gelir

İdaresi Başkanlığı tarafından verilen muktezalara aykırı rapor yazılmayacağı belirtilmektedir. Bu durumda İdare içindeki farklı muktezaların da inceleme elemanları tarafından bilinmesi ve buna göre rapor yazılması gerektiği açıklanmaktadır. Raporda, özgelde yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ifadesiyle bu yönde hazırlanacak raporların kabul edilmeyeceği inceleme elemanlarına ve mükelleflere duyurulmaktadır. Tebliğ metninde yer alan daha garip bir ifade aynı zamanda Türkçe'nin kullanım hatalarından bir tanesini göstermekte ve ifadeyi daha da anlaşılabilir bir hâle sokmaktadır. Buna göre, Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş **en güncel** özelge olması gerektiği tabiidir. En güncel ifadesindeki en terimi dikkate alındığında mükellefler ve inceleme elemanları tarafından tarih bakımından en güncel olanın mı, yoksa konunun gelişimi bakımından en güncel olanın mı uygulanacağı hususunda tereddütler yaratması mümkündür. Zira eski tarihli bir inceleme bakımından tarih esas alınarak en güncel bir muktezaya başvurmak mümkün olmayabilecektir.

Bu gelişmenin bir adım daha ötesine geçecek olursak İdare bu sefer de 2.4.2013 tarih ve 63 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri çıkararak 425 sayılı Tebliğ ile ilgili açıklamalar yapmıştır. (...)

İdare bu sefer de, Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan muktezalar ifadesi konusunda detaylandırmaya gitmiş ve Vergi Usul Kanunu'nun 413(3). maddesi kapsamında komisyon marifetiyle oluşturulan muktezaların dikkate alınacağını belirtmiştir.

Bütün bu açıklamalar çerçevesinde, her ne kadar hukuka tamamen aykırı olsa da artık muktezalar da inceleme raporlarının değiştirilmesinde esas alınabilecektir. Bir başka ifade ile artık İdarenin görüşleri dışında inceleme elemanlarının rapor yazmaları tamamen ortadan kaldırılmış olmaktadır. (...)"

Yukarıda yapılan hukuka aykırılık iddialarının değerlendirmesine geçecek olursak, Anayasa'nın 8'inci maddesine göre, yürütme yetkisi ve görevi, Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılabilir ve yerine getirilir. Anayasa'nın 123/1'inci maddesine göre ise "İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir."

Yürütmenin yasallığı ilkesi, yürütmenin kanunlara uygun, anayasa ve kanunlara göre görev yapmasını ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı olmasını gerekli kılar.⁷ Bu ilke uyarınca vergilendirme işlemleri kanuna uygun olmalı, vergi idaresi ve görevleri kanunla düzenlenmeli ve bu işlemlere karşı yargı yolu açık olmalıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'da^{xxx} mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek, uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak görevleri başkanlığın görevleri arasında sayılmış,^{xxxi} Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı'na ise gelir kanunlarının uygulanmasına yönelik görüş oluşturmak ve ortaya çıkan tereddütleri gidermek görevi verilmiştir.^{xxxi} Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinde yer alan düzenleme uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan,

mükellefler vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından duraksamaya düştükleri konular hakkında yazı ile açıklama isteyebilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulmuş bulunan komisyonun marifetiyle, mükelleflere özelge vermek suretiyle bilgilendirme yapılabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlanabilmektedir.

Diğer taraftan 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname^{xxxiii} ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 19 ve 20'nci maddelerinde yapılan değişikliklerle, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın asli fonksiyonu, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak olarak belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar tadadi olarak sayılmış, aynı kanunun 140'ıncı maddesinde ise denetim elemanlarının inceleme sırasında uyacakları esaslara yer verilmiştir.

6009 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinde yapılan düzenlemelerle vergi incelemesinde uyulacak esaslar gözden geçirilmiş, vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlemeleri olanağı ellerinden alınmış, ayrıca muktezalara aykırı rapor yazmaları da çok sıkı kurallara bağlanmıştır.

^{xxx} 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 16.05.2005 Tarih ve 25817 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

^{xxxi} 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, Madde 4/d ve 4/g

^{xxxii} 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, Madde 9/a

^{xxxiii} 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, 10.07.2011 Tarih ve 27990 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

“Esasen yasalarımıza göre uygulamaya yön verme görevi Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiş olup vergi incelemesi yapmakla görevlendirilen denetim elemanlarına uygulamaya yön verme gibi bir fonksiyon yüklenmesi doğru olmayacaktır.”

Anayasa'nın yukarıda yer alan hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı bünyesinde görev yapan vergi denetim elemanlarının kendilerine kanunla verilmiş yetkilerinin yine kanunla kısıtlanarak yaptıkları vergi incelemeleri esnasında görev esaslarının “Yönetimin bütünlüğü ilkesine” uygun olarak yeniden belirlenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Esasen yasalarımıza göre uygulamaya yön verme görevi Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiş olup vergi incelemesi yapmakla görevlendirilen denetim elemanlarına uygulamaya yön verme gibi bir fonksiyon yüklenmesi doğru olmayacaktır.

Vergi idaresinin yayımlanmış bulunduğu tebliğ, genelge, sirkülerler ile mükelleflere verdiği özelgelerin inceleme elemanlarını bağlayıcı hale getirilmesine özel anlamlar yüklememek gerekir. Bu durum başka ülke uygulamalarında da görülmektedir. Örneğin Fransa'da idare mükelleflerin sorusu üzerine yazılı şekilde cevap verdiği andan itibaren verdiği cevapla bağlı olmaktadır. Hiçbir inceleme elemanı idare tarafından verilen bu görüşe aykırı olarak ilave bir tarhiyat isteminde bulunamaz.⁸ Ancak 6009 sayılı Kanun'la yapılan yasal düzenlemelere ilişkin olarak yayımlanmış genel tebliğ ve sirkülerde

yer alan açıklamalarda yasa hükmünde yer almayan kısıtlamalara ve kurallara yer verilerek vergilendirmede yasallık ilkesinin ihlâl edildiği görülmektedir.

Yasayla yapılan düzenlemede rapor değerlendirme komisyonlarının düzenlenen vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendireceği belirtilmiştir. Yukarıda yer alan yasal düzenlemeye ilişkin olarak yayımlanan 425 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılacak değerlendirmelerde sadece Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan en güncel özelgelerin dikkate alınacağı belirtilmiş olup böylece yasa hükmünde bir kısıtlama bulunmamakla birlikte başkanlık kurulmadan önceki dönemlerde Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilmiş bulunan özelgeler değerlendirme kapsamı dışında bırakılmıştır.

Fakat bununla da yetinilmemiş, 63 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde yapılan açıklamalarla, bu defa hem yasa hükmü hem de tebliğde belirtilen hususlar tekrar kısıtlanmıştır. Rapor değerlendirme komisyonları tarafından inceleme raporlarının değerlendirilmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan komisyon tarafından oluşturulan özelgeler ile taşra birimleri tarafından bunlara uygun olarak verilen özelgelerin dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Genel tebliğ ve sirkülerde yer alan bu açıklamalar, en temel idare hukuku ilkelerinden olan idarede devamlılık esasının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. İdareler, bir konuda vermiş oldukları görüşlerini sonradan ortaya çıkan hukuki gerekçelerle değiştirebilir.

Ancak bu değişikliğin temelini hukuksal gerekçelere dayanıyor olması, hem idarenin güvenilirliği ve tutarlılığı, hem de Anayasamız'daki hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. İdarenin verdiği görüşleri kendinden öncesi ve kendinden sonrası olarak ayırması ve bunların farklı hukuksal sonuçlara tabi tutması hukuka aykırı bir yaklaşımdır.⁹

Yapılan Düzenlemelerin Doğurduğu Sorunlar

Vergi denetim elemanlarının yetkilerinin kısıtlanmasına yönelik olarak yukarıda yer alan bu düzenlemeler, uygulamada tereddüt yaratacak birtakım başka sorunların doğmasına yol açmıştır:

Yasal düzenlemede uyarınca inceleme elemanlarının kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu yazmaları mümkün değildir. Ancak denetim elemanlarının bunlara uygun rapor yazmaları konusunda bir belirleme yapılmış değildir. Örnek vermek gerekirse, mükellef sirkülere uygun beyanda bulunmuşsa denetim elemanının bunu eleştirmesi mümkün değildir. Ancak mükellefin sirkülere aykırı beyanda bulunması halinde denetim elemanının bu durumu eleştirmesini zorunlu kılan bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durum mükelleflerin aynı konuda farklı işlemlere maruz kalmasına yol açacaktır.

Rapor Değerlendirme Komisyonları inceleme raporlarını özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirirken, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş en güncel özelgenin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Ancak beyan döneminde güncel olan lehinde bir muktezaya dayanarak beyanda bulunan bir mükellefe, aradan iki yıl geçtikten sonra aleyhinde bir mukteza çıkması ve yapılan incelemede en güncel denilerek hakkında tarhiyat yapılmaya çalışılması hâlinde, yapılan işlemin hukuka

uygun olduğunu söylemek pek mümkün olmasa gerekir.

Özelgelerin Yasalara Uygunluğuna İlişkin Yargısal Denetim

Vergi hukukunun kaynağı olan anayasa, kanun, uluslararası vergi anlaşmaları gibi yasama organından doğan kaynaklar ile kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararı, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, genelge, genel yazı ve özelge gibi yürütme organından doğan kaynaklar arasında bir hiyerarşi bulunmaktadır.¹⁰ Vergi hukukuna ilişkin kuralları uygulama durumunda olan kurum ve kişilerin, bu hiyerarşiyi takip etmeleri ve buna uymaları beklenir. Aksi takdirde idarenin yasallığı ilkesi ihlal edileceği gibi, mükelleflerin hakları da çiğnenmiş olacaktır. Buna göre hukukun kaynakları arasında olan Anayasa'nın birincil derecede dikkate alınması gerekmektedir. Diğer kaynaklar gücünü anayasadan alır ve ona aykırı olamaz. Bunun yanı sıra tüzük, yönetmelik, genel tebliğler ve özelgeler de hiyerarşide kanundan sonra gelir ve bunların kanuna aykırı olmamaları gerekir.¹¹

Tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgeler gibi yürütme organından doğan kaynaklar, Anayasa'ya ve kanunlara uygunluğu açısından yargı denetimine tâbidir. Konuya ilişkin görüşleri içeren yargı kararlarından bir kısmının özetine aşağıda yer verilmiştir:

- **“Kanunda yer almayan bir husus, genel tebliğ ile düzenlenemez.**

Bu nedenle ihracat nedeniyle YMM raporuna dayalı olarak iade alınan KDV'nin oranı, genel tebliğ dayanarak gösterilerek kısıtlanamaz.”^{xxxiv}

- **“Genel Tebliğ ile Yasa'da öngörülmeven hususlara ilişkin düzenleme yapılamaz. Bu nedenle,**

halka açık şirketlerde, şirket nominal sermayesinin %15'inin gerçek kişilere ait hisse senedi olması gerektiği yönünde düzenleme yapılamaz. Buna göre de tevkifat oranı belirlenemez.”^{xxxv}

- **“Mükellefe kanunla tanınan istisna ve indirim hakkının genel tebliğ ile kaldırılması ya da kısıtlanması mümkün değildir.”^{xxxvi}**

Bireysel Başvuru Hakkı Çerçevesinde Anayasa Mahkemesince Verilmiş Önemli Bir Karar

Anayasa’da yer alan temel haklardan birinin ihlal edildiği iddiasının bulunması ve söz konusu ihlalin kaldırılması yönünde açılan tüm davaların kesinleşerek iç hukuk yollarının tükenmesi durumunda, Anayasa Mahkemesi’ne bireysel olarak başvuruda bulunulabilme olanağı bulunmaktadır.

Vergiyle ilgili konularda bireysel başvuru hakkının kullanılması sonucunda Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararlar vergi dünyamızda yeni bir çığır açmıştır.

Yapılan bir vergi incelemesinde İş Bankası tarafından kurulmuş olan emekli sandığı vakfının üyelerine yaptıkları ödemeler ücret olarak değerlendirilmiş ve vergilendirilmek istenilmiştir. Düzenlenen rapora göre vergi dairesi tarafından yapılan tarhiyatlara karşı banka tarafından dava açılmıştır. Dava dilekçesinde yapılan tarhiyata karşı itiraz noktalarından birisi olarak, vergi idaresinin aynı konuya ilişkin olarak söz konusu ödemelerin ücret olarak değerlendirilmeyeceği ve vergiye tabi tutulmayacağına dair başka mükelleflere verilen muktezaların bulunduğu dayanak gösterilmiştir.

Ancak bankanın açtığı davaları kaybedip iç hukuk yolunu tüketmesi üzerine, son çare olarak mülkiyet ve adil yargılanma

hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuruda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi yapılan başvuruyu kabul ederek mükellef kurumun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ve tazminat ödenmesine oy birliği ile karar vermiştir.^{xxxvii} Söz konusu kararın konuya ilişkin kısmında yapılan açıklamalar aşağıda yer aldığı gibidir:

“52. Öngörülebilirlik ise, hukuk kuralının uygulanması halinde doğabilecek sonuçların, önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir... Buna göre öngörülebilirlik ilkesi koşulunun sağlandığından söz edebilmek için, mülkiyet hakkı sahibi tarafından hangi koşulların gerçekleşmesi halinde mülkiyet hakkına müdahale edileceğinin önceden tahmin edilebilmesi/bilinebilmesi gerekmektedir.

53. Bu çerçevede, verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların da, ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla, kolayca ulaşılabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım olmak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince belirgin nitelikte olması gerekmektedir... Ancak her zaman, kanunlarda mutlak bir açıklığın beklenemeyeceği ortadadır. Bu sebeple, kanuni düzenlemelerde az veya çok belirsiz ifadeler bulunabileceği ve bu belirsizliğin uygulamadaki yorumlarla giderilebileceği kabul edilmektedir... Bu durumda kanuni düzenlemenin içeriğinin ve kapsamının kanun altı düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla açıklığa kavuşturulduğu, bir diğer deyişle birey açısından belirliliğin sağlandığı durumlarda öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı söylenebilecektir.

(...)

^{xxxv} Danıştay 4. Daire, 07.05.1999, E: 1997/168, K: 1999/1879, Yaklaşım Dergisi, Sayı 70, S. 179

^{xxxvi} Danıştay 4. Daire, 01.12.1997, E: 1996/2454, K: 1997/4510, Yaklaşım Dergisi, Sayı 68, S. 168

^{xxxvii} Danıştay 4. Daire, 01.12.1997, E: 1996/2454, K: 1997/4510, Yaklaşım Dergisi, Sayı 68, S. 168

59. Yukarıda ifade edilen olguların yanı sıra, somut olay bakımından bağlayıcı olmasalar da, başvurunun, katkı payı ödemelerinin ücret olarak vergilendirilmeyeceğini düşünmesini gerektirecek başka olgular da bulunmaktadır... İkinci olarak, benzer şekilde munzam sandık kuran ve çalışanları adına katkı payı ödemesi yapmakta olan bir başka kurumun, bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususunda tereddüde düşmesi dolayısıyla verdiği dilekçe üzerine kendisine verilen 2126-32-241 sayılı ve 1967 tarihli muktezada, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (Gelir İdaresi Başkanlığı), bu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmeyeceği yönünde görüş bildirmiştir. Bir ödemenin ücret olarak nitelendirilmesine ilişkin Özek Hukuk ve Vergi Hukuku disiplinlerinin farklı ilkeleri bulunmakla ve mukteza subjektif bağlayıcılığı olan bir hukuk kaynağı olmakla birlikte, kanun hükümlerinin açık olmaması karşısında, diğer faktörlerin yansira bu olguların da, katkı payı ödemelerinin ücret olarak vergilendirilmeyici yönündeki başvuru algısı üzerinde etkili olduğu aşıkardır.

60. Bu değerlendirmeler sonucunda, (...) katkı paylarının ücret olarak vergilendirilmeyeceğine ilişkin başka bir kuruma verilmiş mukteza bulunması hususları karşısında, başvuru konusu vergilendirme döneminde (2007 yılı) söz konusu katkı payı ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilerek düşünülmemeyeceği, bu gerekçelerle başvurucudan, bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığını anlaşılmaktadır.

61. Açıklanan nedenlerle, öngörülebilirliğin ancak 2013 tarihli Danıştay Daire kararlarıyla söz konusu olduğunun anlaşılması karşısında başvuru konusu vergilendirme işleminin ilişkin olduğu vergilendirme dönemi (2007 yılı) itibariyle, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvuru tarafından 2007 yılında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından, vergi asılları bakımından varılan sonuç dolayısıyla vergi cezaları bakımından ayrıca değerlendirme yapılmasına gerek görülmemekle, Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle başvurunun, Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekir."

Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Özelgeler İçin Süreklilik Esasına Göre Çalışan Bir Birimin Kurulması

Özelge verilmesi işlemlerinin merkezde kurulan bir komisyon vasıtasıyla yapılması, taşra birimlerinin aynı konuya ilişkin olarak birbirinden farklı yönde çelişkili görüşler verilmesine engel olmuştur. Ancak söz konusu komisyonun toplantı sayılarının ve sürelerinin kısıtlı olması nedeniyle, vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirirken tereddüt duyan mükelleflerin özelge taleplerine

makul bir sürede yanıt verilmesi genelde pek mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla bazı OECD ülkelerinde olduğu gibi, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde özelge vermek üzere süreklilik esasına göre çalışan ayrı bir birim kurulmasında yarar görülmektedir.

Diğer taraftan mükelleflerin kendilerine verilen özelgelere uygun şekilde davranıp davranmadığının kontrol edilmesine yönelik olarak yönetmelikte bir düzenleme yapılmasında, yukarıda bahsedilen kurulan birim tarafından bir takip sistemi kurularak, verilen özelgelerin takip edilmesi ve uyulmaması halinde gerekli yaptırımların uygulanmasında yarar bulunmaktadır. Bu şekilde özelge müessesesinin ciddiyeti ve bağlayıcılığı artacaktır.

Emsal Özelge Havuzunun Kamuoyunun Kullanımına Açılması

Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellefleri aydınlatmak ve idarede şeffaflığı sağlamak üzere vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri dikkate almak kaydıyla, mükelleflere verilmiş bulunan örnek sayılabilecek özelgeleri web sitesinde yayımlanmaktadır. Yayımlanan özelgelerde mükelleflerin şahsına veya ilişkide olduğu kurumlara ilişkin kimlik bilgileri, vergi numaraları, hesap durumları vb. bilgiler mahremiyet çerçevesinde gizlenmektedir. Ancak çok sınırlı sayıda özelge yayımlanıyor olması geçmişte de yaşanan yakınmaları gündeme getirmektedir. Aynı konuya ilişkin olarak farklı mükelleflere farklı görüşler verilip verilmediği konusunda soru işaretleri doğmakta, tereddüt edilen konularda idare tarafından verilmiş başka bir özelge olup olmadığı konusunda mükellefler arayışa sürüklenmektedir.

Diğer taraftan Bakanlık merkezinde oluşturulan komisyonun önüne sadece ilk defa karşılaşılan sorunların getirildiği ve bunların çözüm yolunun bulunduğu düşünülecek olursa, bu özelgelerin benzer yönde sorunlar yaşayan mükellefler açısından ne derece önem taşıdığı ortadadır. Dolayısıyla komisyon tarafından onaylan özelgelerin içine konulduğu emsal özelge havuzunun, sadece yetkili birimlerce kullanılması uygulamasından vazgeçilerek, web sitesi üzerinden kamuoyunun kullanımına açılması yerinde olacaktır.

“İspanya Vergi İdaresi tarafından kurulan Informa Sistemi adlı vergilendirmeye ilişkin binlerce soru ve yanıtın içinde yer aldığı veri tabanının kullanımı mükelleflere açıktır.”

Yurtdışı uygulamalarına bakacak olursak İspanya Vergi İdaresi tarafından kurulan Informa Sistemi adlı vergilendirmeye ilişkin binlerce soru ve yanıtın içinde yer aldığı veri tabanının kullanımı mükelleflere açıktır. Bu veri tabanının oluşturulmasında mükellefler tarafından idareye yöneltilen sorulardan önemli ölçüde yararlanılmış olup sistem vergi uzmanları tarafından yönetilmektedir. Denetim birimlerinin soru ve yanıtlar için getirdiği eleştiri ve öneriler mutlaka dikkate alınmakta ve değerlendirilmektedir. Mükelleflerin bu sistemde yer alan bilgilere dayanarak yaptığı işlemler nedeniyle eleştirilmesi, ilave bir vergi tarhiyatı ve cezaıyla karşılaşması mümkün değildir.¹²

Diğer taraftan mükelleflerin aynı durumda olmak kaydıyla başka mükelleflere verilmiş bulunan özelgelerden yararlanma konusunda yasal düzenleme yapılmış olup vergi inceleme elemanlarının mükellef tarafından bu yönde ortaya atılan iddiaları incelemek ve değerlendirmek zorunda olduğunu da göz önünde bulundurursak emsal özelge havuzunun kamuoyunun kullanımına açılmasının kurulan bu sistemin sağlıklı bir şekilde çalışması için ne derece önemli ve gerekli olduğu ortaya çıkar.

Mükelleflere aynı durumda olmak kaydıyla başka mükelleflere verilen özelgelerden yararlanma hakkı tanınmış olup mükellefler arasında eşitliği sağlayacak bu düzenlemeyi, mükellef hakları ve verginin belirginliğinin artırılması açısından ileri yönde atılmış bir adım olarak kabul etmekle birlikte yeterli değildir. İspanya'daki gibi bir uygulamaya geçilerek ülkemizde de bu yönde bir adım atılmasının artık zamanının geldiğini düşünüyörüz.

Özelgenin İptal Edilmesi Durumunda İlave Vergi Tarhiyatı Yapılmaması

Ülkemizde yürürlükte olan mevzuata göre mükelleflerin vergisel durumuna ilişkin almış oldukları özelgeye uygun davranmakla birlikte, alınan özelge daha sonradan iptal edilirse yahut uygulama tarzında değişiklik olursa, mükellef yanıtlanmış olduğundan kendisine vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Ancak kayba uğratılan verginin aslı istenir. Ancak devletin yetkili makamlarından alınan yazılı görüş sonucunda, mükellefler bir takım hayati yatırım kararları vermiş ve borç yükümlülüğü altına girmiş yahut şirketlerinde kalan fon fazlalarını kâr

dağıtımını ortaklarına dağıtmış olabilir. Verilen özelgenin daha sonradan iptali hâlinde, hiç hesapta olmayan şekilde ortaya çıkabilecek ek vergi tarhiyatı mükellefleri derinden sarsabilir. Fransa'da özelge müessesesi, Fransız vergi hukuku yazınında mükellefin haklarına ilişkin bahislerde "İdarenin Görüş Değiştirmelerine Karşı Mükellefin Korunması" başlığı ile ele alınmaktadır. Vergi idaresi mükellefe verilen özelge ile tamamen bağlı olup herhangi bir görüş değişikliğinin olması durumunda mükellef nezdinde herhangi bir işlem yapılamaz. Ancak bu durumda mükellef uygulamanın değiştiği konusunda yazılı olarak bilgilendirilir ve değişen uygulamaya uymaması halinde ilave tarhiyatla karşılaşabileceği konusunda uyarılır.¹³

Fransa'da vergi incelemesine başlanırken mükelleflere hak ve yükümlülüklerinin yazılı olarak iletilmiş olması zorunlu tutulmuştur. Bu amaçla mükellefe verilmek üzere hazırlanan "İnceleme Sirasındaki Haklarınız ve Yükümlülükleriniz" başlıklı bir matbu broşür hazırlanmış olup, konumuzla ilgili olarak bu broşürde aşağıda yer alan açıklamalara yer verilmiştir:

"Kural olarak, İdare tebliğ ve sair yollarla veya sadece size yönelik bir özelge ile açıkladığı yasa hükümlerine dair yorumlarıyla bağlıdır. Dolayısıyla siz beyanname verdiğiniz tarihte idarenin görüş ve yorumuna uygun davrandığınız sürece, bu görüş daha sonradan değişmiş bile olsa, herhangi bir ilave tarhiyata muhatap olmazsınız. (...)"

OECD üyesi birçok ülkede mükellefin aldığı özelgenin daha sonradan iptal edilmesi durumunda, vergi idaresi

verdiği görüşle bağlı olmakta ve mükellef hakkında hiçbir işlem yapılamamaktadır. Diğer bir ifade şekliyle özelgenin yanlış olması hâlinde mükellef nezdinde ilave bir vergi tarhiyatına gidilmemektedir. Ülkemizde de özgelelerin iptal edilmesi durumunda vergi aslının istenmesinin hakkaniyete uygun olup olmadığı yönünde değerlendirmeler yapılmaktadır. Özellikle karşı tarafa yansıtılan (sözleşme ile diğer tarafa aktarılan veya aktarılması gereken) vergilerde, alınan özelge uyarınca hesaplanmayarak yansıtılmamış verginin, özgelgeye uygun davranan mükelleften aranılmasının gerekip gerekmediği tartışması yargıya taşınmıştır.¹⁴

Hurda plastikten imal edilen plastik granül teslimlerinin KDV karşısındaki durumunu soran bir mükellefe söz konusu teslimlerin hurda teslimi olarak kabul edildiğinden dolayı KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı şeklinde özelge verilmiştir. Ancak imal ettiği plastik granüllerin satışını özgelgeye uygun olarak KDV'siz yapan mükellefe daha sonradan başka bir özelge gönderilerek yaptığı satışlar üzerinden KDV hesaplayarak beyan edilmesi istenilmiştir. Mükellef sonradan gelen özelgeyi dikkate almamış ve herhangi bir beyanda bulunmamıştır.

Bunun üzerine vergi idaresi tarafından mükellef hakkında vergi tarhiyatında bulunulmuş ancak yasa gereği ceza kesilmemiştir. Mükellefin yapılan tarhiyata karşı açtığı davada, yerel mahkeme vergi tarhiyatını "*İdare görüşü doğrultusunda hareket eden şirketin bu aşamadan sonra emtiayı satın alan kişilere KDV'yi yansıtmasının mümkün olamayacağı, davacıdan tahsili halinde de malvarlığında haksız yere eksilmeye neden olunacağı*" gerekçesi ile kaldırmıştır.

Danıştay 9. Dairesi'nin E.2007/2911 K.2009/33 sayı ve 20.1.2009 günlü Kararı ile "*Bu gerekçenin kabulü halinde KDV uygulamasının satıcının keyfine bırakılmış olacağı ve bu KDV'nin artık hiçbir zaman alınamayacağı*" gerekçesiyle bozulmuştur. Ancak Danıştay'ın ilgili dairesi karar düzeltme aşamasında görüşünü değiştirmiş ve vergi tarhiyatını kaldıran yerel mahkemenin kararını onamıştır. Danıştay 9. Dairesi'nin E.2009/5034 K.2010/624 sayı ve 09.02.2010 tarihli kararının gerekçesinde, "*Katma Değer Vergisinin özü itibarıyla yansıtılarak tüketicide kalması gereken bir vergi olduğu, özelgenin değiştirilmesi sonucu artık nihai tüketiciye yansıtılmayacak olan verginin davacının malvarlığından haksız yere eksilmeye yol açacak olması*" açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan karar olaya özgü olarak bulunabilir. Ancak özgelelerin yanlış verilmesi hâlinde yasal olarak olanak bulunmadığı halde, hakkaniyet gereği vergi aslının da istenmeyeceğine dair bu yargı kararını önemsiyoruz. OECD ülkelerindeki uygulamaların ve bu kararın bu yönde bir yasal düzenleme yapılması için bir fırsat kapısı açmasını bekliyoruz.

Verilen Özgelgelerden Maktu ve Cüzi Tutarda Harç Alınması

Bildiğimiz kadarıyla vergi idaresinin mükelleflere özelge vererek sağladığı hizmetler üzerinden ücret veya harç alınması yönündeki ilk öneri bir vergi uygulayıcısı tarafından yazılan bir makalede gündeme getirilmiştir. Bu çerçevede dünyadaki hiçbir vergi idaresinin bizdeki kadar yoğun özelge taleplerine zamanında ve tam olarak yerine getirecek personele, zamana ve mali kaynaklara sahip olmadığı dile getirilmiş, Amerikan Vergi İdaresi

tarafından bile basit, yargıya intikal etmiş veya daha sonraki gelişmelere bağlı olarak görüş değişikliği olabilecek bazı konularda hiç özelge verilmediği, özelge verilen konularda ise belli bir ücret veya harç tahsil edildiği belirtilmiştir.¹⁵ Aynı şekilde Kanada’da vergi idaresi tarafından her konuda özelge verilmemekte, verilen özgelelerde ise özgelenin hazırlanmasında geçen süre için saat bazında ücret alınmaktadır. Ücret alınmasına gerekçe olarak ise, personelin normal görevi dışında ayırdığı zaman ve diğer idari masrafların varlığı ile mükellefin konuya ilişkin olarak danışabileceği muhasebe ve müşavirlik şirketlerinin varlığı gösterilmektedir.

Ülkemizde özelge taleplerinden herhangi bir ücret alınmaması nedeniyle mükelleflerin en küçük sorunlarını dâhi Bakanlığa ilettiği, hatta ücret karşılığı mükelleflere danışmanlık ve müşavirlik hizmeti sunan kişilerin bile özelge istedikleri, vergi idaresinin kendi işlemlerinden daha çok danışmanlık işlerine zaman harcadığı, bu nedenle özelge verilecek konularda yapılacak açıklama taleplerinin asgari ve azami sınırları tespit edilecek bir harç karşılığında yapılması önerilmiştir.¹⁶

Benzer yönde görüşler daha sonra akademisyenler tarafından da dile getirilmiştir. Vergi ve muhasebe alanında mükellef kesimine hizmet veren gelişmiş bir sektör olmasına karşın, bu kadar çok özelveğe ihtiyaç duyulmasının önemli sebeplerinden biri olarak, meslek mensuplarının kendilerine

yüklenen sorumluluktan kaçma çabası olarak değerlendirilmiştir. Bu durumun idareyi iş yüküne boğduğu gibi, meslek mensuplarının araştırmacılığını ve doktrin, içtihat gibi kaynakları da kullanarak yorum yapma yeteneğini ve dolayısıyla vergi hukukunun ve mesleklerinin gelişimini ve giderek içtihat oluşumunu önleyici bir hâl aldığı yönünde görüşler de ileri sürülmüştür.¹⁷

“Yanıtlanmayan her bir sorunun vergi kaybına yol açabileceği hususu göz önünde bulundurularak, mükelleflerin bilgilendirme ihtiyacının giderilmesine engel olmayacak, ancak bilindik konulara ilişkin gereksiz yere yapılan özelge taleplerine engel olacak ve mükelleflere aldıkları hizmetin bir maliyetinin bulunduğunu hatırlatacak şekilde, talep sahiplerinden maktu ve cüzi sayılabilecek bir tutarda harç alınması yönünde bir yasal düzenleme yapılmasının tekrar düşünülmesinde yarar bulunmaktadır.”

6009 Sayılı Kanun’un yasalaşmadan önceki taslak olarak Meclis’e sevk edilmiş hâlinde, mükelleflerin vergi

uygulamalarına ilişkin izahat taleplerinin idarece yanıtlanması, kamu kurumları tarafından verilen hizmet kapsamında değerlendirilerek harç kapsamına alınmak istenilmiştir. Ancak yasa taslağında yer verilen söz konusu madde hükmü kabul görmemiş ve yasanın meclisten geçen halinde yer almamıştır. Yanıtlanmayan her bir sorunun vergi kaybına yol açabileceği hususu göz önünde bulundurularak mükelleflerin bilgilendirme ihtiyacının giderilmesine engel olmayacak, ancak bilindik konulara ilişkin gereksiz yere yapılan özelge taleplerine engel olacak ve mükelleflere aldıkları hizmetin bir maliyetinin bulunduğunu hatırlatacak şekilde, talep sahiplerinden maktu ve cüzi sayılabilecek bir tutarda harç alınması yönünde bir yasal düzenleme yapılmasının tekrar düşünülmesinde yarar bulunmaktadır.

Özelgelerin Belirli Bir Süre İçinde Verilmesi İçin Düzenleme Yapılması

1 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu'nun "Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri" başlıklı 413. maddesinin ikinci fıkrası aynen aşağıdaki gibidir:

"Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler."

Ancak aradan neredeyse 40 yıl geçtikten sonra, nedense 4962 Sayılı Kanunla yapılan bir değişiklikle yukarıdaki madde hükmünden "en kısa zamanda" ibaresi çıkarılmıştır. Oysa Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflere düşen ödevlerin hemen hemen hepsi

sürelere bağlanmıştır. Mükelleflerin bu ödevlerini yerine getirebilmesi için tereddüt halinde süresinde izahat alması gereği bulunmaktadır. Bu nedenle vergi kanunları uyarınca mükelleflerin üzerine düşen ödevlerin nasıl süresinde yerine getirilmesi bekleniyorsa, vergi idaresinin üzerine düşen görevlerin de sürelere bağlanması doğru olacaktır. Bu çerçevede gereken bilgi ve belgeleri içermek kaydıyla, mükelleflerin idareden özelge taleplerinin makul bir sürede, örneğin 30 gün içerisinde yanıtlanması için bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

Yönetmelikte Düzeltilebilecek Hususlar

Mükellef İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'te, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruların özelge kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Oysa gerçekleştirilen işlemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin yerine getirileceği tarihe kadar özelge verilmesinde bir sakınca olmaması gerekir. Ayrıca özelge verilmesi için yerine getirilmesi için vergisel yükümlülüklerin süresi geçmiş olması halinde mukteza değil ancak mükellefe bayana çağrı mektubu gönderilerek belirli bir süre verilmesi aksi takdirde tarhiyat yapılması yoluna gidileceği yönünde bir düzenleme yapılması da yerinde olacaktır. Diğer taraftan vergi idaresi özelge taleplerini hâlâ kağıt ortamında mükellef tarafından doldurulmuş özelge talep formları ile kabul etmektedir.

Oysa günümüz teknolojik imkânları ile mükelleflerimiz oturdukları yerden internet üzerinden vergi beyannamelerini verebilmekte, müşterilerine elektronik fatura gönderebilmekte, elektronik defter tutabilmekte, kendilerine elektronik ortamda tebligat yapılabilmektedir. Kırtasiyeciliğin önlenmesi ve gereksiz yere zaman kaybına engellemek amacıyla en azından sürekli mükellefiyeti bulunanlar için özelge taleplerinin e-posta yoluyla veya internetten yapılabilmesi uygulamasına başlanması yerinde olacaktır.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Geçtiğimiz yüzyılda yapılan vergi reformunun yapıtaşlarından biri olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 1961 yılı başında yürürlüğe girmiştir. Çoğumuzdan daha yaşlı olan bu Kanun'un uygulanmasında, mükelleflerin tereddüde düştüğü konularda yetkili makamlardan yazılı olarak izahat isteme hakkına yer verilmiş olup bu kapsamda verilen görüşlere özelge (mukteza) denilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından geliştirilen bir proje çerçevesinde, özelge uygulaması baştan aşağı gözden geçirilmiş, sıkıntılar masaya yatırılmış ve sistemin daha etkin ve verimli çalışmasını sağlayacak şekilde hedefler saptanmıştır. Ardından bu projede saptanan hedeflere uygun olarak yapılan yasal ve ikincil düzenlemeler ile özelge uygulaması değişen zaman ve şartlara göre çağa ayak uyduracak şekilde modernize edilmeye çalışılmıştır.

Bununla birlikte, özelge sisteminin uygulamasında hâlâ iyileştirmeye açık çok geniş alanlar bulunmaktadır. Mükelleflerimizin vergisel uyumsuzluklarda Anayasa Mahkemesi nezdinde bireysel başvuru hakkını kullanılabildiği ve bu çerçevede Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde alınmış kararların da dikkate alındığı hususu göz önünde bulundurulduğunda, özelge uygulaması konusunda OECD ülkelerinde uygulanan modellerin gözden geçirilerek, ülkemizde uygulanan sistemin revize edilmesinde yarar bulunmaktadır. Özelgelerin merkezde sınırlı sürelerle çalışan bir komisyon tarafından verilmesi nedeniyle, mükelleflerin özelge taleplerine makul süreler içinde yanıt verilememektedir. Süresinde yanıtlanmayan özelge talepleri, mükelleflerin de ödevlerini tam ve süresinde yerine getirmelerine engel olmaktadır. Ayrıca mükelleflerin

verilen özelelere uygun olarak hareket edip etmediğini takip eden bir sistem kurulu değildir. Bu nedenle gelir idaresi merkezinde özele vermek ve uygulanmasını takip etmek üzere süreklilik esasına göre çalışan ayrı bir birimin kurulmasında yarar vardır.

Yurtdışı uygulamalarına bakacak olursak İspanya Vergi İdaresi tarafından uygulanan sistem uygun bir model olarak gözükmektedir. Bu çerçevede mükelleflerin vergisel konularda sorularına karşılık idarenin verdiği görüşlerden oluşan emsal özele havuzunun geliştirilmek suretiyle bir veri tabanına dönüştürülerek mükelleflerin kullanımına sunulması yerinde olacaktır. Bu şekilde vergilendirmede belirliliği artırmak, idarede şeffaflığı sağlamak, uygulamayı tek elden yürütmek ve yön vermek, özele taleplerini ve ihtilafları azaltmak mümkün olabilecektir.

Ayrıca birçok OECD ülkesinde uygulandığı üzere, mükellef haklarının idarenin görüş değişikliklerine karşı korunabilmesi açısından, mükellefe verilen özelelerin daha sonradan iptal edilmesi hâlinde, mükellef hakkında ilave bir vergi tarhiyatı yapılmaması seçeneğinin de düşünülmesini gerekli görüyoruz.

Bunun yanı sıra mükelleflerin bilindik konularda bile dizginlenemez hâle gelen özele taleplerinin bir parça kısılması ve var olan imkânların ancak gerçek ihtiyaç sahiplerince kullanılmasını teminen, özele talebinde bulunanlardan maktu ve cüzi sayılabilecek bir tutarda harç alınması yönünde bir yasal düzenlemenin tekrar gündeme getirilmesinde yarar bulunmaktadır.

REFERANSLAR

- ¹ Nazmi Karyaçdı (2013): "Eski Özeleler Çöpe mi?", **Vergi Dünyası**, Temmuz 2013, Sayı 383.
- ² Namık Kemal Uyanık (2001): "Genel Tebliğler ve Muktezalar", **Vergi Dünyası**, Ekim 2001, Sayı 242.
- ³ http://www.gib.gov.tr/dilekce/ozelge_talep_formu.html
- ⁴ 6009 Sayılı Kanununun Madde Gereçleri, Madde 17 <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0886.pdf>
- ⁵ Bumin Doğrusöz (2010): "Özele Konusunda Yenilikler", **Referans Gazetesi**, 31 Mayıs 2010
- ⁶ Hakan Üzeltürk (2013): "Mukteza Komedi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Mayıs.
- ⁷ Yılmaz Aliefendioğlu (1983): "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **Danıştay Dergisi**.
- ⁸ Azmi Demirci (2002): "Vergi Uygulamasında Özeleler (Muktezalar); İşlevleri ve Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Kasım.
- ⁹ Nazmi Karyaçdı, a.g.e.
- ¹⁰ Sadık Kırbuş (1997), **Vergi Hukuku**, Ankara, Tesmer Yayın No: 16, 9. Baskı,
- ¹¹ Sadık Kırbuş, a.g.e.
- ¹² Azmi Demirci, a.g.e.
- ¹³ Azmi Demirci, a.g.e.
- ¹⁴ Bumin Doğrusöz (2009): "Yanlış Mukteza ve Vergi Aslı", **Referans Gazetesi**, 12 Kasım 2009
- ¹⁵ Namık Kemal Uyanık, a.g.e.
- ¹⁶ Namık Kemal Uyanık, a.g.e.
- ¹⁷ Bumin Doğrusöz (2005): "Özele ve Düşündürdükleri", **Dünya Gazetesi**, 26 Eylül 2005.

Vergi İnceleme Süreci: Sorunlar ve Çözüm Önerileri



Fikret Çetinkaya

Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Yöneten - yönetilen, devlet - vatandaş ilişkisi olduğu sürece vergilerin de var olduğunu ve olacağını biliyoruz. Bu süreçte kamu idaresi doğal olarak vergi gelirlerini artırmak, bütçe hedeflerine ulaşmak isterken mükellefler de Magna Carta'dan (1215) bu yana devletin birey haklarını gözeterek hukuk kuralları içerisinde vergilendirme yapmasını talep etmektedirler. Vergi denetimi, adil, tabana yayılmış bir vergilendirmenin yapılması ve gönüllülüğü teşvik eden bir anlayışın temin edilmesi için zorunludur. Ancak devlet - birey ilişkisinde güçlü konumda olan devletin vergi denetimini hukuk kurallarına bağlı olarak gerçekleştirmesi hukuk devletinin bir gereğidir.

Bize düşen vergilendirme yetkisinin gerekliliğine saygı göstererek ülkenin ihtiyaçlarına uygun, adil, tarafsız ve olabildiğince şeffaf bir vergilemenin gerçekleşmesine katkı vermek, diğer taraftan mükellef haklarının bilinmesini, daha ileri noktalara götürülerek geliştirilmesini ve uygulanmasını sağlamak ve savunmaktır. Ancak bu yaklaşım ve değerlerle kendimize, mesleğimize, ülkemize, vergi idaresi ve mükelleflere karşı olan sorumluluğumuzu yerine getirebileceğimizi düşünüyoruz. Bu sorumluluk kapsamında bu makalede vergi idaresinin en önemli denetim yetkilerinden biri olan ve büyük oranda vergi müfettişlerince gerçekleştirilen vergi inceleme süreçlerine dair sorunları ele alacağız.¹ İncelemeye başlama tutanağı alınmasından vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmesine kadar geçen süreci vergi inceleme süreci olarak tanımlayıp sorunların tespiti ve çözümüne dair düşüncelerimizi paylaşacağız.

¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) vergi idaresine verdiği dört tür denetim yetkisi (yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama) içinde sıklıkla başvurulan yollardan biri de vergi incelemesidir. Her ne kadar vergi inceleme yetkisine ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da sahip olsalar da bu makalede vergi müfettişlerince gerçekleştirilen vergi inceleme süreçleri ele alınacaktır.

Vergi İncelemelerinin Artan Önemi

Son yıllarda vergi incelemeleri alanında önemli yapısal değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Vergi müfettişlerinin sayısı 2011 yılından itibaren neredeyse iki katına çıkmıştır. 2016 yılı başı itibarıyla Vergi Denetim Kurulu'nda (VDK) görev yapan toplam 9.204 vergi müfettişinin %58 gibi çok büyük bir bölümü (5.361 kişi) mesleğe yeni başlamış vergi müfettiş yardımcılarında oluşmaktadır.¹ Bu grubun kazanacağı tecrübe ve bilgi birikimiyle birlikte vergi inceleme kapasitesinin önümüzdeki yıllarda çok daha etkin hâle geleceğini öngörebiliriz.

"Bizlere düşen; vergilendirme yetkisinin gerekliliğine saygı göstererek ülkenin ihtiyaçlarına uygun, adil, tarafsız ve olabildiğince şeffaf bir vergilemenin gerçekleşmesine katkı vermek, diğer taraftan mükellef haklarının bilinmesini, daha ileri noktalara götürülerek geliştirilmesini ve uygulanmasını sağlamak ve savunmaktır. Ancak bu yaklaşım ve değerlerle kendimize, mesleğimize, ülkemize, vergi idaresi ve mükelleflere karşı olan sorumluluğumuzu yerine getirebileceğimizi düşünüyoruz."

İnsan kaynağı gücünü artıran VDK bir taraftan da uzmanlaşmayla mükelleflerin incelemeye seçilmelerinde izlenen, geliştirilen yöntemlerle, teknoloji kullanımıyla, standart hâle getirilmeye çalışılan vergi inceleme süreçleriyle, yurtdışı vergi denetim birimleri ile yapılan görüşmeler ve bilgi paylaşımlarıyla daha etkin bir vergi denetimini gerçekleştirmeyi hedeflemektedir.

"VDK 2015 faaliyet raporuna göre vergi incelemeleri sonucunda 9,8 milyar TL vergi tarh edilmesi, 18,8 milyar TL toplam vergi cezası kesilmesi istenilmiştir."

VDK 2015 yılı faaliyet raporuna göre, vergi müfettişlerince 2015 yılında toplam 58.676 mükellef incelenmiş ve bu incelemeler sonucunda tarhı istenen vergi tutarı 9,8 milyar TL, kesilmesi önerilen ceza tutarı ise 18,8 milyar TL olarak gerçekleşmiştir.ⁱⁱ Bu rakamların uzlaşma, cezada indirim veya dava sonrası kesinleşen tutarları bilinmemekle birlikte mükelleflerin karşı karşıya kaldıkları vergi, ceza ve gecikme faizi tutarlarının çok ciddi ekonomik sonuçları olmaktadır. Bunun yanı sıra vergi incelemeleri mükellefin vergi idaresi, iş ortakları ve kamuoyu nezdindeki itibarı açısından da en az doğurduğu ekonomik sonuçlar kadar önem taşımaktadır. Bu nedenle artık başta kurumsal ilkeleri benimseyen şirketler olmak üzere mükelleflerin gündeminde vergi, vergi yönetimi ve vergi incelemeleri giderek daha çok önem verilmesi gereken bir konu hâline gelmektedir.

ⁱ VDK 2015 yılı faaliyet raporunda yer alan tutarlar vergi inceleme raporlarında önerilen rakamlar olup kesinleşen rakamlar değildir. Ayrıca belirtilen tutarlara vergi asılları üzerinden hesaplanan gecikme faizi tutarları dâhil değildir.

Başlıca Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Vergi inceleme süreçleriyle ilgili tespitleri ele almadan öncelikle şu hususu vurgulamakta yarar görülmektedir: Vergi incelemelerinin kayıt dışı ekonominin azalmasına, vergiye gönüllü uyumun artmasına yapacağı katkı yadsınamaz. Ancak tek başına vergi incelemeleriyle maliye ve vergi politika amaçlarına ulaşmak mümkün değildir. Bu anlamda vergi ve demokrasi, vergi ahlakı, vergi adaleti, verginin tabana yayılması, vergiye gönüllü uyum, kayıt dışı ekonomi ile mücadele, vergi gelirlerinin toplanması, vergi yükü, vergi afları gibi temel vergi politikalarının önemini göz ardı etmemek gerekir. İyi işleyen bir vergi sisteminin oluşturulması bu politikalara uygun yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesini ve tutarlılıkla uygulanmasını gerektirir. Vergi incelemesinin bu amaçlar içerisindeki rolünün sınırlı olduğu unutulmamalıdır.

Tarafsız bir gözle bakıldığında son yıllarda yapılan yasal düzenlemeler kısmi iyileştirmeler sağlasa da vergi incelemesi ile ilgili süreçlerde hâlâ bazı sorunların devam ettiğini belirtmemiz gerekir. Vergileme ilişkisinin değişken ve karmaşık yapısı dikkate alındığında vergi inceleme süreçleriyle ilgili yeni sorunlarla karşılaşılması doğal olmakla beraber buna cevap verecek reformların, düzenlemelerin yapılması da ihtiyaç hâline gelmektedir. Bu çerçevede aşağıda belirtilen sorun ve çözümlerin yeni Vergi Usul Kanunu (VUK) hazırlık çalışmalarının yapıldığı bugünlerde dile getirilmesini sorumlu vergicilik anlayışının gereği olarak görmekteyiz.

Vergi İnceleme Sürecinin Hukuki Bir Süreç Olduğu Gerçeğinin Göz Ardı Edilmemesi

Vergi idaresi mükelleflerin vergi yasalarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini, yoklama, arama ve bilgi toplama yanında

çok büyük oranda vergi incelemeleri ile sağlamaktadır. Yasal düzenlemelere rağmen, vergi kültürü ve ahlakına bağlı olarak mükelleflerin beyan ödevini hiç yerine getirmemesi veya eksik, hatalı yerine getirmesi mümkündür. VUK'un 135-141'inci maddelerine göre, vergiyi doğuran olayı ve mükellefiyetle ilgili durumları ortaya çıkarmak, beyanların doğruluğuna saptamak üzere idareye tanınan en önemli hukuksal araç vergi incelemesidir.

"Vergi inceleme süreçleriyle ilgili sorunlardan ilki ve en önemlisi bu sürecin hukuki bir süreç olduğu, dayanak ve sınırlarının da hukuk kurallarıyla belirli olduğu gerçeğinin bilinmesi ve tarafların buna uygun davranmasının sağlanmasıdır."

Ancak başta Anayasa olmak üzere, vergi kanunları ve vergi inceleme yönetmelikleri gibi yasal düzenlemeler vergi incelemesinin yasal dayanaklarını oluşturur ve sürecin sınırlarını belirler. Avrupa Birliği Adalet Divanı'na göre ayrımcılıktan kaçınıldığı sürece vergi denetim usulleri üye devletlerin egemenlik yetkileri içinde görülmektedir. Bununla birlikte OECD'nin vergi idarelerinin çalışmasına ve işbirliğine yönelik olarak yaptığı çalışmalar, Avrupa Konseyi'nin çalışmaları, Birleşmiş Milletler'in ihtisas kuruluşlarının çalışmaları ve AB müktesebatında yarılan düzenlemeler kimi zaman bağlayıcı kimi zaman da yol gösterici düzenlemeler olarak değerlendirilmekte ve iç hukuktaki yasal düzenlemelere kaynaklık etmektedir.² Ayrıca ulusal ve uluslararası mahkeme kararları da uygulamalara yön vermektedir. Son dönemde bireysel

başvuru kapsamında özellikle Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararlar mükellef haklarının korunması açısından yol gösterici niteliktedir. Bu nedenle vergi idaresinin ve vergi müfettişlerinin sürecin yukarıda belirttiğimiz hukuki bileşenlerini göz ardı etmeden vergi incelemelerini gerçekleştirmeleri büyük önem taşımaktadır. Yeni yasal düzenlemeler yapılmasa dâhi mevcut hukukun uygulanması ve dikkate alınması durumunda uygulamadan kaynaklanan pek çok sorunun giderilmesi mümkün olacaktır. Dolayısıyla vergi inceleme süreçleriyle ilgili sorunlardan ilki ve en önemlisi bu sürecin hukuki bir süreç olduğu, dayanak ve sınırlarının da hukuk kurallarıyla belirli olduğu gerçeğinin bilinmesi ve tarafların buna uygun davranmasının sağlanmasıdır.

Mükellef Haklarının Bilinmesi ve Savunulması

Vergi inceleme sürecinde en sık görülen sorunlardan biri de süreç boyunca mükelleflerin haklarının kendilerince bilinmemesi, savunulmaması veya gerektiği gibi savunulamamasıdır. Söz konusu haklar mevcut yasal düzenlemelerle belirlenmesine rağmen uygulamada bu hususlara tam anlamıyla riayet edilmediği görülebilmektedir.

Örneğin mükellefler inceleme konusu, safhaları ve sonuçları hakkında bilgi talep ettiklerinde bu talepler genellikle karşılık bulmamaktadır. İnceleme elemanları bu hakkı uygulamak konusunda isteksiz davranmakta, mükellefe inceleme konusu hakkında yeterli bilgilendirme yapmadan, kendi varsayımlarına ve planlarına uygun şekilde incelemeyi sonuçlandırmak istemektedirler. İncelemeye başlama tutanağında incelemenin nedeni kısmına zaman zaman "risk analiz sonucu" gibi genel bir ifade kullanılarak inceleme nedeni somutlaştırılmamaktadır.

İncelemenin devamında da inceleme elemanı kendi çalışma planına göre bilgi ve belgeler isteyerek incelemesini yürütmektedir.

"Hakkındaki iddianın ne olduğunu bilmeyen bir mükellefin, inceleme konusuyla ilgili ispat ve savunma haklarını tam olarak kullanması beklenemez. İnceleme ile geniş anlamda yargılama süreci başlamış olmaktadır. Dolayısıyla incelemeye başlanıldığı andan itibaren adil yargılanma hakkına riayet edilerek mükellefin haklarının korunması gerekir."

Süreçte mükellef ise bu çalışmalardan çıkardığı sonuçlarla incelemenin yönünü, mahiyetini anlamaya çalışmaktadır. İncelemenin en önemli dayanağı olan inceleme tutanağının imzalanması sırasında dâhi incelemenin sonuçlarına dair bilgi verilmemektedir. Ancak bu sorunu ortadan kaldırmak amacıyla yakın zamanda Maliye Bakanlığı'nca çok olumlu bulduğumuz bir düzenleme yapılmıştır.ⁱⁱⁱ Buna göre artık incelemeye alınan mükellefler tutanak aşamasında incelemenin muhtemel sonuçlarını öğrenebilecek, bu bilgilendirme çerçevesinde tutanağı imzalayacak ve muhtemelen vergi inceleme raporunda herhangi bir sürprizle karşılaşmayacaklardır. Uygulamanın standart hâle getirilmesi açısından yapılacak bir düzenleme ile başta bilgilendirmenin yazılı olarak yapılması, tutanağa geçirilmesi sağlanmalı ve

ⁱⁱⁱ 6.11.2015 tarih ve 29524 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan yönetmelikle "Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkında yönetmelik" in 16 ncı maddesine eklenen fıkra "Tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu mükellefe izah edilir."

bilgilendirmeye ilişkin içerik detayları da belirlenmelidir.

Bilindiği gibi VUK'a göre tam incelemeler 12 ay, sınırlı incelemeler ise 6 ayda bitirilmelidir. Gerekli durumlarda ise incelemelerin bitirilmesi için 6 ay daha ek süre alınabilmektedir. Ancak uygulamada istisnai olarak başvurulması gereken süre uzatma mekanizması haklı sebepler olmaksızın kullanılmakta ve böylelikle mükellefin incelemenin zamanında bitirilmesini isteme hakkı ortadan kaldırılmaktadır. Öte yandan vergi müfettişleri beş yıllık tarh zaman aşımı süresini durdurmak ve zaman kazanmak için konuyu takdir komisyonuna sevk edip zaman aşımı süresini uzatmaktadır. Danıştay'ın bu uygulamanın hukuka aykırı olduğunda dair vermiş olduğu kararlara rağmen hâlen benzeri uygulamalara devam edilmektedir.

Bir başka ihlal ise mükellefin lehine olan konuların dikkate alınmamasıdır. İnceleme elemanının sadece mükellef aleyhine olan hususları değerlendirip lehine olan hususları göz ardı edebileceği ya da bunların sadece yargı tarafından inceleme konusu yapılabileceği yönündeki anlayış hukuka uygun değildir. Oysa vergi incelemesinde amaç VUK'un 134'üncü maddesi uyarınca, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Konuyu uygulamadan örneklendirmek gerekirse, açıktan ödenen ücrete dair gelir vergisi stopajı eleştirisi yapılırken söz konusu ücret gelir veya kurumlar vergisi matrahında gider olarak dikkate alınmayabilmektedir. Benzer şekilde şirketin transit satışları nedeniyle yüklenilen KDV indirimi eleştirilirken söz konusu KDV maliyet ya da gider unsuru olarak dikkate alınmayabilmektedir. Dönem kayması

nedeniyle bir yılın giderleri azaltılırken, azaltılan diğer kısım ilgili olduğu yılın giderlerine eklenmeyebilmektedir. Böyle olunca da incelemede mükellef lehine olan konuların dikkate alınması hakkı ihlal edilmektedir. Oysa VUK'un yukarıda belirttiğimiz maddesi gereğince incelemede düzeltme, iade yapma da dâhil olmak üzere mükellef lehine olan konular dikkate alınmalıdır.

Taraflar inceleme sürecinde birbirlerine karşı saygılı olmalı, tehditkâr konuşmalardan, zorlamalardan uzak durulmalı, gereksiz çalışmalar ve talepler yapılmamalı, kamu gücü saygılı biçimde kullanılmalıdır. İncelemenin mükellefin işlerini en az etkileyecek şekilde ve mesai saatleri içerisinde yapılmasına özen gösterilmelidir. Aksi takdirde mükelleflerin özenli davranış talep hakkı da ihlal edilmiş olur.

Vergi Müfettişlerinin Organizasyon Yapısı, Yeterliliği ve Tarafsızlığı

VDK, 2011 yılında vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma görev ve yetkileriyle, etkin bir vergi denetim sistemi oluşturulması ve vergi inceleme görevinin tek elden yürütülmesi amacıyla uzmanlaşma ve işbölümü göz önünde bulundurularak yeniden örgütlendirilmiştir. Böylelikle daha önce vergi inceleme yetkisine sahip maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri VDK olarak tek bir çatı altında ve vergi müfettişi unvanıyla, doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı bir birim olarak birleştirilmiştir. Bu durum doğal olarak kendi farklı kurul yapılanmaları içinde geleneklerine, çalışma usullerine bağlı olarak görev yapan vergi inceleme elemanlarının tarafsızlığının devam edemeyeceği tartışmalarını da birlikte getirmiştir. Hâlen de bu tartışmalar kamuoyunda yaşanmaktadır.

“Vergi müfettişleri görevlerinin ifası sırasında her türlü baskıya, yönlendirmeye engel olacak mekanizmalarla korunmalı, ilkeleri, çalışma prensipleri, hassasiyetleri dönemden döneme, mükelleften mükellefe değişmemelidir.”

VDK'nın vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma görev ve yetkileriyle kayıt dışılık ve yolsuzlukla mücadelede etkin bir rol üstlenebilmesi için adil ve tarafsız olması önemlidir. Kurumun özerk bir yapıda, her türlü etkiden uzak, tarafsız olarak görev yapması şarttır. Bunun için de VDK'nın planlama, karar ve yönetim fonksiyonuna mükellef temsilcileri, YMM, SMMM gibi meslek temsilcileri, ilgili akademisyenler dâhil edilerek katılımcı ve şeffaf bir yapıya geçilmelidir.

Öte yandan vergi müfettişleri de görevlerinin ifası sırasında her türlü baskıya, yönlendirmeye engel olacak mekanizmalarla korunmalı, ilkeleri, çalışma prensipleri, hassasiyetleri dönemden döneme, mükelleften mükellefe değişmemelidir. Bunun için başta özlük hakları olmak üzere, çalışma koşulları ve ücretleri, devlet hiyerarşisi içinde kariyer imkânları mutlaka iyileştirilmeli, gerek mesleğe alınmaları gerekse yetiştirilmeleri esnasında başta hukuk alanında olmak üzere teknik ve davranışsal bilgilerini arttıracak eğitimleri önemsenmelidir. Sadece devletin değil aynı zamanda mükellefin de haklarının korunması da teşvik edilmelidir. Ancak, bu şekilde adalet, hukuk ve vicdani değerler gelecek kaygılarına ve olabilecek baskılara, yönlendirmelere galip gelebilecektir.

“İnceleme sürecinde mükelleflerin belki de ilk ve en önemli sorusu “Neden ben?” olmaktadır.”

İncelemeye Seçilme Kriteri ve “Neden Ben?” Sorusunun Cevabı

VDK 2015 yılı faaliyet raporuna göre, Türkiye’de 2015 yılında genel vergi inceleme oranı sadece %2,32’dir. Bu nedenle inceleme sürecinde mükelleflerin belki de ilk ve en önemli sorusu “Neden ben?” olmaktadır. Tıpkı bireyler gibi mükellefler de buldukları gruplar içerisinde sık sık kendilerini diğerleriyle kıyaslama ihtiyacı duyarlar. Bu kıyaslama açıklanamadığı, “Neden ben?” sorusu cevaplanamadığı takdirde mükellefle idare arasındaki güven ilişkisi daha incelemenin başlangıcında yara almış olur. Bu duruma engel olmak için vergi incelemeleri vergi mahremiyeti çiğnenmeden ama şeffaflıkla, haklı gerekçelerle, katılımcı bir vergi inceleme stratejisiyle ve kamuoyunun bilgisi dâhilinde gerçekleştirilmelidir. Bu kapsamda incelemelere dair iller, meslek ve sektörler, incelenen konular gibi istatistiki bilgiler kamuoyu ile paylaşılmalıdır.

Öte yandan 10.07.2011 tarih ve 646 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı vergi incelemelerinin kapsamı ve vergi incelemesine tâbi tutulmalarına dair bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılması ve yapılacak bu gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi ile bu hususlara dair diğer usul ve esasların yönetmelikle belirleneceği belirtilmesine rağmen

henüz bir düzenleme yapılmış değildir. Bu konuda yasal bir düzenleme yapılması ve vergi incelemelerinin bu esaslara uygun gerçekleştirilmesi şeffaflık açısından önemli bir iyileşme sağlayacaktır.

“Sadece kurumsal, kayıt altında olan büyük mükelleflerin değil; kayıt dışılığın yüksek olduğu mükellef ve sektör grupları da incelenmelidir. Verginin tabana yayılması, vergiye gönüllü uyumun artması ve vergi incelemelerinde adalet ve güven duygularının gelişmesi açısından da bu şarttır.”

Olağan durumda vergi incelemesine risk bazlı denetim kriterlerine göre seçim yapılır. Bunun dışında ihbarlı inceleme, karşıt inceleme, diğer kamu kurumlarının tespitleri üzerine gerçekleşen incelemeler olmakla birlikte asıl olan ülkenin ihtiyaçlarına cevap veren, vergi tabanının genişlemesine, kayıt dışı ekonominin azalmasına yardımcı olan inceleme plan ve programları çerçevesinde incelemelerin yürütülmesidir.

Sadece kurumsal, kayıt altında olan büyük mükelleflerin değil kayıt dışılığın yüksek olduğu mükellef ve sektör grupları da incelenmelidir. Verginin tabana yayılması, vergiye gönüllü uyumun artması ve vergi incelemelerinde adalet ve güven duygularının gelişmesi açısından da bu şarttır. Elbette idarenin incelemeye seçme, sevk etme konusunda takdir hakkı vardır ve olmalıdır. Ancak bu takdir hakkının keyfi veya belirli özel bir amaçla gerçekleşmediğinden mükellefler emin

olmalıdır. Hukuksal açıdan idarenin takdir hakkının kullanımı da orantılılık ve ölçülülük ilkelerine tâbidir. Aksi takdirde incelemelerin taraflı ve belli bir amaca yönelik olduğu iddiası her zaman güven ilişkisini tehdit etmeye devam edecektir.

“Arzu edilen, lafzi yorumun yeterli olmasıdır. Ancak bunun için yasanın kanun dilinin açık olması, herkes tarafından aynı şekilde anlaşılması, gerekenleri kapsamaması, gerekmeyenleri ise kapsamaması temel kural olmalıdır.”

Vergi İncelemelerinde Yorum ve İspat
İnceleme sürecindeki en kritik konulardan biri de inceleme elemanlarının ispat ve yorum meselesine ilişkin yaklaşımlarıdır. Bilindiği gibi vergi incelemesi sonucunda vergi müfettişleri tarafından kaleme alınan raporlar bir iddianame niteliğindedir. Bu yönüyle inceleme raporları vergilemeye ilişkin olayların somut olarak ortaya konulduğu, iddiaların ispat edildiği, kanunun olaya uygulandığı belgelerdir. Vergi kanunlarında çok açık olmayan yerlerde yorum kuralları devreye girebilir. Arzu edilen lafzi yorum yeterli olmasıdır. Ancak bunun için yasanın kanun dilinin açık olması, herkes tarafından aynı şekilde anlaşılması, gerekenleri kapsamaması, gerekmeyenleri ise kapsamaması temel kural olmalıdır. Bu yönüyle hem yasal düzenlemeler hem de bu düzenlemelere dair gerekçeler özenle hazırlanmalı, düzenlemelerin hazırlanması aşamasında Danıştay'dan görüş alınmalıdır. Aksi hâlde aynı konu ile ilgili farklı görüşler ortaya çıkabilecek, mağduriyetler yaşanabilecektir.

Öte yandan VUK'un 140'ıncı maddesine göre vergi incelemesi ile görevli olanların vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri belirtilmiştir. Bu hükümden Anayasa'ya ve vergi kanunlarına aykırı hükümler barındıran, normlar hiyerarşisine uygun olmayan alt düzenlemelere uyulması gerektiği sonucu çıkartılmamalıdır. Aksi bir uygulama, Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında vergilerin kanuniliği ilkesine ve hukuka aykırıdır.³

"Unutulmaması gereken; vergi inceleme sürecinin bir doğruyu, gerçeği arama yolculuğu olduğudur. Bu nedenle kanuni, somut dayanaklara sahip, ispat edilmiş, kanıtlanmış iddialar raporlara konu edilmeli, mükellefler çok uzun ve maliyetli yargı süreçleriyle karşı karşıya bırakılmamalıdır."

Öte yandan vergi incelemesi sürecinde ve vergi inceleme raporunun düzenlenmesi sırasında ispat meselesi çoğu zaman sahipsiz kalmaktadır. "Kim, neyi, ne zaman ispat etmelidir?" sorusu temel sorudur. Ancak belirtmek gerekir ki VUK'un 3'üncü maddesinde de ifade edildiği üzere normal ve mutad olmayanı iddia eden, iddiasını ispatlamak durumundadır. Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Diğer bir ifadeyle olayın görünüşteki

biçimiyle gerçekteki biçimi arasında bir fark varsa ve bu gerçeğe göre bir rapor düzenlenecekse inceleme elemanları bu durumu yargı aşamasına gelmeden ispatlamalıdır. Oysa vergi inceleme raporları bu kuralı dikkate almadan yazılmakta, eleştiri yapılmakta ve ispat yükü tersine çevrilerek "Haklılığınızı yargıda kanıtlayın." anlayışı inceleme raporlarına hâkim olabilmektedir. Unutulmaması gereken vergi inceleme sürecinin bir doğruyu, gerçeği arama yolculuğu olduğudur. Bu nedenle kanuni, somut dayanaklara sahip, ispat edilmiş, kanıtlanmış iddialar raporlara konu edilmeli, mükellefler çok uzun ve maliyetli yargı süreçleriyle karşı karşıya bırakılmamalıdır. Bu anlamda incelemede iddia edilen konuların hukuki dayanakları çok iyi ortaya konulmalı, mükellef nezdinde mağduriyet yaratacak hukuka aykırı uygulamalara son verilmelidir. VUK'un 30'uncu maddesi gereği re'sen tarhiyat istenirken, ihtiyati haciz, teminat isteme gibi birtakım idari uygulamalar yapılırken, kaçakçılık gibi suçlarda suç duyurularında bulunulurken ispat müessesesi herhangi bir keyfiliğe neden olmayacak kesinlikte işletilmelidir.

"İnceleme tutanaklarında mükellefler hiçbir yönlendirme olmaksızın özgürce ifade ve beyanda bulunabilmeli, tutanakta yer alan bilgilerin doğruluğunu kontrol edebilmelidir. Bu, incelemenin sağlıklı yapılabilmesi açısından da şarttır."

Tutanak İçeriğinin Oluşturulmasına Yönelik Çalışmalar ve Tutanağın İmzalanması

İnceleme süresince mükellefle birlikte tespit edilen hususlar ile bu tespitlere ilişkin mükellef ifade ve beyanlarının birlikte imza altına alındığı inceleme tutanağı çok önemlidir. İnceleme tutanağı vergi inceleme elemanı için raporun dayanağı, mükellef için de kendi haklılığının, savunmalarının dayanağıdır. Bu nedenle imzalanmadan önce çok dikkatlice değerlendirilmeli, tutanakta yer alan hususların gelecekte rapor değerlendirme komisyonunda, uzlaşma komisyonunda ve daha da önemlisi yargı aşamasında kullanılabileceği düşünülerek özenle incelenmelidir. İnceleme sırasında mükellefin avukat veya mali müşavirinin bulunmasını isteme hakkı bulunmakta olup bu kişilerin mükellefin yanında bulunması inceleme sürecinin daha sağlıklı yürütülmesini sağlayacaktır.

İnceleme tutanaklarında mükellefler özgürce hiçbir yönlendirme olmaksızın ifade ve beyanda bulunabilmeli, tutanakta yer alan bilgilerin doğruluğunu kontrol edebilmelidir. Bu, incelemenin sağlıklı yapılabilmesi açısından da şarttır. Ancak uygulamada bazı inceleme elemanları mükellefin yerine geçerek onun adına kendi yazdığı ifadelerin tutanakta yer alması konusunda ısrarcı olabilmektedir. Bu durumda mükellefin özgür iradesi tutanağa yansımamakta ve sonuç olarak adil, tarafsız bir inceleme gerçekleştirilememektedir.

“Meslek mensupları sadece mükellef tarafında olmamalı, daha iyi çalışan, etkin bir vergi idaresinin gelişmesine katkı vermeli, tasvip edilmeyecek, yasak, yanlış, agresif vergi uygulamalarına taraf olmamalı, bu yönüyle sadece mükelleflerin değil, idarenin de güvenilir paydaşları olmalıdırlar.”

Öte yandan inceleme tutanakları genellikle önceden mükellefle paylaşılmamakta, mükellefler inceleme tutanağını ilk kez müfettişin huzurunda okuyarak, üzerinde çok da düşünmeden, itirazlarını dile getiremeden, bilgileri kontrol edemediği imzalamak zorunda kalmaktadırlar. Oysa inceleme tutanakları mükelleflerle önceden paylaşılmalı ve mükellefin tutanakta yer alan hususlar hakkında değerlendirme ve kontrol yapmasına izin verildikten sonra imza altına alınmalıdır.

Rapor Değerlendirme Komisyonları ve Mükellefin Dinlenilmesi

6009 sayılı Kanun’la yasal bir statüye kavuşan Rapor Değerlendirme Komisyonları’nın amacı, vergi inceleme raporları üzerine işlem yapılmadan önce yapılan incelemenin ve inceleme raporunun hukuka uygunluk açısından değerlendirilmesi ve varsa hata ve eksikliklerin giderilmesinin sağlanmasıdır. Bu yönüyle her yıl yüzlerce rapor okuyan Rapor Değerlendirme Komisyonları vergi inceleme raporlarının denetimi yanında ayrıca incelemelere standart getirilmesi, normlar hiyerarşisine aykırı tebliğ,

sirküler, yönetmelik gibi düzenlemelerin tespiti açısından da önemlidir. Bu birimin sadece değerlendirme ve denetim birimi olarak değil aynı zamanda uygulamaları standartlaştıracak, ortak problemleri giderecek bir danışma ve öneri birimi olarak da çalışması gerekir.

“Değerlendirme Komisyonu toplantılarında yapılan görüşmelerin zabit altına alınması ile komisyonların etkin kullanımı mükellef hakları açısından ileri bir adım olacaktır.”

Öte yandan bu komisyonlar mükelleflerin haklarının korunması açısından son derece önemlidir. Nitekim Rapor Değerlendirme Komisyonu Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesi uyarınca komisyonlar gerekli gördüğü durumlarda veya talep üzerine mükellefi ve inceleme elemanını dinleyebilir. Bu noktada özellikle rapor işleme konulmadan mükellefin kendisini ifade etmesi, savunması, karşı argümanlarını, varsa yapılan hata ve eksiklikleri ifade etmesi çok önemlidir. Ancak bu uygulamayı adeta işlevsiz kılan çok önemli bir eksikliği vurgulamak gerekir. Dinlenilme sırasında komisyon üyelerinin önünde daha önce vergi inceleme elemanı tarafından kendilerine sunulmuş ve okunmuş vergi inceleme raporları dururken mükellefin bu raporun içeriğine, eleştiri konusuna, rakamlara dair fikri bulunmamaktadır.

Bu hâliyle çoğu mükellef faydasız hatta aleyhine kullanılabileceğini düşünerek bu önemli müesseseyi kullanmamayı tercih etmektedir. Bu nedenle komisyon görüşmesi öncesinde taslak raporun mükellefle paylaşılabilmesi yönünde yasal bir düzenleme yapılarak, Değerlendirme Komisyonu toplantısından sonra rapor nihai hâle getirilmelidir. Öte yandan bu komisyonlarda yapılan konuşmalar kaydedilmemekte ve mükellefler sadece dinlenilerek toplantı sonlandırılmaktadır. Oysa bu toplantılarda yapılan görüşmelerin yazılı hale getirilmesi ile komisyonların etkin kullanımı mümkün olabilecektir.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Vergi incelemeleri; ağır ekonomik ve itibari sonuçlarına, son yıllarda bu alanda yapılan yasal düzenlemelere ve denetim kapasitesinin artışına paralel olarak başta kurumsal şirketler olmak üzere artık mükelleflerin, şirket yönetim kurullarının önemli bir gündem maddesi olmuştur. Tarafsız bir gözle bakıldığında vergi inceleme süreçlerine dair yapılan düzenlemeler birtakım iyileştirmeler sağlamış olsa da hâlâ bazı sorunların devam ettiğini belirtmemiz gerekir. Bu çerçevede sorunların ve çözümlerin yeni VUK hazırlık çalışmalarının yapıldığı bugünlerde dile getirilmesi sorumlu vergicilik anlayışımızın bir gereğidir.

Sorunlardan ilki ve bizce en önemlisi bu sürecin hukuki bir süreç olduğu, dayanaklarının ve sınırlarının hukuk olduğu gerçeğinin bilinmesi ve tarafların hukuka uygun davranmasının sağlanmasıdır. Bu nedenle mükellefler haklarını bilmeli ve savunabilmelidir. Aksi takdirde savunanı yoksa hak da hukuk da kalmayacaktır.

Bu süreçte meslek mensuplarına da önemli görevler düşmektedir. Meslek mensupları sadece mükellef tarafında olmamalı, daha iyi çalışan, etkin bir vergi idaresinin gelişmesine katkı vermeli, tasvip edilmeyecek, yasak, yanlış, agresif vergi uygulamalarına taraf olmamalı, bu yönüyle sadece mükelleflerin değil idarenin de güvenilir paydaşları olmalıdırlar. Danışmanlar ancak bu yolla mükellef ve vergi idaresi ile üçlü sacayağı olarak etkili bir şekilde çalışabilir ve uygulamalar konusunda kamuoyuna güven vererek değişime güç katabilir.

REFERANSLAR

- ¹ Vergi Denetim Kurulu (2015): **2015 Faaliyet Raporu**.
- ² Başar Soydan (2015): **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- ³ Hakan Üzeltürk (2013): "Mukteza Komedi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Mayıs.

Vergi Hukukunda Yorum ve İspat



Güray Kurşunoğlu

Direktör,
Vergi Bölümü

Vergilerin uygulanabilirliğinin temel koşulu kanuna dayanması gerekliliğidir. Buna verginin kanuniliği ilkesi adı verilir. Anayasa'nın 73'üncü maddesi hükmü gereği vergi kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Ancak kanun hükmünün işlem ve olaylara nasıl uygulanacağı her zaman açık olmayabilir. Bu durumda kanun hükmünün yorumlanması başvurulacaktır. Bu nedenle vergide yorum çok önemlidir. Yorumda duyulan gereksinim nedeniyle bazen genel tebliğler, sirkülerler ve özgelgelerle vergiye ilişkin hükümlerin nasıl uygulanacağı konusu açıklanmaya çalışılır. Burada da yorum yapma ehliyeti, yani yorum yapanın hem ilgili kanuna hem de vergi kanunlarının geneline hâkim olması, isabetlilik açısından temel şarttır.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) ispat başlığını taşıyan 3/B maddesi uyarınca, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Vergi hukukunda ispat yükümlülüğü iddiada bulunan tarafa yüklenmiştir. Gerek vergilendirme sırasında gerek yargılama aşamasında sadece iddiada bulunmak hakkın teslimi için yeterli değildir. İddianın hukuki sonuç yaratabilmesi için ispat külfetiyle ilgili kurallara göre belirlenecek ilgilisi tarafından usulüne uygun olarak kanıtlanması gerekir.

Vergi Hukukunda Yorum

Vergi hukukunda yoruma başvurulması “Kanunsuz vergi olmaz.” ilkesinin ihlal edildiği anlamına gelmez. Yorum, soyut hukuk kurallarının somut hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilmesi için çeşitli esaslar göz önünde bulundurularak yapılan açıklamalardır. Yorum, yeni bir hüküm getirmez. Mevcut kanun hükümlerinin anlaşılmasını sağlayarak kanunların uygulanma biçimini gösterir. Vergi idaresi kanunları uygularken, vergi yargısı ise yargılama işlemini yaparken yoruma başvurur. Bu kapsamda yorumu gerekli kılan temel nedenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Mevzuatta kullanılan kelime ve terimlerin zaman içinde anlam ve ifade değişikliğine uğraması
- Kanun hükmünde uygulanması öngörülen durumlara ilişkin zaman içinde muhtelif değişiklikler olması
- Kanun hükmünün başlangıçta yeterli ölçüde açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmemesi
- Kanun hükmünün düzenlenmesinde genel ifadeler yerine öznel belirlemelere yer verilmesi
- Kanunda kullanılan genel ifadelerin özel durumlara ve olaylara tam olarak uygulanamaması
- Ekonomik değişim ve gelişmeleri kavrayacak kanun değişikliklerinin zamanında yapılamaması, eski hükümlerin öngörülmeleyen olay ve işlemlere uygulanmaya çalışılması
- Zamanla ortaya çıkmış mevzuat boşluklarının vergi kayıp ve kaçığına neden olmasının önüne geçme çabaları

- Kanuni düzenlemelerin zamanla rekabet eşitliğini bozucu bir unsur hâline dönüşmesi ve ekonomik çevrimi olumsuz etkilemesinin önüne geçilmeye çalışılması
- Ekonomik ve sosyal değişimlere paralel kanun değişikliği yapılabilmesi için önceden belirlenen öngörülere ilişkin düzenlemelerin tasarlanması gerekliliği

VUK’un üçüncü maddesinde “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde, vergi kanunlarının hükümleri konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” hükmü yer alır. Söz konusu hükmün gerekçesinde yorumun vergi hukukundaki yerine ilişkin şu açıklamalara yer verilmektedir:

“Bilindiği üzere vergi hukukuna ait konuları kapsayan, usul ve uygulamaya ilişkin hükümleri ihtiva eden VUK’ta kanun maddelerinin ne yolla anlaşılması ve uygulanması gerektiği hususuna ışık tutan bir yorum hükmü mevcut bulunmamaktadır. Kanundaki bu boşluk, her ne kadar ihtilaf konusunu teşkil eden olayların çözümlenmesi sırasında, mali yargı mercilerince verilen karar ve çıkan içtihatlarla ve bazen idari mercilerin açıklamaları ile doldurulmaya çalışılmakta ise de bugüne kadarki uygulamalarda uygun bir çözüme ulaşılabilmiş değildir. Bu nedenle VUK ile ilgili olarak hazırlanan bu değişiklik tasarısında vergi kanunlarının ne şekilde yorumlanacağı ve uygulanacağını gösterir bir hükme yer verilmesi gerekli görülmüştür. Esasen Türk hukuk alanında ve yabancı memleketlerin vergi hukukunda, yorumlamanın ne şekilde yapılacağını

gösteren hükümler kanun maddelerinde açıkça gösterilmiştir. VUK'a vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk biliminde uygulanan yorum metodları ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve bilimsel yorumlama metodunun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metod olduğu sonucuna varılmıştır. Vergi usul hukukumuzda yenilik teşkil eden bu hükmün, vergi uygulamaları ve vergi ihtilaflarının çözümlenmesinde büyük bir noksanlığı gidereceği ve tatbikatta, vergi adaleti ve vergi güvenliği sağlayıcı bir ortam yaratacağı idare ve mükelleflere büyük kolaylıklar sağlayacağı şüphesizdir. Ayrıca bu hükmün, iyi bir vergi uygulaması için gerekli bulunan kazai içtihatları geliştireceği idare ve vergi yargı mercilerine kanun maddelerinin uygulanmasında ışık tutacağı muhakkaktır."

Kanunların Yorumlanmasında Farklı Yaklaşımlar

Kanunların yorumlanmasında çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemler; deyimisel (lafzi) yorum, tarihsel yorum, amaçsal yorum ve sistematik yorum olarak ayrılmaktadır.

Deyimsel Yorum

Deyimsel yorum yönteminde kanun hükümleri, maddeler, fıkralar ve bentlerdeki sözcüklerin dildeki anlamları araştırılır. Bu yöntemde kanun hükmünü sözüne göre anlamlandırmak esastır. Kanunun lafzı, onun sözü, açık ifadesi, yani metnin kendisidir. Kanunun ruhu ise, kanunun bütününde baskın olan esaslara ve maddelerin hukuk sisteminin

ve kanunun tümü içindeki yerlerine ve birbirleriyle olan bağlantılarına göre taşıdıkları anlamı ifade eder. Sözün (lafzın) ve özün (ruhun) birlikte hüküm ifade etmesi yorumda genel kuraldır. Bu noktada bir vergi kanununun özü ile hüküm ifade etmesinin ne anlama geldiğini araştırmak gerekir. Kanun koyucu bu hükmü getirirken kanunun sözü ile özünün her zaman aynı yönde olmayabileceğini, bunlar arasında bir çatışmanın bulunabileceğini düşünmüştür. Kanunun sözünden ilk bakışta bir anlam çıkartılamıyorsa ya da çıkartılan anlam ciddi bir şüphe ve duraksamaya yol açıyorsa kanunun amacı ve ruhu araştırılacaktır. Dolayısıyla lafzın açık olmaması hâlinde öze bakılması gerekir.

Yorumlayan Makamına Göre Yorum Türleri

Yorumu yapan makama göre yorum türlerini yasama yorumu, yürütme yorumu, yargısal yorum ve bilimsel yorum şeklinde dörde ayırmak mümkündür.

Yasama Yorumu

Kanun hükümleri belirli hâllerde doğrudan kanun koyucu olan yasama tarafından yorumlanır. Günümüzde yargı yetkisinin kullanılmasına yasama tarafından müdahale edilmesi anlamına geldiği için yasama yorumuna hukuk sistemlerinde yer verilmemektedir.

Yürütme (İdare) Yorumu

Vergi idaresinin vergi kanunlarını anlayış ve uygulayış biçimi anlamına gelen idari yorum, yargı organları açısından bağlayıcı olmayıp yargı denetimi altındadır. İdari yorum, genel düzenleyici işlemlerle (genel tebliğler) yapılırsa genel ve soyut, bireysel işlemlerle (özelgeler) yapılırsa özel ve somut nitelik taşır.

Yargısal (Kazai) Yorum

Vergi uyumsuzluklarının çözümü sırasında vergi yargı organları tarafından, bir kanun hükmünün bir olaya uygulanması için yapılan en yaygın yorum türüdür.

Bilimsel Yorum

Vergi hukuku alanında çalışan bilim çevreleri tarafından yapılan ve resmî bir bağlayıcılığı olmayan ve ancak yol gösterici olarak kullanılan yorum türüdür.

“İstisnai örnekler dışında vergi hukukunda hakkında hüküm bulunmayan hâllerde gerek idarenin gerek yargı mercilerinin hüküm koyarak boşluk doldurmaları mümkün değildir.”

Vergi Kanunlarının Yorumlanmasına İlişkin Değerlendirme

Vergi hukukunda yorumda kanun metninin açık olduğu hâllerde deyimisel yorum yöntemi uygulanır ancak deyimisel yorum kanunun özüne aykırı olamaz. Kanun metninin açık olmadığı hâllerde ise diğer yorum yöntemlerine başvurulur. Bu yöntemler birbiri yerine değil birbirini tamamlayıcı biçimde kullanılacaktır. Hangi yorum yöntemi kullanılırsa kullanılsın, vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırları dışına kesinlikle çıkılamaz.

Vergi hukukunda yorum konusu bağlamında vergi kanunlarında boşluk doldurma kavramına da kısaca değinmekte yarar vardır. Medeni Kanun birinci maddesinde hâkime, kanunda hüküm bulunmayan hâllerde kendini kanun koyucu yerine koyarak hüküm vazetme yetkisi tanınmıştır.¹ Vergi hukukunda uygulamaya yetki veren

böyle açık kanun hükümleri çok fazla olmamakla birlikte nadiren de olsa örf ve âdete açıkça yer verildiği görülmektedir. Bu konuda Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda örf ve âdete göre verilmesi mutat bulunan hediyelerin vergiden müstesna tutulmuş olması, yine VUK’ta örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderlerin tevsikinin zaruri tutulmamış olması gibi örnekler verilebilir. Bunun gibi istisnai örnekler dışında vergi hukukunda hakkında hüküm bulunmayan hâllerde gerek idarenin gerek yargı mercilerinin hüküm koyarak boşluk doldurmaları mümkün değildir.

Vergi Hukukunda İspat

Vergi hukuku açısından ispat, bir vergisel işlemin temelindeki maddi olayın vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmasıdır. İspat ile mükellefler maddi bir olayı ortaya çıkarmaya çalışırlar. Vergi hukukunda ispatın konusunu vergiyi doğuran olay oluşturur. Türk vergi sisteminde, kanunlarda vergiyi doğuran olay diye tanımlanan olayın veya hukuki durumun (i) vergi yasalarında gösterilen belgelerle tespiti ve (ii) bu belgelerin yasalarda tutulması öngörülen defterlere süresi içerisinde kaydedilmiş olması esastır. Buna göre mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili işlem ve durumlarının belli edilmesi, gerektiğinde, denetlenmesi, incelenmesi ve tespiti amaçlanmaktadır.

İspat sadece yargılama aşamasında kullanılan bir hukuki müessese değildir. İdare ile yapılan işlemler sırasında da mükelleflerin idare nezdinde kendilerini ifade edebilmek, gerekli belgeleri sunmak ve kendini savunmak gibi durumlarda ispat müessesini kullanması söz konusu olur. Bunun en güzel örneği de vergi

¹ Kanun, sözü veya özü ile (ruhu ile) değindiği bütün konularda geçerlidir. Hakkında kanuni hüküm bulunmayan hâllerde Hakim, örf ve adete göre, örf ve adet yok ise, kendisi kanun koyucu olsaydı, o olaya nasıl bir çözüm bulacak idi ise (kural koyacak idi ise) ona göre hüküm verir. Hakim, hükümlerinde bilimsel görüşler ve kazai içtihatlardan yararlanır.

incelemeleridir. Bu aşamada ispat aracı olarak kullanılacak araçların neler olduğu önem kazanmaktadır.

İspat Araçları

VUK'un üçüncü maddesinde yemin, kanıt serbestisi dışında bırakılarak kanun koyucu tarafından yasaklanmıştır. Bu nedenle ne idare, ne de mükellef, kanıt külfetinin kendilerinde olması hâlinde, iddialarını kanıtlamak üzere karşı tarafa yemin teklif edemezler. Öte yandan ispat araçları genel anlamda mükellefin yararlanabileceği kanıtlar ve vergi idaresinin yararlanabileceği kanıtlar şeklinde bir sınıflandırmaya tâbi tutulabilir.

Mükellefin Yararlanabileceği Kanıtlar

Kanuni Defter ve Belgelerle İspatlama Zorunluluğu

VUK'un 171'inci ve müteakip maddeleri uyarınca vergi mükellefleri, ödedikleri verginin doğruluğunu ancak vergiyle ilgili muamelelerini usulüne uygun olarak düzenleyecekleri belgelerle tevsik ve yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydetmek suretiyle kanıtlayabilirler.

Belli Şekilde Kanıtlama Zorunluluğu

Kanun koyucu, bazen bir durumun aksinin kanıtlanabileceğini kabul etmekle birlikte, bu kanıtlamanın şeklini de göstermektedir. Bu durumda kanıtlama ancak kanunun gösterdiği biçimde yapıldığı takdirde hukuken bir değer taşıyabilir.

Vergi İdaresinin İşlemleri

Danıştay, bazı hâllerde vergi idaresinin aynı mükellef hakkında daha önce herhangi bir uyuşmazlık çıkarmaksızın yapmış olduğu işlemleri, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin belirlenmesinde kanıt olarak alabilmektedir.

Vergi İdaresinin Yararlanabileceği Kanıtlar

İkrar

Bir maddi olayın ya da bir hukuki durumun tarafı olan kişi tarafından doğrulanması olarak tanımlayabileceğimiz ikrar, serbest irade ürünü olmak koşuluyla, vergi hukuku bakımından idari yargı yerlerince öteden beri maddi delil olarak kabul edilmektedir. Ancak ikrarın kesin delil kabul edilmesi ve hâkimin de bununla bağlı olması taraflarca hazırlama ilkesi olan davalar için geçerlidir. Ceza yargısı ve idari yargıda ise bu ilke geçerli olmayıp hâkimin re'sen araştırma yapması ve yazılılık ilkeleri geçerli olduğundan ikrar kesin delil değildir. Nitekim Danıştay bazı kararlarında somut bir tespit yapılmadan ve ek delillerle desteklenmeden sadece ifade beyanlarına dayalı olarak işlem yapılmasını hukuka aykırı bulmuştur.ⁱⁱ Danıştay bir kararında tarhiyatın mükellefin tutanaktaki ifade ve kabullerine dayandırılmış olması durumunda bile inceleme sırasında inceleme elemanına verilen ifadelerin, değişik etkiler altında kalınarak verilmesi muhtemel olduğundan, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi bakımından ifadelerin ek maddi delillerle desteklenmesi gerektiği belirtilmiştir.ⁱⁱⁱ

Karine

Karine, önceden bilinen ve varlığı tartışmasız olan bir olayın; ihtilafli olan diğer bir olayın varlığının kanıtı olarak kabul edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre vergi hukukunda kanıt olarak karine, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerine önceden bilinen ve varlığı tartışmasız ya da ilgililerce kanıtlanmış bulunan bir başka olayın kanıt olarak alınmasıdır. Karineler, kanunda

ⁱⁱ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 07.04.2000 T., E.1999/424, K.2000/137 sayılı karar.

ⁱⁱⁱ Danıştay 3. Dairesi, 16.01.2001 T., E. 2000/905, K. 2001/16 sayılı kararı

düzenlenmiş olan kesin (aksi ispat olunmayan) ve kesin olmayan (aksi ispat edilebilir) karineler ve fiili karineler (hayat tecrübeleri) olmak üzere iki başlık altında ele alınmaktadır.

VUK'un üçüncü maddesinde yer alan, "iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir" kuralı, hayatın olağan akışı karinesi olarak adlandırılır. Hayatın olağan akışı karinesinde, vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik gereklerle uygun olarak olumu bulunduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad olan şekilde ortaya çıktıkları kabul edilir.¹

Resmi Kurum ve Mesleki Kuruluşlardan Alınan Bilgi ve Belgeler

Resmi kurum ve mesleki kuruluşlardan bilirkişi, vergiyi doğuran olayın tarafı olarak ya da görevleri dolayısıyla alınan belge ve bilgiler, kanıt serbestisi çerçevesinde oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Resmi kurumların kayıtlarının her zaman geçerli bir doğruluk karinesinden yararlanmakta olması mesleki kuruluşların da teknik konularla ilgili uzmanlıkları olan kişilerden oluşması, söz konusu belge ve bilgilere kanıt olarak bu önemi ifade etmektedir.

Yoklama Fişi ve İnceleme Tutanağı

VUK'un 127'nci ve devamı maddelerinde, yoklama ve yoklama fişine; 134'üncü ve devamı maddelerinde de vergi incelemesi ve inceleme sonucunda düzenlenmesi gereken tutanağa ilişkin düzenlemeler yer almıştır. Söz konusu tutanaklarla tespit edilen belge, bilgi ve kayıtların kanıt olarak değer taşıyabilmeleri için yoklama fişi veya inceleme tutanağının, anılan maddelerde öngörülen usul ve biçim kurallarına uygun olarak düzenlenmiş olması gereklidir.

El Defterleri

Danıştay içtihadı, özel (el) defterlerindeki kayıtların, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamele hakkında maddi delil olacağı yolundadır. Mükellef veya yetkilisi tarafından tutulduğunda uyumsuzluk bulunmayan bu tür defterlerdeki kayıtlar delil başlangıcı^{iv} oluştururlar. Dolayısıyla tartışmalı olmakla birlikte, el defterleri mükellefin aleyhine kanıt olarak hukuki değer taşıyabilirler.

Özel Hukuka İlişkin Kanıtlar

Vergiyi doğuran olay, genelde bir özel hukuk ilişkisine dayanır. Bu nedenle VUK'taki belge düzenleme yükümlülüğüyle ilgili hükümler izin verdiği ölçüde, bu ilişkileri düzenleyen özel hukuk işlemlerinin (sözleşme, senet, ibraname, noter belgesi, makbuz vb.) vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin varlığı ve gerçek mahiyeti hakkında kanıt olarak kullanılmasına hukuken engel yoktur. Örneğin kira sözleşmesi, noterde yapılan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, vekâletnameme, banka tahsilat makbuzu, bono, çek gibi belgeler vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin kanıtlanmasında sıkça kullanılmaktadır.

İspat Yükü ve İspat Ölçüsü

İspat yükü kuralı, Türk Medeni Kanunu'nun 6. maddesinde "Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça taraflardan her biri hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür." kuralına yer verilmiştir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 190'ıncı maddesine göre ise "İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakiyaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir." Burada vakiyayı hangi tarafın ileri sürdüğü değil, o vakiyadan hangi tarafın lehine hak çıkardığı önemlidir.²

^{iv} Delil başlangıcı Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 202/2'de şu şekilde tanımlanır: "İddia konusu hukuki işlemin tamamen ispatına yeterli olmamakla birlikte, söz konusu hukuki işlemi muhtemel gösteren ve kendisine karşı ileri sürülen kimse veya temsilcisi tarafından verilmiş veya gönderilmiş belgedir."

Vergi hukukunda ispat yükünün dağılımıyla ilgili temel ilke, olayların olağan akışa uygun olarak oluştuğudur. VUK madde 3B/2 uyarınca olağan akışa uygun olmayan olay veya durumu ispat yükü bunu ileri sürene düşer. Danıştay önüne gelen bir olayda fatura aslı ve nüshası arasında farklılık olması hâlinde olağan akışa uygun olanın faturanın aslına göre işlem yapılması olduğu, bunun aksini iddia eden mükellefin başka belgelerle durumu ispat etmesi gerektiğine karar vermiştir.³

Genel kuraldan ayrı olarak bazı hallerde kanun, ispat yükünün kime ait olduğunu belirtmiş olabilir. Örneğin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı uygulamasında kazancın örtülü olarak dağıtılmadığını ispatlama yükümlülüğü mükellefe düşmektedir. Bunun yanı sıra kanunda aksi ispat edilemeyen yasal karinelere de yer verilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde düzenlenen örtülü sermaye, vergi hukukunda kesin yasal karineye örnektir.

İspat faaliyetinin ne zaman başarılı olmuş sayılacağı ispat ölçüsüne göre belirlenir. Bu anlamda ispat ölçüsü, bir vakıayı düzenleyen kuralın, o vakıa hakkındaki ispatın yeterliliği konusunda beklediği düzeydir.⁴ Türk vergi hukuku bakımından ispat ölçüsünü belirleyen kural ise VUK madde 3/B-1'de yer alır. Buna göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Söz konusu düzenleme, vergilendirme alanında ispat ölçüsünü gerçeklik olarak tespit eder. Gerçek ise VUK'un 19'uncu maddesinde düzenlenen vergiyi doğuran olay yani maddi olayla ilgili gerçektir.

Tanıklık

Vergi hukukunda kanıtlama vasıtası olarak tanığa, idare tarafından belli koşullarla başvurulabilir. VUK'un 3'üncü maddesinde "*Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*" denilmektedir.⁵

Türk hukukunda tanık beyanı takdiri delildir. Bu nedenle, mahkeme tanık beyanı ile bağlı değildir. Tanık beyanı, medeni yargılama ve ceza yargılaması hukuklarında olduğu gibi, vergi yargılaması hukukunda da takdiri bir delil olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan vergi yargılaması hukukunda tanık beyanının ispat vasıtası olarak kullanılabilmesi için aranan ilk şart beyanda bulunan kimsenin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabi ve açık olmasıdır.

Uygulaması Sorunlu Olan İspat Müesseseleri

Vergi incelemelerinde zaman zaman inceleme elemanlarınca gizli emsal müessesesinden faydalandığı görülmektedir. Bilhassa transfer fiyatlandırması uygulamaları hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında gizli emsallere yer verilmek suretiyle mükelleflere zaman zaman tarhiyat yapılmaktadır. Gizli emsal ile ilgili uluslararası uygulamaya baktığımızda Çin, Almanya, Hindistan, İtalya, Meksika ve İsviçre gibi ülkelerin gizli emsalleri belirli düzeylerde kullandıkları; bununla birlikte Avusturya, Belçika, Brezilya, Danimarka, Fransa, Hong Kong, İrlanda, İsrail, Luxemburg, Hollanda, Yeni Zelanda, Portekiz, Singapur, Güney Kore, İspanya, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri gibi birçok ülkenin gizli emsal kullanmadığı bilinmektedir.

“OECD Rehberi, vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması tarhiyatları yaparken gizli emsalleri kullanmamalarını tavsiye etmektedir. Bunun nedeni, gizli bilgilere dayanarak önceden mükellefe beyan edilmeyen bilginin kullanılarak tarhiyat yapılmasının mükellefin savunma ve ispat hakkını zedelemesidir.”

OECD Rehberi, vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması tarhiyatları yaparken gizli emsalleri kullanmamalarını tavsiye etmektedir. Bunun nedeni gizli bilgilere dayanarak önceden mükellefe beyan edilmeyen bilginin kullanılarak tarhiyat yapılmasının mükellefin savunma ve ispat hakkını zedelemesidir. Bununla birlikte OECD Rehberi’ne göre gizli emsalin kullanımı ancak ve ancak gizli emsale ilişkin bilgilerin mükellef ile paylaşılması ve mükellefin kendisini savunma konusunda eşit fırsata sahip olması şartıyla mümkün olabilmelidir.

Emsallere uygunluk açısından ispat yükü mükellefe ait olsa da aksini ispat yükümlülüğü idareye aittir ve gizli emsale dayanılarak yapılan bir tarhiyata itiraz etme olanağı bulunmadığından savunma ve ispat hakkını ortadan kaldırmaktadır. Yargı aşamasında da bu konunun mahkemece re’sen araştırılması gerekirken bazı durumlarda aksi uygulamalara rastlanmaktadır. Bu durum, yargılama ilkelerinden silahların eşitliği ilkesiyle ters düşmektedir. Diğer deyişle mükellefler söz konusu bilgilere ulaşamayacağından, savunma, karşı tez üretme, farklılıkları açıklama hakları kısmen ellerinden alınmaktadır. Ayrıca idare tarafından emsal kullanımı sırasında yapılabilecek tüm eksik ve hataların da sorgulanmasının önü kapanmaktadır.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Vergi hukukunda yorumun amacı, kanun koyucunun yoruma tâbi hükümlerle hedeflediği gerçek iradesini günün ekonomik ve sosyal koşulları da dikkate alınmak suretiyle açıklığa kavuşturmak ve uygulamasında belirsizlik olan hükümler hakkında yol göstermektir. Öte yandan vergi hukukunda ispat hem mükellefin hem de vergi idaresinin yararlanabileceği muhtelif kanıtlara dayanarak vergi ile ilgili işlem ve durumların belli edilmesini amaçlamaktadır.

Ancak uygulamada sorumlu vergicilik açısından önemli bir eksiklik görülmektedir. Bu da VUK'ta yer alan hayatın olağan akışı karinesinden hareketle, vergi idaresi ve ilk derece mahkemelerin somut olayın özelliklerine bakmaksızın genellikle vergiyi saldıktan sonra bunun aksini ispat etme yükümlülüğünü mükellefe bırakmalarıdır. Hâlbuki bu durum idari yargılamadaki re'sen araştırma ilkesiyle örtüşmediği gibi, elinde hiçbir kamusal yetki olmayan mükellefin hukuki kısıtlamalar karşısında ispat imkânı son derece kısıtlıdır.

Bu nedenle VUK'ta 3'üncü maddeden başlayarak re'sen araştırma ilkesine yer verilerek mükellefin ispat imkânları genişletilmeli ve en önemlisi idareye toplanan kanıtları ve bu kanıtların kaynaklarını olası bir uyuşmazlık sürecinde mükellefle açıkça paylaşma yükümlülüğü getirilmelidir. Bu sayede taraflardan birince ortaya sunulan ispat aracı, gerçek anlamda objektif bir nitelik kazanacak, idarenin gizli emsal göstermesi gibi uygulamalarda mükellefin kiminle karşılaştırıldığını tam olarak bilmesi ve o firmaların varsa ticari ya da özel durumlarıyla ilgili yorum yapma olanağı bulması neticesinde hukuki açıdan daha hakkaniyetli neticeler ortaya çıkacaktır.

REFERANSLAR

- ¹ Eda Özdiler Küçük (2011): **Vergi Hukukunda Karineler**, Doktora Tezi, Ankara <http://acikarsiv.ankara.edu.tr>
- ² Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes (2011): **Medeni Usul Hukuku**, 11. Baskı, Ankara.
- ³ Neslihan Karataş Durmuş (2014): "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 18.
- ⁴ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, a.g.e.
- ⁵ Durmuş, a.g.e

Elektronik Vergi Uygulamalarında Türkiye'nin Durumu



Hakan Güzeloğlu
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Günümüzde küreselleşme ile bilişim ve enformasyon teknolojisi büyük bir hızla ilerlerken internet hayatımızın vazgeçilmez bir parçası olmuştur. Kurumlar interneti ticari faaliyetlerinin her aşamasında ve her türlü işlemleri için yoğun bir şekilde kullanarak kendilerine hem hız hem de optimal fayda sağlamaktadır. Kamu kurumlarının da gelişen bilişim teknolojisine ayak uydurması ve buna uygun bilişim altyapılarını oluşturması zorunlu hâle gelmiştir.

Ülke vatandaşlarının paydaş durumunda olduğu e-devlet uygulamalarında vatandaş odaklı bir e-devlet anlayışı esas alınmalıdır. Böylece kamu hizmetlerinden daha hızlı yararlanılması mümkün olacak, devletin gelirleri artarken toplumun ihtiyaçları karşılanacaktır. E-uygulamalar vergi kaçakçılığının önüne geçerek ülkelerin vergi gelirlerini güvence altına almakta kalmayıp kamu hizmeti kalitesini de yükselterek mükelleflerin işlem hızının artmasını sağlamaktadır.

Ülkemizde vergi uygulamasındaki maliyetleri düşürmek ve teknolojik gelişmelerden faydalanmak amacıyla elektronik vergi uygulamalarına geçilmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen uygulamalar ile mükelleflerin vergi işlemleri nedeniyle üstlendiği maliyetler azalırken hizmet hızı ve kalitesi artmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesindeki verilere göre e-fatura, e-defter, e-arşiv geçişleri ile hem 115 bin adet ağacın kesilmesinin önüne geçilmiş hem de 750 milyon TL'lik bir tasarruf sağlanmıştır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı e-bilet, e-arşiv, e-fatura, e-defter, e-ticaret, e-yoklama, yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar ve benzeri uygulamalar, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede de önemli bir katkı sağlamıştır.

Türkiye’de Elektronik Vergi Uygulamalarının Başlangıcı

2015-2016 Dünya Ekonomik Forumu raporuna göre Türkiye en son teknolojilerin uygulanabilirliğinde 140 ülke arasında 55’inci sırada yer almaktadır. Günümüzde hayatımızda birçok uygulamayla yer alan e-vergi sistemi 1998 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) kapsamında başlamıştır. Devamında Vergi Dairesi, Merkezi Kayıt Kuruluşu ve bankaların üçlü sacayağı olarak oluşturduğu elektronik ortamda hacze izin veren e-haciz uygulaması 2006 yılında hayata geçmiştir.¹

Türkiye’de Elektronik Vergi Uygulamalarının Hedefleri

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 2015 yılı faaliyet raporunda ifade edildiği üzere 2015 yılında Başkanlığa 225.203 adet evrak gelmiş ve 128.653 adet evrak ise gönderilmiştir. E-Devlet uygulamasına geçilmesiyle evrak sayısında ve dolayısıyla iş yükü ve ekonomik maliyetlerde azalış yaşanması hedeflenmektedir.²

Bununla birlikte e-bilet uygulamalarının yaygınlaştırılması ve havayolu, etkinlik faaliyetleri (spor, sinema, tiyatro, konser vb.) için düzenlenen biletlerin de e-bilet olarak elektronik ortamda düzenlenebilmesi, muhafaza ve ibraz edilebilmesi hedeflenmektedir. E-arşiv uygulaması ile adet olarak çok fazla sayıda Vergi Usul Kanunu’nda tanımlanan tevsik edici belgelerden üreten mükelleflerin, bu belgelerin ikinci nüshalarını kağıt ortamda saklamaları ihtiyacından kaynaklı yüklerinin önüne geçilebilmesi amaçlanmıştır.

397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlenen e-fatura uygulaması ile kayıtlı mükelleflerin birbirleri arasında

düzenleyecekleri faturaların, elektronik ortamda oluşturulması, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesi mümkündür. Bu sayede en az bir asıl ve bir suret düzenlenmesi gereken fatura tamamen elektronik ortama taşınarak mükellefler üzerindeki arşivleme, postalama, işleme gibi birçok maliyet unsuru ortadan kaldırılmıştır.

E-defter uygulaması ile bilanço usulüne göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin daha önce kağıt ortamda tuttıkları yevmiye defteri ile defter-i kebirin elektronik ortamda tutulmasına, muhafaza ve ibraz edilmesine olanak sağlanmıştır.

E-ticaret düzenlemelerinde internet üzerinden mal ve hizmet satışında düzenlenecek faturalara ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir. Bu kapsamda internet üzerinden satış yapan ve 433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde belirlenen koşulları sağlayan mükelleflerin e-arşiv uygulamasına geçmesi zorunlu tutulmuştur.

Yukarıda sayılan düzenlemelerin tamamı ile mükelleflere birçok avantaj sağlanmakta olup bununla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı’nın denetim olanakları da artırılmıştır. Bu sayede firma ve sektör bazında karşılıklı incelemeler, transfer fiyatlandırması analizleri ve çapraz kontrolleri vergi inceleme elemanlarınca gerçekleştirilebilecektir.

Türkiye’de E-Vergi Uygulamalarının Genel Durumu

58’inci Hükümet tarafından hazırlanan acil eylem planında E-dönüşüm Projesi’ne yer verilmiştir. Söz konusu projenin süreçleriyle ilgili olarak Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığı görevlendirilmiş olup DPT bünyesinde

Bilgi Toplumu Dairesi Başkanlığı kurulmuştur. 27 Şubat 2003 tarihinde yayımlanan 2003/12 sayılı Başbakanlık genelgesi ile de E-dönüşüm Projesi'nin amaçları, kurumsal yapısı ve uygulama esasları belirlenmiştir.³ Bu çerçevede kamu kurumlarında teknolojinin etkin kullanımını zorunlu kılan dört temel unsur bulunmaktadır:

- Vatandaşın, değişen ve gelişen yaşamsal beklentilerinin sürekli olarak yükselmesi
- Hizmet sunma maliyetinin teknolojilerin yardımı ile düşürülebilecek olması
- Küresel rekabetin inanılmaz boyutlara ulaştığı dünya ölçeğinde, sağlıklı ekonomik gelişimin ne denli önemli olduğu açıktır. Böylesine yoğun bir ortamın en önemli taşı, doğru bilgiye en çabuk biçimde ulaşabilmek, hızlı ve doğru karar verebilmektir. Kamunun lokomotif görevi üstlenerek karar süreçlerini desteklemesine ve yönlendirmesine gereksinim duyulması
- Daha tutarlı, daha etkin ve daha güvenli bir yöntem ve üretim altyapısını oluşturabilmek için, kamu verimliliğinin ve şeffaflığının artırılmasına duyulan gereksinimdir.⁴

Dünya Ekonomik Forumu tarafından hazırlanan Küresel Rekabet Raporu'nda ülkelerin en son teknolojileri uygulayabilme imkânları incelenmiş ve bu konuda çeşitli veriler esas alınarak bir sıralama yapılmıştır. Bu sıralamanın yapılmasında ülkelerin hizmet sunum şekilleri, teknoloji üretme yetenekleri, insan sermayesi ve hukuki alt yapıları gibi kriterler önemli rol oynamaktadır.

En Son Teknolojiyi Uygulayabilme Sıralaması 2015-2016

Sıra	Ülke	Puan
1	Finlandiya	6,6
2	ABD	6,5
3	Norveç	6,5
4	İsveç	6,5
5	Birleşik Krallık	6,5
...		
53	Mauritius	5,0
54	Azerbaycan	5,0
55	Türkiye	5,0
...		
140	Myanmar	2,7

Türkiye 2015 yılında 5,0 puan ile 55'inci sırada yer almaktadır. Bununla birlikte raporda Türkiye yenilik kapasitesi açısından 3,8 puanla 83'üncü sırada yer almaktadır.

Yenilik Kapasitesi Sıralaması 2015-2016

Sıra	Ülke	Puan
1	İsviçre	6,0
2	ABD	5,9
3	İsrail	5,9
4	İsveç	5,7
5	Almanya	5,6
...		
81	Vietnam	3,8
82	Nijerya	3,8
83	Türkiye	3,8
...		
140	Mauritania	2,6

Türkiye, ileri teknoloji ürünlerinin tedariki açısından ise 3,7 puanla 39'uncu sırada yer almaktadır.

İleri Teknoloji Ürünlerinin Tedariki Sıralaması 2015-2016		
Sıra	Ülke	Puan
1	Katar	5,6
2	Birleşik Arap Emirlikleri	5,4
3	Malezya	5,3
4	Singapur	5,0
5	Lüksemburg	4,7
...		
37	Kenya	3,8
38	Hong Kong SAR	3,8
39	Türkiye	3,7
...		
140	Venezuela	1,6

Bu veriler, ülkemizin bu konuda alması gereken önemli bir yol olduğunu göstermektedir. Maliye Bakanlığı'nın bugüne kadar atmış olduğu adımlar gelecek açısından umut verici niteliktedir.

Maliye Bakanlığı'nın E-Vergi Uygulamalarında Genel Durumu

Ticari globalleşme, elektronik ticaret ve elektronik devlet yapılanmalarından önce dünya ekonomik hayatına bakılırsa; ödemelerin geleneksel metotlarla yapıldığı, vergilerin de yine geleneksel metotlarla toplandığı ve diğer ekonomik aktivitelerde de benzer uygulamalara gidildiği görülmektedir.⁵ Türkiye'de vergi beyannameleri mükellefler veya vergi sorumluları tarafından elektronik ortamda doldurulup vergi idaresine ulaştırılmaktadır. Mükellefler tarafından internete bağlı bilgisayarlar ve çevrimiçi haberleşme araçları ile vergi dairesine gitmeden vergi ödemesi yapılabilmektedir.

Vergi dairelerinin otomasyonu konusunda bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin çok etkili olduğunu söylemek mümkündür. Bu gelişmelerle birlikte vergi mükelleflerinin beyannamelerini elektronik ortamda verebilmeleri, beyannamelere yönelik tahsil ve tahakkuk işlemlerini bilgisayar yardımı ile yapabilmeleri, vergi mükelleflerinin gelir ve servet harcamaları ile ilgili bilgileri elektronik ortamda toplanabilmesi ve en nihayetinde vergi denetiminin bilgisayar destekli olması sağlanmıştır.⁶

E-vergileme sisteminin tam olarak oluşması ve güçlü bir alt yapıya sahip olmasına yönelik olarak, e-devlet projeleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığı, e-maliye projeleri şeklinde adlandırılan dönüşüm projeleri geliştirmiş ve hâlen de geliştirmeye devam etmektedir. Maliye Bakanlığı'nın yürüttüğü çalışmalardan Saymanlık Otomasyon Projesi Say2000 bu alanda atılmış adımlardan en önemlisidir. Bunun yanında vergi idarelerinin modernizasyonu kapsamında VEDOP yürütülmektedir. VEDOP çerçevesinde vergi mükelleflerinin tüm vergi borç ve alacaklarının tek kalemde görülebileceği mükellef cari hesapları oluşturulacaktır. E-Tahsilat Sistemi ile vergi daireleri vergi, ceza ve gecikme zamlarını, elektronik ortamda tahsil edecek, vadesi geçen vergi alacaklarının tahsili için ise E-Haciz Sistemi ile elektronik ortamda haciz işlemi gerçekleştirilecektir. Bu sistem için bankaların yanı sıra Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ve Trafik Tescil Müdürlükleri ile elektronik bağlantılar kurularak otomasyon sistemi ve veri paylaşımı yoluyla, vergi borcunu ödemeyen mükellefin banka hesaplarının durumu, gayrimenkul, araba ve diğer mal varlıkları anında görülebilecektir.

İnternet Vergi Dairesi, kamu idarelerinde saydamlık ve kaliteli hizmet sağlama konusunda devletin bireye ait tuttuğu

kayıtlar anlamında ilk uygulamalardandır. Ayrıca e-maliye kapsamında yürütülen Bütçe Yönetim ve Enformasyon Sistemi (BYES), Milli Emlak Otomasyon Projesi (MEOP), Nakil Vasıtaları Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (MOTOP) gibi birçok proje bulunmaktadır.⁷

E-Fatura Uygulaması

Genel olarak elektronik fatura sistemi, kurumların düzenledikleri faturalarda bulunan bilgilerin belirlenen standartlarda ve elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığı'na aktırılması suretiyle, faturalara ait ikinci nüshaların kağıt ortamda saklanması zorunluluğunu ortadan kaldıran ve belirli şartlar dahilinde güvenli elektronik imzalı e-fatura kullanılmasına imkân sağlayan bir sistemdir.⁸ Elektronik belge olarak düzenlenen faturaların taraflar arasında dolaşımı ile ilgili oluşturma, gönderme ve alma zamanı gibi önemli kayıtların tarafsız bir biçimde tutulmasını sağlamak ve elektronik belge olarak oluşturulmuş herhangi bir belgenin şekli olarak uygunluğundan emin olmak amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulanmaktadır.⁹

Söz konusu e-faturaların gönderilebilmesi için mükelleflerin elektronik fatura kayıt sistemi kapsamında elektronik olarak fatura gönderme izni alması gerekmektedir. Bununla birlikte mükelleflerin alıcılara iletmek üzere pdf formatında hazırlamış oldukları dosyaların 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu hükümlerine göre güvenli elektronik imza ile imzalanmış olması gerekmektedir.

E-Belge, E-Defter ve E-Kayıt Uygulamaları ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi

E-belge, tüm mal ve hizmet alımları ile giderlerinin elektronik ortamda belgelenmesidir. E-defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlenmesi

şart olan belgelerde yer alan bilgileri içerir. E-defter bilgisayarlı muhasebe programları ile e-belgelerin tamamının ayrıntılı bir şekilde e-kaydının yapıldığı yerdur. E-defter ve e-belge sisteminde bilgilerin bozulmaması, silinememesi ve okunmaz hâle getirilememesi için bir takım önlemlerin alınması gerekmektedir.¹⁰

E-kayıt, elektronik ortamlarda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişilen ve işlenen en küçük bilgi ögesidir. 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 361 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde VUK'un 242'nci maddesinin ikinci fıkrasında verilen yetkiyle kağıt ortamında tutulan, düzenlenen, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar belirlenmektedir.

E-Haciz Uygulaması ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi

E-haciz projesi, kamu alacaklarının süratle tahsili, takip masraflarının ve idare ile ilgili kurumların iş yükünün azaltılması, zaman tasarrufu sağlanması ve haciz uygulamalarının elektronik ortamda yapılması amacıyla geliştirilmiştir. 5479 sayılı Kanun'la üçüncü kişiler nezdindeki varlıkların elektronik ortamda haczine imkân veren yasal düzenleme yapılmış, projenin tarafları olan bankalar ile görüşmeler başlatılmış ve proje alt yapısı oluşturulmuştur.¹¹

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 8'inci maddesine göre aksine bir hüküm bulunmadıkça tebligat yapılmasında VUK hükümleri uygulanmaktadır.

Tebliğatin usulü VUK'un 93-109'uncu maddelerinde "Vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bütün belgeler ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir." ifadesi ile düzenlenmiştir.

Bununla birlikte Kanun'un 98'inci maddesinde "Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır." hükmü yer almakta olup 107/A maddesinde de şu ifadeye yer verilmiştir:

"Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93'üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir. Elektronik ortamda tebliğat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

E-haciz uygulamalarının, e-devlet projesi kapsamında geliştirilen ve VEDOP'tan EVDO'ya uzayan otomasyonlu vergi dairelerinin çalışma etkinliklerinin bir parçası olduğu söylenebilir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ulaştığı teknolojik yetkinlik seviyesi neticesinde, elektronik ortamda vergi borçlusu mükelleflerin bankalarda mevcut olan likit varlıklarına el konulması hedeflendiğinden amme alacağının daha kolay ve etkin tahsili hedeflenmektedir.¹²

E-haczin önceki uygulama deneyimlerinde, banka hesaplarından fazladan tahsilat yapılması, yalnız bir hesabın bakiyesinin borç tahsilatına yeterli olmasına rağmen mükellefin tüm hesaplarına veya borcuna yetecek miktardan fazlasına blokaj konulması, e-haciz bildirimlerine dayanılarak mükellefin kredibilitésinin düşürülmesi nedenleriyle mükellefin ticari yaşamının olumsuz etkilenmesi benzeri haciz uygulanmasından beklenen hedefin dışında olumsuz sonuçlar da ortaya çıkmıştır.¹³

Maliye Bakanlığı'nın Uygulaması ile Gelecek Olan Yenilikler

E-fatura ve e-defter uygulamasının kapsamının genişletilmesiyle 1 Ocak 2016'da yaklaşık 50 bin mükellefin bu uygulamalardan yararlanacağı düşünülmektedir. Uygulama kapsamında aylık yaklaşık 50-60 milyon e-fatura düzenlenmesi beklenirken kullanıcılarının artmasıyla yıllık asgari 1,2 milyar faturanın da e-fatura olarak muhafaza edilmesi öngörülmektedir.

Bu sayede her yıl ortalama 20 bin ağaç kesilmekten kurtulurken ilave 125 milyon lira da kaynak tasarrufu sağlanacaktır. Bu yolla iki yıl içinde e-fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcı sayısının 100 bine, e-defter uygulamasına geçen mükellef sayısının da 50 bine ulaşması amaçlanmaktadır.

Mükelleflere yapılacak bildirimlerin ve tebliğatların elektronik yolla, hızlı ve etkin yapılmasını sağlayacak e-tebliğat uygulaması da Eylül 2015'te hayata geçmiştir. Bu sayede hız, etkinlik ve verimlilik artarken, tebliğatların ulaşım sorununun da ortadan kalkması hedeflenmektedir. E-tebliğat uygulamasıyla yıllık yaklaşık 100 milyon liranın devletin kasasında kalması sağlanacaktır.

Maliye Bakanlığı'nda mükellefler ve mükellefiyetle ilgili olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla yapılan yoklama faaliyetlerinde de 1 Eylül 2015 tarihinde yeni bir dönem başlamıştır.

E-yoklama sistemi ile kayıt dışı ekonomiyle mücadele noktasında önemli bir adım daha atılmış olacaktır. Vergiyle ilgili işlemlerin, gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinden faydalanılarak elektronik ortam yoluyla tespiti mümkün hâle gelecek, böylece yoklama faaliyetlerinin etkinliği önemli ölçüde artacaktır.

Uygulama ile yoklamaya ilişkin talebin oluşturulması, yetkili görevlilere iletilmesi, yoklama fişinin düzenlenmesi, onaylanması ve ilgili memura iletilmesi gibi yoklama sürecine ilişkin tüm aşamalar elektronik ortamda gerçekleştirilecektir. Mükellefler, düzenlenmiş e-yoklama tutanaklarını, İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla görebilme imkânına da sahip olacaktır.

Dünyada Elektronik Vergi Uygulamaları

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan bir çalışmada dünyada elektronik vergi uygulamaları alanındaki gelişmeler aşağıda özetlendiği şekilde sunulmaktadır:¹⁴

AB Ülkelerindeki Uygulamalar

E-fatura uygulamalarının görece eski teknolojiye dayanması nedeniyle gelişen teknolojilere açıklık ve uyum eksikliği yaşanmaktadır. Potansiyel kullanıcıların e-fatura kullanımına adaptasyonu ve güvenlik kaygıları devam etmektedir. Geniş ölçekli yapıların oluşturulamaması nedeniyle KOBİ'lerin katılımı güçleşmiştir. Elektronik faturalamada birden fazla standart ve format bulunması nedeniyle kamu ve mükelleflerin birlikte çalışabilirliği sağlanamamış ve format değişiklikleri ek maliyet unsuru olmuştur.

ABD'deki Uygulamalar

Kamunun e-fatura gelişimine katkısı bulunmamakla birlikte ABD'de e-fatura alanında farklı uygulamalar bulunmaktadır. Şirketler arası pazarlama ya da satış uygulama sektörüyle şirketler ile devlet arasındaki sektör uygulaması farklılık göstermektedir. Tedarikçi şirketlere ilişkin olarak sipariş tahsilat, satın alma ödeme süreçlerindeki e-fatura uygulamasına ağırlık verilmiştir.

Asya Ülkelerindeki Uygulamalar

Çoğu Asya ülkesi e-fatura değişimi konusunda yasal hazırlıklarını tamamlama aşamasındadır. Büyük ölçekli fatura sağlayıcıları kurum portalı ya da internet bankacılığı üzerinden fatura gönderimiyle işe başlamışlardır. Bazı büyük kurumlar hâlihazırda kağıt faturaya paralel olarak fatura sürecinin etkinliğini artırmak için elektronik fatura değişimi yapmaktadır. Çin'de KDV denetimlerine yönelik Golden Tax Project kapsamında KDV kanunlarına uyumu geliştirecek bilgi teknolojilerinin kullanılmasını zorunlu tutulmaktadır. Proje kapsamında e-faturanın bir gereği olarak bilgi teknolojilerinin kullanılması gerekliliğinden bahsedilmiştir. Hindistan'da ise e-fatura çalışmaları hâlen gelişme aşamasındadır. Mevcut uygulama kağıt faturanın pdf formatına dönüştürülüp e-posta vasıtasıyla iletilmesini içermektedir.

Afrika'daki Uygulama

Hindistan'daki uygulamaya benzer olarak pdf faturalar e-posta aracılığıyla veya portal üzerinden müşterilere iletilmektedir. Mısır ve Tunus'ta da elektronik fatura sağlama ve ödeme sistemleri kullanılmaktadır.

Avusturalya'daki Uygulama

Faturaların çoğu kullanıcılara internet ortamında doğrudan veya çevrimiçi indirip yazdırılabilecek şekilde sunulmaktadır.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Kayıtların elektronik ortamda tutulduğu, faturaların elektronik ortamda gönderildiği, vergi incelemelerinin elektronik ortamda gerçekleştiği bir dönemde, vergi danışmanlığının da mevcut değişimle birlikte hareket etmesi zorunlu hâle gelmiştir.

İçinde bulunduğumuz dijital çağda, hizmetlerimiz içerisinde elektronik uygulamaların önemini en üst seviyede tutarken özellikle vergi gibi mükellef nezdinde oldukça önemli bir konuda oluşturulan elektronik sistemlerin güvenilirliğinin her zamankinden daha da önemli hâle geldiğine inanıyoruz. Maliyet odaklı ve mükellefin hayatını kolaylaştıran, zamanını değerli kılan, şeffaf elektronik uygulamalar içinde vergi gibi önem arz eden konularda, gerek kamu gerekse özel sektörün, elektronik sistemlerinin oluşturulması ve mükellef bilgilerinin korunması konularında kaliteden ödün vermemesi gerekiyor.

Elektronik ticaretin hızla ilerlediği, yere ve zamana bağlı olmadan internet üzerinden beğendiğimiz bir ürünü ya da hizmeti dünyanın herhangi bir noktasından alabildiğimiz, üreticinin, tüketicinin ve ürünün birbirinden bu kadar uzakta olabildiği bir dünyada, vergi uygulamalarının ve danışmanlığının da aynı dinamiklikte olması kaçınılmazdır. Aksi hâlde değişime ayak uyduramayan her meslek gibi vergi danışmanlığı da ya zamanla önemini yitirecek ya da yerini başka mesleklere bırakması söz konusu olacaktır.

Vergi danışmanlığının önümüzdeki dönemde eski klasik yöntemlerden ziyade, dijital çağın gerekliliklerine entegre olmuş, elektronik ortamlarda oluşturulan kayıtları, üretilen raporları yorumlayabilen, mükelleflere daha etkin ve kısa sürede ulaşılabilen çözümler sunan bir zeminde gerçekleşmesi beklenmelidir.

REFERANSLAR

- ¹ World Economic Forum (2016): **The Global Competitiveness Report 2015-2016**
- ² Gelir İdaresi Başkanlığı (2015): **Faaliyet Raporu**
- ³ Ersan Öz ve Doğan Bozdoğan (2012): "Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları" Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi.
- ⁴ Semih Işıksal (2004): **E-Devlet Dönüşümünde Kamu Kurumlarının Yapması Gerekenler**, Türkiye Bilişim Derneği Yayını, Ankara.
- ⁵ Tekin Akdemir ve Ersan Öz (2004): "Elektronik Devler ve Vergi Yönetimi-1", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 187.
- ⁶ Güneş Çetin (2010): "Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi", **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt.2, Sayı.1, s.79-86.
- ⁷ Can Coşkun Aktan (2004): **Türkiye'de E-Devlet**, www.canaktan.org/politika/e-devlet/turkiyede.htm
- ⁸ Çetin, a.g.e.
- ⁹ Salim Karadeniz (2012): "Elektronik Defter ve Fatura Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:366.
- ¹⁰ Öz ve Bozdoğan, a.g.e.
- ¹¹ Aydın Kocabeyoğlu (2010): "E-Haciz ve Karşılaşılan Sorunlar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 209, Ankara, s.64-67.
- ¹² Öz ve Bozdoğan, a.g.e.
- ¹³ Kocabeyoğlu, a.g.e.
- ¹⁴ Canan Bağrıyanık (2016): **Dünyada E-fatura**, www.innova.com.tr/pdfs/Dunyada-e-Fatura.pdf

Vergi Yükü ve Vergi Rekabeti



İ. Halil Bağdınlı

Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Kısaca kişilerin toplam gelirlerinden kamuya aktardıkları payı ifade eden vergi yükü, ülkelerin global sermaye ve işgücünü kendi bünyelerinde tutmalarına veya mobilitesini azaltmalarına doğrudan etki etmektedir. Bu nedenle pek çok devlet vergi rekabeti ile dünyadaki sermaye ve iş gücü alanındaki sınırlı kaynaklardan mümkün olan en büyük payı almaya yönelik adımlar atmaktadırlar. Çağımızdaki hızlı teknolojik dönüşümün etkisiyle sermaye ve işgücünün daha mobil hâle gelmesi, vergi yükü ve vergi rekabetinin hem bireyler hem de devletler açısından daha yakından takip edilmesine neden olmuştur.

Kamu finansmanı için tartışmasız en önemli kaynak olan vergilerin, hangi oranda alınacağı bir başka ifadeyle vergi yükünün hangi seviyede olması gerektiği tüm dünyada süregelen bir tartışma konusudur. Buna paralel olarak vergi rekabeti devletlerin ve bireylerin gündeminde son yıllarda daha çok yer almakta ve çözüm önerileri üretilmeye çalışılmaktadır.

Vergi Yükü

Toplam vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı olarak tanımlanabilecek vergi yükü aşağıdaki başlıklar altında ele alınmaktadır:

- Toplam vergi yükü
- Kişisel vergi yükü
- Net vergi yükü
- Gerçek vergi yükü
- Bölgesel vergi yükü
- Sektörel vergi yükü

Toplam vergi yükü bir ülkede genellikle bir yıllık dönemde ödenen vergilerin ülkenin gayri safi yurtiçi hasılasına (GSYH) oranı olarak tanımlanmaktadır. Bireysel kaynakların ne oranda kamuya aktarıldığına dair net bir fikir veren toplam vergi yükü, yarattığı sosyal, siyasal ve ekonomik etkiler nedeniyle yakından takip edilmektedir. Toplam vergi yüküne paralel ele alınabilecek kişisel vergi yükü ise, sübjektif ve objektif vergi yükü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sübjektif vergi yükü, kişilerin vergiye karşı psikolojik tutumlarını ifade etmektedir. Vergi baskısı veya vergi tazyiki adı da verilen sübjektif vergi yükünün hesaplanması mümkün değildir. Objektif vergi yükü ise kişilerin belirli bir dönemde ödedikleri vergilerin aynı dönemde elde ettikleri gelire oranını ifade eder.¹

Vergi yükü kavramıyla ilintili diğer bir kavram ise vergi kapasitesi veya vergi potansiyelidir. Ülkenin vergilendirilebilir ekonomik potansiyelini asgari geçim indiriminin üzerindeki gayrisafi yurtiçi hasıla oluşturmaktadır. Ancak bu potansiyelin tamamının vergilendirilmesi düşünülemez. İktisatçı Colin Clark, 1945 yılında yaptığı bir çalışmada vergi kapasitesinin milli gelirin %25'i civarında olabileceğini ileri sürmüştür.²

Ülkemiz açısından bu alanda bazı çalışmalar bulunsa da özü itibarıyla vergi kapasitesine dair net bir belirleme yapılmasında ciddi sorunlar bulunmaktadır. Bu nedenle vergi kapasitesinin belirlenmesine yönelik en iyi yöntem bu kapasiteyi belirleyecek faktörlerin bilinmesine yönelik çabalar olacaktır. Bu faktörler genel olarak, kişi başına düşen milli gelir, sektörlerin GSYH içindeki payları ile istihdamın sektörel ve milli gelir içindeki dağılımı şeklinde düşünülebilir.³

“Türkiye’nin 1990 ve 2006 yılları arasındaki vergi kapasitesi üzerine yapılan bir araştırmada özetle 15 yıllık dönemde gerçekleşen vergi yükünün planlanan vergi yükünün sürekli altında kaldığı başka bir ifadeyle vergileme kapasitesine ulaşılamadığı görülmüştür.”

Türkiye’nin 1990 ve 2006 yılları arasındaki vergi kapasitesi üzerine yapılan bir araştırmada 15 yıllık dönemde gerçekleşen vergi yükünün planlanan vergi yükünün sürekli altında kaldığı başka bir ifadeyle vergileme kapasitesine ulaşılamadığı görülmüştür.⁴ Ayrıca yıllar itibarıyla ülkedeki vergi yükü tetkik edildiğinde de, optimal vergileme düzeylerine ulaşılamamış olsa dâhi vergi yükünde artışlar olduğu görülmektedir.

GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü (2002 - 20015) (BİN TL)			
YILLAR	GSYH	VERGİ GELİRLERİ	VERGİ YÜKÜ
	(1998 BAZLI)	(*)	(%)
	(1)	(2)	(2/1)
2002	350.476.089	65.188.479	18,6
2003	454.780.659	89.893.112	19,8
2004	559.033.026	111.335.368	19,9
2005	648.931.712	131.948.778	20,3
2006	758.390.785	151.271.701	19,9
2007	843.178.421	171.098.466	20,3
2008	950.534.251	189.980.827	20,0
2009	952.558.579	196.313.308	20,6
2010	1.098.799.348	235.714.637	21,5
2011	1.297.713.210	284.490.017	21,9
2012	1.416.798.490	317.218.619	22,4
2013	1.567.289.238	367.517.727	23,4
2014	1.748.167.817	401.683.956	23,0
2015	1.953.561.332	464.886.790	23,8

(*) Vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil tutarlardır.

Not : 2008-2015 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

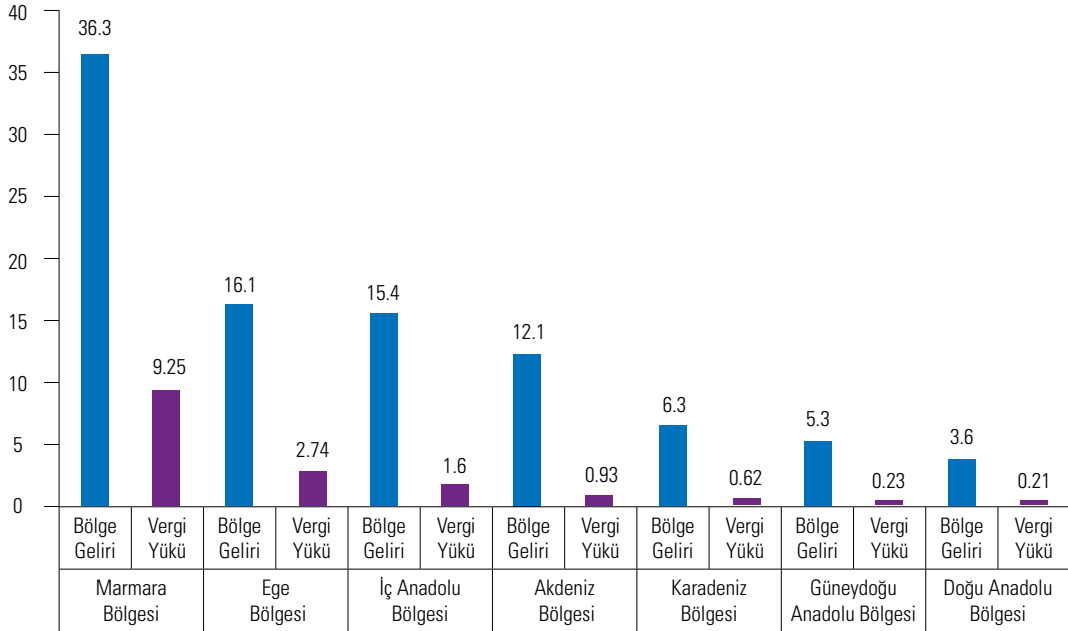
“Mevcut oransal artış toplumun tüm kesimleri üzerindeki vergi yükü artışını değil, aksine kayıtlı mükellefler üzerindeki vergi yükü artışını ortaya koymaktadır.”

Yukarıdaki tablo incelendiğinde %18 bandındaki gelir vergisi yükünün 2015 itibariyle %23,8 seviyelerine ulaşıldığı görülmektedir. Ancak artan bu vergi yükü sağlıklı bir vergi sistemine işaret

etmemektedir. Türkiye pratiğinde kayıt dışı ekonominin yüksekliği, kayıtlı mükellefler üzerinde oransal artışlara yol açmakta ve vergi tabana yayılamamaktadır. Başka bir ifadeyle mevcut oransal artış toplumun tüm kesimleri üzerindeki vergi yükü artışını değil, aksine kayıtlı mükellefler üzerindeki vergi yükü artışını ortaya koymaktadır.

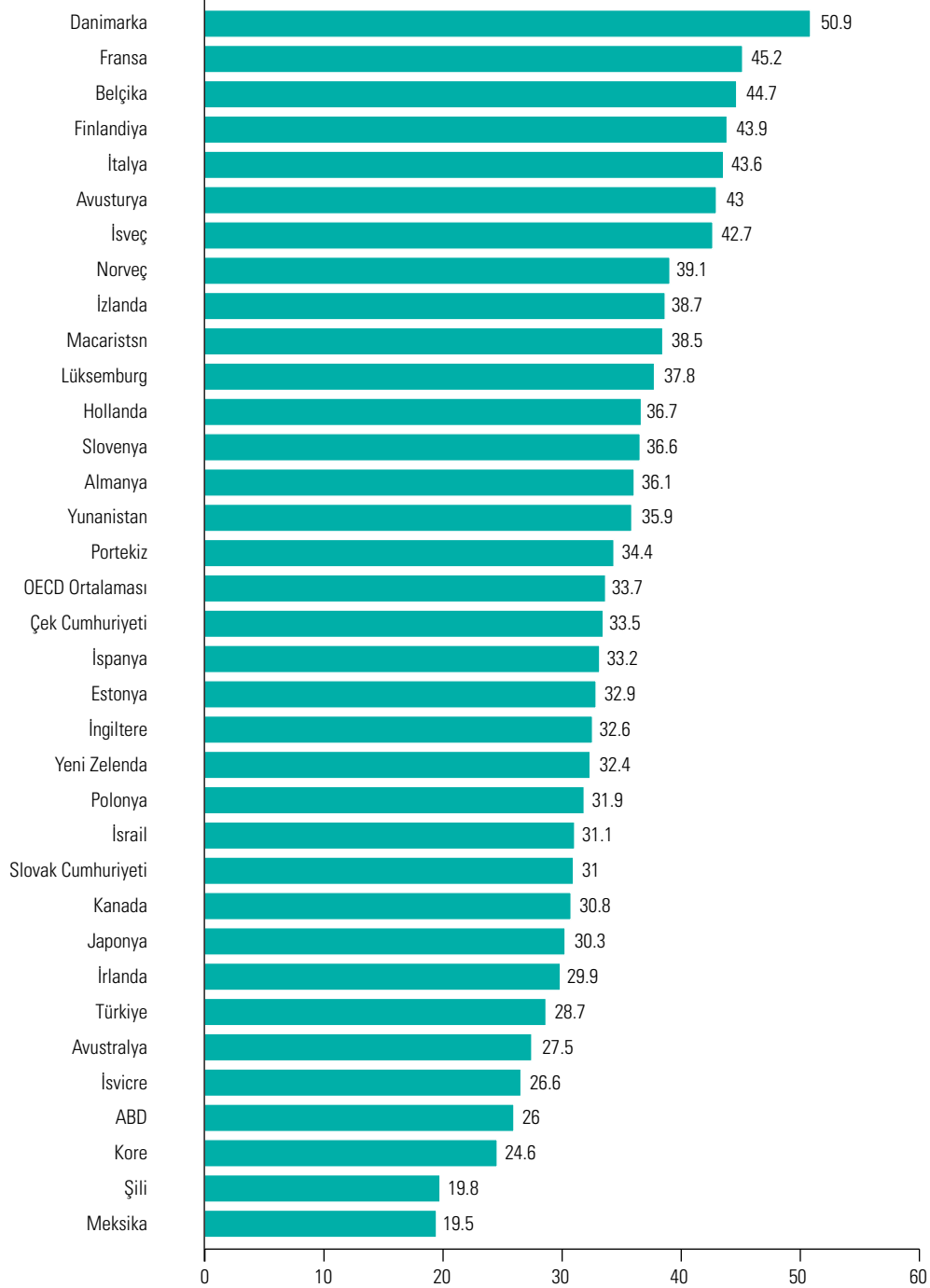
Zira Türkiye'nin bölgesel vergi yükleri üzerine yapılan bir araştırmada da bu durumu teyit etmektedir. 1990 ve 2001 yıllarını kapsayan bu çalışmada bölgeler itibariyle ortalama vergi yükü aşağıda yer aldığı tespit edilmiştir:⁵

Ülkeler itibariyle vergi yüküne baktığımız zaman ise ülkemizdeki vergi yükünün OECD üyesi ülkelerdeki vergi yükü oranlarının altında olduğu görülmektedir.



% GSYH

Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı (Piyasa Fiyatlarıyla 2014)



Tablonun yıllar itibariyle değişiminde, özellikle Türkiye açısından da son yıllarda oranların az da olsa artış gösterdiğini görmekteyiz. Bu artışın temelinde yatan en önemli etkenin yaşanan ekonomik kriz olduğu düşünülmektedir. Yeterli tasarruf

hacmine sahip olamayan Türkiye'ye doğrudan yabancı sermaye akışının da istenen düzeyde gerçekleşmemesi nedeniyle, hükümet vergi yoluyla gelir elde etmeye itilmiş görünmektedir.

Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, geniş anlamda, vergilendirme yetkisine sahip idari birimlerin (yerel yönetimler, eyaletler, devletler) vergi politikalarının diğer idari birimler üzerinde meydana getirdiği etkiler olarak tanımlanabilir.⁶ Rakiplerine kıyasla firma ve bireylere vergisel kolaylıklar sağlamak suretiyle üstün bilgi ve tecrübe sahibi kalifiye beşeri sermayeyi, üretimi, istihdamı, yenilik ve icatları artıracak yabancı sermayeyi ülkesine çekmeye çalışan idari birimler vergi rekabetinden, rakipleri aktif misillemeye başvurmadiği sürece, yarar sağlarken bu rekabete karşı koymayan veya koymakta geciken veya bu uygulamanın sonuçlarından olumsuz yönde etkilenen idari birimler vergi rekabetinin mağdurları konumundadırlar.⁷ Vergi rekabeti tanımlarından yola çıkılarak, vergi rekabetinin üç unsuru olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir:

- Vergi rekabeti rekabet gücünü artırarak yabancı yatırımları ülkeye çeker.
- Vergi rekabeti ile ülkeler küreselleşme sürecinde vergi sistemlerini diğer ülkelerin sistemleri ile uyumlaştırmakta ya da yakınlaştırmaktadırlar.
- Vergi rekabeti dolayısıyla elde edilecek vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşviklerle gerçekleşmesi söz konusudur.

Vergi rekabeti ile ilgili olarak kimi yazarlar bu kurumun zararları üzerine odaklanmaktadır. Örneğin J. Slemrod, vergi rekabetinin bazı ülkeler için zararlı etkilerinin olabileceğini ve ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasının bütün ülkelerin refahlarını artıracığını söylemektedir. Kimi yazarlar ise

vergi rekabetinin ülkelere sağladığı faydalardan hareketle yararları üzerine odaklanmaktadır.⁸

Farklı şekillerde karşımıza çıkan vergi rekabeti genellikle yatay ve dikey olmak üzere iki ana başlık altında ele alınmaktadır: Vergi rekabetinin farklı devletler arasında global bazda gerçekleşmesini ifade eden yatay vergi rekabeti daha fazla araştırma ve incelemeye konu olmaktadır. Vergi rekabetinin sadece, farklı düzeyde idari birimler arasında gerçekleşmesi ise dikey vergi rekabetini gündeme getirmektedir.

Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri

Kapitalist ekonominin temelini oluşturan rekabetin vergi alanındaki olumlu yönlerine odaklananlar, vergi rekabetinin ülkeye sağlayacağı artıları ileri sürmektedirler.⁹ *Bu yaklaşım gereğince vergi rekabetinin olumlu etkileri üç ana başlık altında ele alınabilmektedir:*¹⁰

- Vergi indirimleri ve yabancı yatırımların artması
- İstihdam seviyesini yükseltmesi
- Daha etkin kamu hizmeti sunulması

Ülkelerin vergi oranlarında yaptıkları indirimlere bağlı olarak uluslararası sermaye yatırımlarını kendilerine çekmelerinin önemini ispat açısından örnek olarak İrlanda çok tepki çeken kararı ile 1980'den 2000'li yıllara kadar kurumlar vergisi oranını %50'den %24'e ve 2002 yılında %16'ya 2003 yılında ise %12,5'e indirmesine paralel olarak gelir vergisinde de aynı dönemde tarifinin üst sınırını %60'dan %42'ler seviyesine indirebilen İtalya ve Japonya başta olmak üzere birçok ülkeden yabancı doğrudan yatırımları kendi ülkesine çekmeyi başarmıştır.¹¹

Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri

Zararlı vergi rekabeti veya etik olmayan vergi rekabeti olarak da anılan vergi rekabetinin olumsuz etkileri küresel düzeyde hissedilmektedir. Vergi rekabetinin olumsuz etkileri aşağıdaki başlıklar altında sıralanmaktadır:¹²

- Sermaye akımlarının sapması (finansal sermaye akımları üzerinde doğrudan, reel yatırım akımları üzerinde ise dolaylı etki)
- Vergi sistemlerinde adil olmayan bir yapının oluşması
- Vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyumlarının zorlaşması
- Vergilerin ve kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin değişmesi
- Vergi yükünün işgücü, servet ve tüketim gibi daha az hareketli vergi konularına kayması
- Vergi yönetim maliyetlerinin artması

Bir noktaya kadar olumlu etkileri ile mikro ve makro bazda olumlu etkileri ile öne çıkan vergi rekabeti bir noktadan sonra ciddi sorunlara yol açabilmektedir. Bu alanda yaşanan en ciddi sorun vergi rekabeti nedeniyle çok yüksek tutarlı sermayenin ülkelerin takip ve denetiminin çok zor olduğu vergi cennetlerine kayması olmuştur.¹³ Küresel terör ve uyuşturucu kartellerine de ciddi fırsatlar sunan bu yönü ile vergi rekabeti dünya barış ve huzurunu da tehdit eder hâle bürünmüştür.

Uluslararası Vergi Rekabetinin Boyutları

Günümüzde sermayenin mobilitesi arttıkça ülkelerin söz konusu sermayeyi çekme konusundaki rekabetlerinin kurumlar vergisi oranlarında dibe doğru bir yarış ile neticelenmesinin

vergi hasılatında da kayıplara yol açtığı hususundaki endişeler giderek artmaktadır. Yine bu durumun kurumlar vergisi hasılatında yol açacağı muhtemel kayıpların mobilitesi düşük emek gibi faktörler üzerindeki vergi yükünü artırması sonucunda işsizliği de tırmandırabileceği ve nihayetinde nitelikli işgücünün vergi yükü düşük ülkeleri tercih edeceği düşünceleri tartışılmaya başlanmıştır.¹⁴

KPMG'nin yıllık olarak küresel ölçekte yaptığı "2012 Kurumlar Vergisi ve Dolaylı Vergi Oranları" konulu araştırması vergi rekabetinde yaşanan gelişmelerin vergi oranları üzerindeki etkisini de net olarak ortaya koymaktadır. Araştırmaya göre geçmiş yıllara benzer bir şekilde, küresel ölçekte dolaylı vergilerde artış; kurumlar vergilerinde düşüş eğiliminin sürdüğü gözlemlenmektedir. Bu esnada dünya genelinde ortalama kurumlar vergisi oranı ise aşağı yukarı aynı düzeyde kalmıştır. 2012 yılında bir önceki yıla göre sadece 0,09 puan azalarak, %24,43 olarak hesaplanmaktadır. 2013 yılında birçok ülkenin bütçe tekliflerinde kurumlar vergisi oranı kesintisi görülmektedir. Bu ülkeler arasında Meksika ve İsveç gibi farklı bölgelerdeki ve farklı gelişmişlik düzeyindeki ülkelerin yer alması dikkat çekicidir.

Ancak son yıllarda yaşanan küresel krizlerin etkisiyle hükümetler vergi oranlarında yukarı yönlü revizyona gitmek zorunda kalmaktadır. Zira KPMG tarafından yapılan 2015 Küresel Vergi Oranları Anketi'nde geçmiş 10 ila 15 yılın standartları referans alındığında vergi oranında görece yukarı yönlü küçük bir hareketlilik yaşandığı görülmüştür. Ankete göre, küresel ortalama kurumlar vergisi oranı 2014 yılında %23,64, 2015 yılında ise %23,68 olmuştur.

Ortalama KDV/mal ve hizmet vergisi oranı neredeyse hiç değişmeyerek %15,79'da kalmıştır. Bireysel gelirlerden alınan vergiler %0,41'lik bir artış kaydederek ortalama %31,53 olmuştur. İşverenlerin ödemekle yükümlü olduğu sosyal güvenlik oranları %0,66 artarak ortalama %16,88'e yükselmiş, çalışanların ödemekle yükümlü olduğu sosyal güvenlik oranları ise %0,52 artış kaydederek %10'a yükselmiştir. Uzun vadede daha derin bir inceleme yapıldığında ise hükümetlerin oldukça aktif oldukları görülmektedir.

Bu ankette 2015 yılında Birleşik Arap Emirlikleri %55 ile en yüksek kurumlar vergisi oranına sahip ülke olmuştur. Amerika %40 ve Japonya oran azaltmasına rağmen %33,06 ile yüksek kurumlar vergisi uygulayan ülkeler olarak görülmektedir. Ancak yasal vergi oranı ile ekonomik olarak uygulanan efektif vergi yükünün farklı olabileceğine dikkat çekmek gerekmektedir. Örneğin Birleşik Arap Emirlikleri'nde birçok kazanç vergiye tabi olmadığı için, uygulanan efektif vergi yükü sıfıra yakındır.

Diğer taraftan Karadağ %9 ile vergi rejimi olan ülkeler arasında en düşük kurumlar vergisi oranına sahip ülkedir. Sırbistan, Paraguay ve Katar gibi diğer ülkeler %10'a yakın kurumlar vergisi yükü ile diğer düşük kurumlar vergisi yükü olan ülkeler olarak göze çarpmaktadır. Dolaylı vergilerde Macaristan %27, İzlanda %24, İsveç, Danimarka, Norveç ve Hırvatistan %25 gibi Avrupa ülkeleri en yüksek dolaylı vergi oranı uygulayan ülkeler olarak görülmektedir. Diğer taraftan Aruba %1,5 ile en düşük dolaylı vergi oranına sahip ülke olurken; bunu Japonya %8 ile Kanada, Yemen ve Nijerya gibi yaklaşık %5 dolaylı vergi yükü olan ülkeler takip etmektedir.

Uluslararası Vergi Rekabetinde Kullanılan Araçlar

Vergisel ve finansal teşvikler yanında diğer teşvik unsurları da kullanılmak suretiyle hayata geçirilen vergi rekabeti özellikle gelişmekte olan ülkeler için vazgeçilmez bir uygulama olmuştur. Vergisel teşvikler başlığı altında özellikle gelir üzerinden alınan vergi oranlarında yapılan indirimler, vergi tatilleri, serbest bölgeler, yatırım indirimi yöntemlerine başvurulmaktadır. Uygulamada finansal teşvikler, devlet tarafından bir alana yapılan hibe, uzun vadeli veya düşük maliyetli finansman sağlanması veya olası yüksek riskli yatırımlarda riske ortak olunması şeklinde karşımıza çıkabilmektedir. Finansal olmayan teşvikler ise, arazi tahsisi, serbest bölgeler kurulması, yatırımlar karşılığında yüksek tutarlı ithalatların ilgili ülke veya firmalardan yapılması olarak görülebilmektedir.¹⁵

Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Uluslararası İşbirliği Girişimleri

Günümüzde uluslararası sermayeyi çekme yarışı içinde giderek hız kazanan vergi rekabeti olgusunun ülkelerin vergi matrahlarını aşındırdığı gerekçesiyle hem AB hem de OECD bünyesinde vergi rekabetine karşı eş güdümlü bir kampanya başlatılmıştır. OECD'nin 1996 Mayıs ayında yapmış olduğu toplantıda zararlı vergi rekabetinin yatırımlar, finansal kararlar ve ülkelerin vergi matrahları üzerindeki bozucu etkilerinin bertaraf edilebilmesi için tedbirler geliştirilmesinin gerekliliği tartışılmış, bu karar G7 ülkelerinin aynı yıl 28 Haziran'da Fransa'nın Lyon kentinde yaptıkları birleşimde de onaylanmıştır.¹⁶

1996 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu önerisi ile yeni bir yaklaşım gündeme gelmiştir. Bu önerilerle

uluslararası vergi rekabeti baskısının mali hareket alanını vergi kanunlarının birlik tarafından koordine edilmesinden daha fazla sınırladığının anlaşılması ile AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi ECOFIN’de kabul görmüştür. Yeni yaklaşım sonucunda hazırlanan ve aşağıda yer aldığı şekilde üç bölümden oluşan vergi paketi ise 01.12.1997’de kabul edilmiştir:

- Şirketlerin vergilendirilmesinde temel kurallar
- Topluluk içinde faiz gelirlerinin asgari düzeyde vergilendirilmesine ilişkin direktif önerisi
- Bağlı şirketler arasında gayri maddi hak ve faiz bedeli ödemelerine ilişkin direktif önerisi¹⁷

Zararlı Vergi Rekabeti Unsurlarının Ortadan Kaldırılması Konusunda AB’deki Güncel Gelişmeler

Avrupa Birliği özellikle kurumlar vergisi oranının aşındırılması sonucunu doğuran vergi rekabetinin zararlı etkilerini azaltmak amacıyla bir dizi çalışmalar yürütmektedir. Bu kapsamda 2002 yılında yayınlanmış ve kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesi ile sınır ötesi ekonomik aktiviteleri engelleyici vergisel uygulamalar ve bunların çözümleri konularını içeren komisyon raporu en önemli doküman olma özelliğini korumaktadır. Ancak anılan raporda bazı tespit ve çözüm önerilerine yer verilse de hâlen AB bünyesinde de vergi rekabetinin zarar verici etkilerinin giderilmesi noktasında istenilen adımların atılmış olduğunu söylemek çok zordur.

Vergi Rekabetinde Türkiye’nin Yeri ve Gelecek Beklentileri

Gelişmekte olan her ülke gibi ülkemizin de tasarruf seviyesinin çok düşük olması, doğrudan yabancı sermaye girişinin önemini bir kat daha artırmaktadır. Kısa vadede yabancı sermaye girişini

teşvik edecek yapısal bir değişiklik olmadığı takdirde, ülkemizin yabancı sermaye girişinde radikal bir değişiklik yaşamayacağını söyleyebiliriz. Özellikle ABD ve AB ekonomilerindeki gelişmeler, gelişmekte olan ekonomiler üzerinde negatif yönlü gelişmelere sahne olmakta ve uzun yıllar sonra ilk defa gelişmekte olan ülkelere sermaye çıkışlarına rastlanılmaktadır.

Doğrudan yabancı sermayenin gelişmekte olan ülkelere çekilme eğilimi hiç şüphesiz aralarında ülkemizin de olduğu gelişmekte olan ülkelere, daha agresif vergisel tedbirleri gündeme getirebilecektir. Yapılan araştırmalarda, doğrudan yabancı sermayenin yatırım kararlarında, vergi oranlarının temel belirleyici olmadığı görülse de önemli bir motivasyon unsuru olduğu açıktır.

KPMG araştırma sonuçlarına baktığımızda da, Türkiye’de uygulanan genel kurumlar vergisi oranının (%20) gerek Avrupa Birliği (%22,6), gerekse OECD ülkeleri (%25,25) ortalamalarından düşük olduğu gözlenmektedir. Ancak kurumlar vergisi alanındaki küresel düşüş eğilimi ile fark giderek kapanmakta; Türkiye’nin bu alandaki vergi avantajı giderek azalmaktadır. Her ne kadar teşvikli yatırımlar için indirimli kurumlar vergisi gibi avantajlar söz konusu olsa da bu teşviklerin belirli koşullara bağlı olduğu ve bu sebeple yabancı yatırımcılar için uygulama alanının kısıtlı olduğu söylenebilir.

Diğer taraftan Türkiye daha fazla uluslararası ölçekte iş yapan yerli ve yabancı yatırımcılara sahip oldukça, vergiye tâbi gelirin ülkelere dağıtılmasına ilişkin transfer fiyatlaması politikalarının da gerek şirketlerin vergi yönetiminde, gerekse vergi idaresi incelemelerinde önem kazanmaya devam edeceği görülmektedir.

“Türkiye’nin farklı tarihlerde başvurduğu vergi oranlarında indirim, serbest bölge uygulamaları, yatırım teşvik tedbirleri gibi uygulamaların yakın gelecekte de devam ettirilmesi kuvvetle muhtemel görünmektedir.”

Türkiye’de uygulanan dolaylı vergi oranlarına baktığımızda, mal ve hizmetlerden alınan genel KDV oranı olan %18, OECD ortalaması olan %18,85’e yakın olmakla birlikte dünya ortalaması olan %15,50’nin üzerinde seyretmektedir. Diğer yandan, bu araştırmaya dâhil olmayan ve Türkiye’de uygulanan diğer dolaylı vergileri (özel tüketim vergisi gibi) dikkate aldığımızda, fiili dolaylı vergi yükünün Türkiye’de çok daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum bütçe gelirlerine bakıldığında da açıkça ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %70’i harcamalar üzerinden alınan KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilerden oluşmaktadır.

Türkiye’nin farklı tarihlerde başvurduğu vergi oranlarında indirim, serbest bölge uygulamaları, yatırım teşvik tedbirleri gibi uygulamaların yakın gelecekte de devam ettirilmesi kuvvetle muhtemel görünmektedir. Ancak hukuk sistemi ve vergisel düzenlemelerdeki yetersizliklerin yabancı yatırımcılarda güven kaybına yola açabileceği de gözden uzak tutulmamalıdır. Ülkemiz global gelişmeleri göz önüne alarak vergi rekabeti alanında gerekli adımları mutlaka atmalıdır.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Dünya genelinde gelişmekte olan ve gelişmiş ülkelerde farklı oranlarda karşımıza çıkan vergi yükleri hâlen tüm devletlerin en önemli öncelikleri arasında yer almaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde gelir üzerinden alınan vergilerde oransal azalma görülmesine karşın gelişmiş ülkelerin de oransal indirim hareketine kayıtsız kalmadıkları gözlenmektedir.

Zarar verici etkilerinin hangi noktadan itibaren gündeme geldiği ciddi bir tartışma konusu olsa da vergi rekabetinin zararlı etkilerinden korunmak için başta OECD olmak üzere pek çok ülkede çeşitli çalışmalar yapılmaktadır.

Ancak zararlı etkileri nedeniyle önleyici tedbirler alınması için ciddi çabalar sarf edilse dâhi, vergi rekabetinin özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki olumlu etkileri nedeniyle, kısa vadede standart bir yapı içinde çözüme kavuşması mümkün görünmemektedir. Bu nedenle ülkemizin de pek çok ülkedeki gelişmeleri yakından takip ederek vergi rekabetinin verebileceği zararlardan korunmak için gerekli tedbirleri zamanında alması gerekecektir. Bu çalışmalar esnasında, vergi adaletinin temeli vergi yükünün bireyin ödeme gücüne göre ayarlanmasına özel bir önem verilmelidir. Aynı zamanda vergi politikaları ülkedeki yatırım ortamını destekleyici şekilde oluşturulmalı ve hayati önem taşıyan genel yatırım iklimine zarar vermemek öncelikler arasında bulunmalıdır.

REFERANSLAR

- ¹ Mehmet Arslan (1992): "Vergi Yükü ve Türkiyede'ki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım
- ² Ceyhan İnaltong (2012): "Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 369, Mayıs.
- ³ Asuman Altay (2007): "Vergileme Kapasitesinin Ekonomik-Mali Sınırları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs.
- ⁴ Deniz Dursun Günay (2008): "1990-2006 Yılları Arası Türkiye'nin Vergi Kapasitesinin Hesaplanmasına Ait Bir Araştırma", **Maliye Finans Yazıları**, Nisan, Sayı:79.
- ⁵ Abdullah Tekbaş ve Gökhan Dökmen (2007): "Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı", **Maliye Dergisi**, Temmuz Aralık, Sayı:153.
- ⁶ Chris Edwards ve Veronique De Rugy, (2002): "International Tax Competition: A 21st-Century Restraints On Government", **Policy Analysis**, No: 431, April.
- ⁷ Coşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural (2004): "Vergi Rekabeti", **Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 22, Ocak-Haziran.
- ⁸ Ersan Öz ve Sevinç Yaraşır (2009): **Maliye Araştırma Merkezi Konferansı**, 52. Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi.
- ⁹ Özgür Saraç (2006): **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara.
- ¹⁰ Ramazan Armağan ve Murat İçmen (2012): "Vergi Rekabeti ve Türkiye'ye Yansımaları", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17:2.
- ¹¹ Türkan Öncel ve Yenal Öncel (2004): "Uluslararası Vergi Rekabeti", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansı**, 43. Seri, İstanbul
- ¹² E. Ferhatoğlu (2004): **Genişleme Sonrasında Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları**, www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-2.htm
- ¹³ N. Semih Öz (2005): "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Mart.
- ¹⁴ M. Devereux, R. Griffith ve A. Klemm (2002): "Corporate Income Tax Reforms and Tax Competition", **Economic Policy**, Volume 17, Issue 35.
- ¹⁵ F. Hubert ve N. Pain(2002): "Fiscal Incentives, European Integration and the Location of Foreign Direct Investment", **The Manchester School**, Blackwell Publishers Ltd., Volume 70.
- ¹⁶ Murat Çak (2008): **Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- ¹⁷ Adnan Erdal (2015): **Avrupa Birliğinde Vergi Rekabeti ve Vergi Uyumlaştırması**, www.ejovoc.org/makaleler/may_2015/pdf/04.pdf

Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılmasında Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü



Murat Palaoğlu
Şirket Ortağı,
Gümrük ve Dış Ticaret

Türkiye'nin dış ticaret hacmi 2015 yılsonu verileriyle 350 milyar doları aşmış, buna paralel olarak dış ticaret ve gümrük işlemleri de ciddi bir yükseliş göstermiştir. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin dış ticarettten daha fazla pay almaya başlaması işlem sayısındaki artışa önemli bir katkıda bulunmaktadır. Bu gelişmelere paralel olarak gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergiler hazine açısından önemli bir düzeye ulaşmıştır. Öyle ki ithalde alınan KDV ve gümrük vergisi, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içinde en büyük paya sahip vergi sınıfı olmasında en önemli etken hâline gelmiştir.

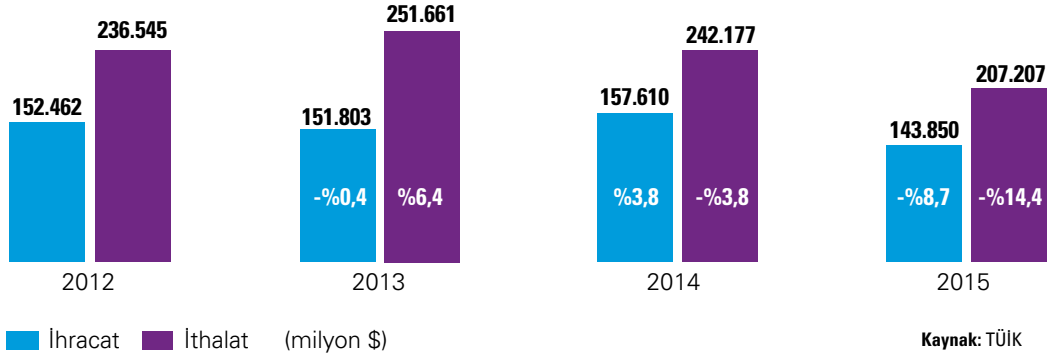
Gümrük idareleri, transit ve antrepo işlemlerinin yanı sıra, 350 milyar ABD dolarından fazla dış ticaret işleminin hızla gerçekleştirilmesi ve denetlenmesini sağlarken toplam vergi gelirlerinin neredeyse %20'sinin tahakkuk ve tahsilini gerçekleştirmektedir. Günümüzün iş dünyasına ve uluslararası kurallara uyum sağlama ihtiyacı sonucunda gümrük işlemlerini daha etkin yapabilmek için yeni düzenlemeler geliştirilmektedir. Bu düzenlemelerle kişilere belirli şartlar altında kolaylıklar sağlanırken bu şartların devamlılığı için yeni sorumluluklar da yüklenmektedir. Bu yeniliklerin başında yetkilendirilmiş yükümlü statüsü sahibi veya gelecekteki muhtemel adıyla yetkilendirilmiş ekonomik operatör uygulaması gelmektedir. Güvenilir addedilen yetkilendirilmiş ithalatçı ve ihracatçıların kendi iç denetimlerini yaptığı, kayıtlarını ve işlemlerini belirlenen standartlara göre gerçekleştirdiği, şeffaflık ve güvenilirlik konularında kriterleri yakaladıkları bu uygulama, gümrük işlemlerinin daha etkin ve hızlı bir şekilde yapılmasına önemli bir katkı sağlayacaktır. Gümrük işlemlerinin kolaylaştırılmasına yönelik yeni bir uygulama olan yetkilendirilmiş yükümlü mekanizmasının etkin bir şekilde uygulanması gerek dış ticaret yapan şirketleri gerek kamuyu yakından ilgilendirmektedir.

Uluslararası Ticaretin Kolaylaştırılmasına Yönelik Çalışmalar

Dünya ticaret hacminde yaşanan artış karşısında çok karmaşık bir yapıya sahip olan gümrük işlemlerinin uyumlaştırılması ihtiyacı ortaya çıkmış, uluslararası ticaretin kolaylaştırılması yönünde ülkelerin ortak iradeleri ile gümrük işlemlerinde bir takım yeni uygulamalar kararlaştırılmıştır. Uluslararası ticaretin kolaylaştırılmasına yönelik ilk önemli adım ortak transit uygulamasının hayata geçirilmesidir. Bu uygulamayla ortak transit sözleşmesine taraf olan ülkelerdeki firmalar tek belgeyle ticaret konusu eşyayı sınırların ötesine

taşıma fırsatına kavuşmuştur. Ortak transit uygulaması taşıma maliyetlerini düşürmüştü ve gümrük idarelerinde eşyaların bekleme süresini azaltmıştır. Gümrük idarelerindeki bekleme süresinin azalması aynı zamanda dış ticaret işlemlerinin özellikle sınır kapılarında daha hızlı bir şekilde yapılmasını sağlamıştır. Ortak transit uygulaması her ne kadar dış ticaret konusu eşyaların taşınmasını kolaylaştırmış olsa da iç gümrük idarelerindeki yasal prosedürler ithalat ve özellikle ihracat işlemlerinin yeterince hızlı gerçekleştirilmesine engel olması uluslararası ticareti daraltıcı bir etki yaratmaktadır.

Yıllar Bazında Dış Ticaret Verileri



"Gümrük işlemlerinin kolaylaştırılmasına yönelik önemli bir uygulama olan yetkilendirilmiş yükümlü statüsü, dış ticaret yapan kişiler için birçok yenilik ve kolaylıklar getirerek önceden gümrük idaresinin sorumluluğunda olan bazı işlemlerin mükellefler tarafından yapılmasına imkân sağlamıştır."

Yetkilendirilmiş yükümlü uygulaması, gümrük işlemlerini hızlandırmak ve uluslararası tedarik zinciri güvenliğini sağlamak amacıyla 2013 yılında hayata geçirilmiştir. Avrupa'da Yetkilendirilmiş Ekonomik Operatör adıyla anılan bu mekanizmanın 1 Mayıs 2016'da yürürlüğe giren Avrupa Birliği Gümrük Kanunu uyumlaştırması çalışmaları sonucunda ülkemizde de ekonomik operatör adıyla devam etmesi beklenmektedir.¹ Gümrük işlemlerinin kolaylaştırılmasına yönelik önemli bir uygulama olan yetkilendirilmiş yükümlü statüsü, dış ticaret yapan

kişiler için birçok yenilik ve kolaylıklar getirerek önceden gümrük idaresinin sorumluluğunda olan bazı işlemlerin mükellefler tarafından yapılmasına imkân sağlamıştır.

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü

Gümrük yükümlülüklerini yerine getiren, kayıt sistemi düzenli ve izlenebilir, mali yeterliliğe, emniyet ve güvenlik standartlarına sahip olan, kendi içinde otokontrol yapabilen ve daha da önemlisi güvenilirliğini ispat eden firmalara Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından verilen birtakım imtiyaz ve kolaylık sağlayan statü, yetkilendirilmiş yükümlü olarak adlandırılmaktadır. Yetkilendirilmiş yükümlü uygulamasında gümrük idarelerinde gerçekleştirilen beyan verilmesi, eşyanın gümrüğe sunulması veya fiziki denetimi gibi birtakım gümrük işlemlerinin şirketlerin kendi merkezlerinde gerçekleştirilmesiyle, gümrük idaresi kendi yetkilerinin bir kısmını özel sektöre devretmektedir.

Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği uyarınca yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne sahip olmak isteyen kişilerin aşağıdaki şartları sağlamaları gerekmektedir:

- Emniyet ve Güvenlik Koşulu:** Şirketlerin gümrük işlemlerini yerine getirdikleri binaların, depo alanlarının izinsiz girişleri engelleyecek şekilde tasarlanması ve çalışanlarının güvenilir olması
- Mali Yeterlilik Koşulu:** Başvuru sahibinin, mali durumunun taahhütlerini karşılamaya yeterli olduğunu göstermesi
- Ticari Kayıtların Güvenilir ve İzlenebilir Olması Koşulu:** Başvuranın ticari ve varsa taşımaya ilişkin kayıtlarının gümrük kontrollerinin doğru ve etkin bir şekilde yapılabilmesine elverişli ve

eşya hareketlerini gösterecek şekilde izlenebilir olması

- Güvenilirlik Koşulu:** Bu koşulda, şirketin ve şirket çalışanlarının gerek Gümrük Kanunu gerekse diğer ceza koyan Kanunlara aykırı davranmaması ve belli suçlardan ceza almaması gerekmektedir.

Bu koşulların her birinin ispatı, sağlanması ve devamlılığı birçok alt koşula ve belge teminine dayanmaktadır. Örneğin şirketler bilgi sistemlerinin güvenilir olduğunu ispat etmek için diğer belgelerin yanında ISO 27001 Bilgi Güvenliği Sertifikası almak durumundadır.

Yetkilendirilmiş Yükümlü Başvuruları

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü başvuruları şirket merkezine en yakın Gümrük Müdürlüğü'nün bağlı bulunduğu Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü'ne yapılır ve başvuruda aşağıdaki belgeler sunulur:

- Başvuru Formu
- Soru Formu
- Adli sicil belgeleri/beyan formları
- SGK ve Vergi Dairelerinden alınacak Borcu yoktur belgeleri
- Mali durumunu gösteren YMM Raporu
- ISO 9001 ve ISO 27001 Sertifikaları

Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü tarafından yapılan kontrol neticesinde herhangi bir eksikliğin bulunmaması durumunda başvuru değerlendirilmek üzere Risk Kontrol Genel Müdürlüğü'ne gönderilir. Risk Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yapılan değerlendirme üzerine bir Gümrük ve Ticaret Müfettişi görevlendirilerek yerinde denetim yapılır ve gerekli şartları taşıyan şirketlere Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası

düzenlenir. Bu sertifikaya sahip şirketler yetkilendirilmiş yükümlü olarak gümrük ve dış ticaret kolaylıklarından istifade ederler.

Başvuru şartlarının bir kısmının kaybedilmesi durumunda yetkilendirilmiş yükümlü statüsü söz konusu şartlar yeniden sağlanana kadar askıya alınmaktadır. Şartların tamamen kaybedilmesi durumunda ise verilen statü geri alınmaktadır.

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü Süresi

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü süreye bağlı olmaksızın verilmekte olup sertifika düzenlendiği tarihten sonraki ilk iş günü geçerli olur. Sertifika başvuru sırasındaki şartların ortadan kalkması durumunda iptal edilir. Sertifika temininde sağlanan koşulların devamlılığı esastır. Bu devamlılığı sağlamak için yükümlülerin iç denetim mekanizması kurmaları ve gerekli danışmanlık / denetim hizmetlerini almaları beklenir. Bunun yanında yükümlülerin gerekli şartları sağlamaya devam ettiklerini tespit etmek için belirli aralıklarla kamunun kendi denetimini yapması sürpriz olmayacaktır.

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsünün Sağladığı Ayrıcalıklar

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne sahip şirketlerin sahip oldukları ayrıcalıklar aşağıda sıralanmaktadır:

Basitleştirilmiş Usullere İlişkin Kolaylıklar

İhracatta Yerinde Gümrükleme: İhracat eşyasının gümrük işlemlerinin eşya gümrük idaresine sunulmadan şirketin tesislerinde yapılabilmesine olanak sağlayan kolaylıktır. Bu sayede ihracatçı ürünlerini doğrudan kendi işyerinde yükleyerek taşıtı mühürleyebilecek ve eşyayı yurt dışına sevk edebilecektir.

İthalatta Yerinde Gümrükleme: İthalat eşyası gümrük işlemlerinin şirketin tesislerinde yapılabilmesine ilişkin kolaylıktır. İthalatçıların ithal eşyasını gümrük müdürlükleri veya antrepolarda tutmalarına gerek olmadan kendi tesislerinde depolamaları ve bu sahalarda ithal etmeleri ciddi bir maliyet avantajı sağlamaktadır.

İzinli Gönderici: Lojistik şirketlerinin transit eşyasını hareket gümrük idaresine sunmadan gümrük işlemlerini kendi tesislerinde yapabilmesine ilişkin kolaylıktır.

İzinli Alıcı: Lojistik şirketlerin transit eşyasını, varış gümrük idaresine sunmadan, gümrük işlemlerini kendi tesislerinde yapabilmesine ilişkin kolaylıktır.

Teminatlı İşlemlerde Kolaylık: Teminat gerektiren gümrük işlemlerinde her bir işlem için ayrı ayrı teminat vermek yerine tek bir teminatla bütün işlemlerin tamamlanabilmesi ve kısmi oranda teminat verilebilmesine ilişkin kolaylıktır.

A.TR Dolaşım Belgesi: Şirketlerin doğrudan A.TR dolaşım belgesi düzenleyebilmesine ilişkin kolaylıktır.

Menşe Belgeleri: Şirketlerin eşyanın kıymetine bakılmaksızın fatura beyanı ve EUR.MED Fatura Beyanı düzenleyebilmesine ilişkin kolaylıktır.

Eksik Belgeyle Beyan: Gümrük idaresine verilen beyanname ve eklerinin kısmının eklenmemesine ilişkin kolaylıktır.

Taşıt Üstü İşlemlerden Yararlanma:

Eşya türüne göre herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın gümrük işlemlerinin eşya taşıttan indirilmeden tamamlanmasına ilişkin kolaylıktır.

Emsal Tahlil Uygulanması: Tahlil Sonucu Beklenmeden Eşyayı Teslim Alma ve Konşimentosu İbraz Edilemeyen Petrol ve Türevlerine İlişkin Teslim Kolaylığı

Emniyet ve Güvenliğe İlişkin Kolaylıklar

- Azaltılmış Zorunlu Bilgilerden Oluşan Özet Beyan Verebilme Kolaylığı
- İthalat ve İhracatlarda Mavi Hatta İşlem Görebilme Kolaylığı
- Daha Az Belge Kontrolü veya Muayeneye Kolaylığı
- Belge Kontrolü veya Muayenede Öncelik Kolaylığı

Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü Sahibi Şirketlerin Mükellefiyetleri ve Vergisel Etkileri

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne sahip şirketlerin gümrük işlemlerinin büyük bir kısmını kendi tesislerinde gerçekleştirmeleri daha az bürokrasi ile muhatap olmalarını sağlamaktadır. Kamu otoritesi tarafından yapılan yetki devri sayesinde bu statüye sahip şirketlerin ithalat anında gümrük idarelerine yapacakları beyan önem arz etmektedir. Zira statü sahibi şirketler tarafından gümrük kıymetinin daha açık bir ifadeyle ithalat vergilerinin matrahlarına ilişkin beyanların doğru ve eksiksiz bir şekilde yapılması beklenmektedir.

Ayrıca statü sahibi şirketlerin vergi beyanlarının doğruluğunun teyit edilmesi için iç denetim birimi oluşturmaları gerekmektedir. Statü sahibi şirketlerin kendi vergi beyanlarını dönemsel olarak gözden geçirmeleri ve eksik vergi beyanlarının gümrük idaresince tespit edilmeden önce şirketler tarafından beyan edilmesi esastır.

Neden Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü?

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü 2017 yılından itibaren gümrük işlemlerinde kolaylık sağlayan bu kapsamdaki tek uygulama olacaktır. Şu an itibarıyla gümrük işlemlerinin kolaylaştırılmasında kullanılan Onaylanmış Kişi Statüsü Belgesi (OKSB) uygulamasından iki binin üzerinde şirket istifade etmektedir. Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü sahibi şirketlerin OKSB uygulamalarına ilave olarak azaltılmış belgelerle beyanda bulunma, ihracatta yerinde gümrükleme, muayenede öncelik, fatura beyanı ve izinli gönderici uygulaması gibi başka kolaylıklardan faydalanmaları ve lojistik maliyetlerinde de ciddi avantajlar yakalamaları beklenmektedir.

"OKSB'ye sahip şirketler hâlihazırda dış ticaretin %50'sinden fazlasını gerçekleştirmektedir. Bu şirketlerin tamamının yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne geçmesi durumunda dış ticaret işlemlerini gerçekleştiren şirketlerin %50'si daha az gümrük denetimine tâbi tutulacaktır. Bu durum kamu otoritesinin kayıt dışında kalan şirketlerle mücadele kapsamında daha etkin denetimler yapabilmesine imkân tanıyacaktır."

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Gümrük işlemlerinin kolaylaştırılmasında önemli bir adım olan yetkilendirilmiş yükümlü statüsünün, dış ticaret yapan firmalara büyük kolaylıklar sağlayacaktır. Statü sahibi şirketlerin dış ticaret maliyetleri düşecek ve daha da önemlisi gümrük işlemlerinde ortaya çıkan zaman kaybını azalacaktır. Ayrıca statü sahibi şirketlerin gümrük işlemlerini denetleyen şirket içi denetim mekanizmasının bulunması sayesinde vergi beyanları daha doğru yapılacak ve kamu gelirleri noksansız bir şekilde tahsil edilebilecektir. Kamunun belirli yetkilerini devrettiği ve ciddi kolaylıklar sağladığı yetkilendirilmiş kişilerin sorumluluklarının da en az aynı oranda artacağını belirtmek gerekir. Zira ödenecek vergiler ve vergi dışı denetimler, bu kişilerin kendir beyanlarına göre şekillenecektir.

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü aynı zamanda kamuya kayıt dışı ekonomi ile mücadelede kaynak etkinliği sağlayacaktır. OKSB'ye sahip şirketler hâlihazırda dış ticaretin %50'sinden fazlasını gerçekleştirmektedir. Bu şirketlerin tamamının yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne geçmesi durumunda dış ticaret işlemlerini gerçekleştiren şirketlerin %50'si daha az gümrük denetimine tâbi tutulacaktır. Bu durum kamu otoritesinin kayıt dışında kalan şirketlerle mücadele kapsamında daha etkin denetimler yapabilmesine imkân tanıyacaktır. Böylece gümrük faaliyetlerinde kayıt dışı işlem yapan şirketler üzerindeki kontrol yoğunlaşacaktır.

REFERANSLAR

¹ Taxation and Customs Union, **Customs Code**
ec.europa.eu/taxation_customs/customs/customs_code/index_en.htm

Bölüm II:

Uluslararası Düzeyde
Sorumlu Vergicilik

Uluslararası Vergilendirmede Yeni Normal Arayışı: Vergi Danışmanlarının Değişen Rolü



Ayhan Üstün
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü



Eray Büyüksekan
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Kısaca en az iki ülkede üretim yapan veya hizmet sunan işletmeler olarak tanımlanan çok uluslu işletmeler günümüzde ekonominin temel unsurlarından biri hâline gelmiştir. Öyle ki bazı büyük çok uluslu işletmelerin bütçeleri günümüzde bazı ülkelerin milli gelirini aşmış durumdadır. Birden çok ülkenin vergi rejimine tâbi olan çok uluslu işletmeler, daha fazla ülkenin vergi mevzuatı ve vergi idaresiyle muhatap olmak gibi bir zorluk yaşamakla birlikte, faaliyetlerini daha düşük vergi yükü olan ülkelere kaydırma avantajına da sahiptir. Vergi danışmanları bu doğrultuda çok uluslu işletmeler için uzun yıllardır önemli bir yol gösterici rol üstlenmektedir. Şirketleri iş yaptıkları ya da yapmayı düşündükleri ülkelerin vergi mevzuatı hakkında bilgilendirmek, planlanan yatırımın tâbi olacağı vergi yüklerini ortaya koymak ve daha da önemlisi vergi teşvik ve avantajlarını şirketlerin iş modellerine yansıtmak bu rolün önemli başlıkları olarak görülmüştür. Bununla birlikte çok uluslu işletmeler faaliyete başladıktan sonra ilgili ülkedeki vergi yükümlülüklerinin doğru ve zamanında yerine getirilmesi, varsa teşvik ve avantajlardan en yüksek ölçüde yararlanılması da vergi danışmanlarının önemli görevleri arasında yer almıştır. Ayrıca pratik deneyimler göstermiştir ki bir yatırımı gerçekleştirmenin farklı alternatifleri vardır ve bu alternatif yapılanmalar nihai vergi yükü üzerinde önemli farklar ortaya çıkarabilmektedir. Vergi danışmanlarının bunun gibi yapılanma olanakları konusunda da teknik bilgileri ve yaratıcı fikirleri ile yol gösterici olmaları beklenmektedir.

Çok uluslu işletmelerin dünya ekonomisinde büyüdüğü ve hâkim konuma geldiği 1980'li yılların başından 2000'li yılların sonuna kadar vergi danışmanlarından beklenti hemen hemen yukarıdaki paragrafta açıklanan çerçeveye ile sınırlıydı. Bu dönemde vergi danışmanlarının teknik bilgi ve yaratıcılıklarını harmanlayarak müşterilerine kanuni sınırlar içinde en efektif (düşük) vergi yükünü sunan çözümler geliştirmesi beklenir; bunu sağlayan vergi danışmanları ise bir çözüm ortağı olarak görülürdü. Bu yapıların ortaya çıkardığı vergi tasarrufu, firmaların (ve ortaklarının) yatırımlarından elde ettikleri net kârı artırırken yatırım yapılan ülkeler ise daha çok bu şirketlerin yarattığı ekonomik aktivite, istihdam ve büyüme gibi genel makroekonomik faydalar ile yetinmek durumunda kalırdı.

Küresel Ekonomik Sistemde Yaşanan Değişim

2000'li yılların sonlarına doğru dünyada bazı dengeler değişmeye başladı. Ülkelerin ve şirketlerin agresif büyümelerinin sonuna gelindiği, suni büyüme hamlelerinin yapay finansal enstrümanlarla beslendiği, şirket yöneticilerine büyümeyi teşvik eden politikalarını sürdürmek için şirketin büyümesine bağlı (normalin üstünde) teşvik primleri verildiği bir ara dönemi gördükten sonra; bu dönemin sonunu işaret eden dönüm noktası, yatırım bankası Lehman Brothers'ın 613 milyar dolar ABD doları borç ile iflası oldu. Bu dev finansal kuruluşun batması peşinden birçok benzer kurumu ekonomik krize sürükleyen bir süreci başlattığı gibi, gelişmiş ekonomilerdeki ekonomik düzenin sağlıklı olmayan ve o ana kadar büyüme motivasyonu ile gizlenen birçok özelliğini de gözler önüne serdi.

Bu özellikleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- Ekonomik büyümenin kutsandığı küresel ekonomik düzen, aşırı bir borç sarmalı ile finanse edilmiştir.
- Ülkelerin kamu maliyeleri de benzer bir yüksek borç stoku içine girmiştir. Buna bağlı olarak toplumsal refah da aslında kısmen borçla finanse edilmiştir.
- Bazı ülkeler bu düzende daha çok yatırım cezbetmek için vergi rekabeti içine girmiştir.
- Çok uluslu işletmeler, ülkeler arası vergi politikası farklarını (özellikle vergi cenneti olarak adlandırılan düşük vergi rejimine sahip ülkeleri) ve vergi teşviklerini agresif bir şekilde kullanmaya başlamıştır.
- Düşen vergi tahsilatları dolayısıyla kamu kaynaklarının azalması sonucunda ülkelerin çok uluslu işletmelere giderek daha çok bağımlı hâle geldikleri gözlemlenmiştir.

Yeni Ekonomik Gerçekler Çerçevesinde Vergilendirmeye Bakış

Gelişmiş ülkeler, ekonomik büyüme ve kalkınmayı daha önceden gerçekleştirdikleri için, çok uluslu işletmelerin (ve sahiplerinin) çıkış noktası genelde bu ülkelerdir. Ancak çok uluslu işletmeler büyümeye devam etmek ve kârlılıklarını artırmak için görece olarak durağan büyük pazarlar yerine daha çok gelişmekte olan ülkelerde yatırım yapma eğilimine girmişlerdir. Bu gelişmekte olan ülkeler de kendi ekonomik büyümelerini destekleyecek yatırım, teknik bilgi, sektör bağlantıları gibi konularda çok uluslu işletmelerin yatırımlarını çekmeye ihtiyaç duymuşlardır.

İşte bu bağlamda ülkeler kendi vergi politikalarını belirlerken yatırım yapan veya yapması beklenen şirketleri daha düşük oranda vergilendirmeyi ve birtakım vergi teşviki politikalarını uygulamayı tercih etmişlerdir. Hatta bu süreç içinde ülkelerin çok uluslu işletmelerin kendi ülkelerini tercih etmesi için daha avantajlı vergi rejimini sunmak konusunda birbirleriyle yarıştıkları görülmüştür. Bu şekilde ilgili ülkelere mali olarak zarar veren uygulamalara uluslararası literatürde zararlı vergi rekabeti adı verilmektedir. Çok uluslu işletmeler ve vergi danışmanları bu dönemi iyi değerlendirerek kendilerine sunulan ve kanuni sınırlar içinde kalan bu vergi planlama olanaklarını mümkün olduğu kadar kullanmışlardır.

Ancak 2008’de yaşanan global finansal krizin sebeplerinin tartışılmaya başlanmasıyla birlikte ortaya çıkan yeni ekonomik gerçeklikte, ülkeler artık vergi rekabetinin zarar verici etkisini görmeye başlamışlardır. Aynı zamanda çok uluslu işletmelerin bu süreçte makul görülemeyecek ölçüde düşük vergi ödemesi nedeniyle kamu maliyesinin borç sarmalına girdiği ve toplum menfaati için yapılması gereken kamu hizmetlerinin sağlanamaması riskinin ortaya çıktığı anlaşılmıştır.

Özellikle Avrupa Birliği gibi gelişmiş ekonomileri barındıran ülkelerde yaşanan nüfus yapısı ile birlikte toplumun genel refah düzeyinin sürdürülebilmesi için yerel kişi ve kurumların daha fazla vergilendirilmesi veya bazı kamu hizmetlerinden daha az faydalanılması sonuçlarını vermektedir. Bu da uluslararası yatırımcıların o ülkelere elde ettiği gelir karşısında ödediği (ya da ödemediği) vergi yükünü kamuoyu nezdinde tartışılan

bir konu hâline getirmiştir. Bu durum, hem ülke yönetimlerinde hem de genel kamuoyunda çok uluslu işletmelerin vergi politikalarının mercek altına alınmasına, hem de bu esnada vergi danışmanlarının rolünün sorgulanmasına sebep olmuştur. Bu olgu giderek artan bir eğilimde devam etmekte ve OECD, AB, BM gibi ülkeler üstü kurumların gündeminde önemli bir yere sahip olmaktadır.

Vergilendirmede Yeni Normal Arayışı

Yeni ekonomik sistemde vergilendirmeye bakış açısı aşağıdaki yönde değişmektedir:

- Vergi ödemek sadece kanuni değil aynı zamanda ahlaki bir görevdir.
- Kanundaki boşlukların veya yorum farklarının vergi ödememek için kullanılması topluma karşı olan sorumluluğun yerine getirilmemesi demektir.
- Yapılan işlemin sonucunda adil olmayan bir sonuç doğuruyorsa, vergi kanunlarıyla uyumlu bir iş yapmış olmak kamuoyu nezdinde haklılığı garanti etmez.

Vergi sorumluluğu kavramını bu saptamalar doğrultusunda şu şekilde tanımlamak mümkündür: Vergi bir sonuç olmaktan çok ekonomik aktivitenin içinde yer alan sosyal bir alettir. Sağlıklı bir ekonomi olmadan vergi de var olamaz. Bu anlamda, vergi iş dünyası, devlet ve genel olarak kamu arasında yapılmış sosyal bir sözleşmedir; içinde yaşadığımız ve hayatımızı sürdürdüğümüz toplulukların istikrarlı bir şekilde ve genel iyiliği için gerekli fonlara sahip olduğu bir sistemi amaçlar. Sistemin aktörleri, bu sorumluluk ile hareket etmelidir.¹

“Hem ülkelerin idarecileri hem de kamuoyu nezdinde agresif olarak algılanan vergi tasarrufu sağlayıcı işlemler etik açıdan eleştirilmeye ve hem bu şirketler hem de onlara bu görüşü sağlayan danışmanlar kamuoyu vicdanında ahlaki açıdan mahkum edilmeye başlanmıştır. Bu durum vergi dünyasında yeni normal arayışı olarak adlandırılmaktadır.”

Bu bakış açısı ışığında, bir zamanlar şirketlerin ve vergi danışmanlarının doğal bir hakkı olarak gözüken vergiden kaçınma veya vergi planlaması kavramları ahlaki açıdan sorunlu olarak görülmeye başlanmıştır. Hem ülkelerin idarecileri hem de kamuoyu nezdinde agresif olarak algılanan vergi tasarrufu sağlayıcı işlemler etik açıdan eleştirilmeye ve hem bu şirketler hem de onlara bu görüşü sağlayan danışmanlar kamuoyu vicdanında ahlaki açıdan mahkum edilmeye başlanmıştır. Bu durum vergi dünyasında yeni normal arayışı olarak adlandırılmaktadır. İş dünyasının önemli aktörleri, bu yeni normal düzende nasıl bir yaklaşım geliştirecekleri konusunda detaylı bir tartışma içindedirler. Örneğin İngiltere’de yeni yürürlüğe giren adil vergi işareti¹ uygulaması şirketlerin vergi politikalarının kamu adaleti ilkesi gözetilerek yerine getirildiğini tespit eden bağımsız bir sertifikasyon sistemidir. İşaret ilk olarak SSE Plc adlı İskoçya kökenli bir enerji şirketi tarafından

alınmıştır.² Başka bir örnekte ise yine İngiltere’de yerleşik bir bankanın etik ilkelerini 2014 yılından itibaren güncellediğini ve yeni ilkeler arasında “İngiltere’de veya herhangi bir ülkede vergi ödeme ile ilgili sorumsuz bir politika izleyen hiçbir kurum veya organizasyona hizmet vermeyeceğinin”³ yer aldığı görülmektedir.

Ülkeler Üstü Bir Sorun Olarak Vergilendirme

Sorumlu vergilendirme sadece ülkelerin ve kamuoyunun ilgisi ile sınırlı kalmamaktadır. Çok uluslu işletmelerin ellerindeki yatırım gücü ve yapılanma olanakları karşısında, ülkelerin kendi başlarına mücadele etmelerinin zorluğu (hatta imkânsızlığı) görüldüğü için, ülkeler üstü kurumlar nezdinde çalışmalar başlatılmıştır. Bunlar arasında en çok ön plana çıkan çalışma OECD bünyesinde yürütülen Vergi Matrahı Aşındırması Yoluyla Kâr Aktarımı ile Mücadele Eylem Planı’dır. Taslak olarak hazırlanan eylem planlarının hayata geçmesi için hem ülke mevzuatlarında hem de ülkeler arası vergi anlaşmalarında önemli değişiklikler gerekmektedir. Bunun olup olmayacağı veya ne hızda gerçekleşeceğine ilişkin belirsizlikler bulunmakla birlikte özellikle farklı ekonomik gelişmişlik düzeyleri ve demografik yapıları olan ülkelerin bu eylem planları içinde kendilerine uygun olan kalemlere yoğunlaşmaları, diğerleri üzerinde ise uzun politik tartışmaların sürmesi beklenmektedir. Ancak en azından vergi kaçağı ile mücadele için ülkeler arası işbirliğinin öneminin kavrandığı ve vergi cennetleri ile mücadele ve bilgi değişimi gibi konularda genel bir uzlaşma olduğu söylenebilir.

¹ Fair tax mark

Vergi Danışmanının Rolü Değişiyor

Bu bilgiler ışığında bir vergi danışmanının sorumlu vergicilik yaklaşımıyla rolü ne olmalıdır? Özellikle vergi danışmanları uluslararası yatırımcılar ile ilişki bakımından kendilerini nasıl konumlandırmalıdır? Bu soruların cevapları içinde yoruma açık kavramları barındırmaktadır. Örneğin sorumluluk, ahlaki tavır, adil vergi dağılımı gibi kavramlar genel olarak kabul görmekle birlikte bunların uygulamadaki karşılıkları çok öznel ve zaman zaman ekonomik ve kültürel gelişmişlik düzeyinden kaynaklanan farklılıklara yol açmaktadır.

“Gelişmekte olan bir ekonominin ülkesinin büyümesi için gerekli yatırım ve istihdam ihtiyacını karşılayacak olan yabancı yatırımcılara vergisel kolaylıklar ve teşvikler sunması normal görülmektedir. Bir vergi danışmanının da çok uluslu bir şirkete bu teşviklerden yararlanmak için yol göstermesi, bu doğrultuda bir yapılanma kurulmasına yardımcı olması kendi ülkesinde daha az vergi ödenmesine yol açacağı için sorumlu vergicilik anlayışı ile çelişir mi? sorusunun yanıtı tartışmaya açıktır.”

Örneğin gelişmekte olan bir ekonominin ülkesinin büyümesi için gerekli yatırım ve istihdam ihtiyacını karşılayacak olan yabancı yatırımcılara vergisel kolaylıklar ve teşvikler sunması normal görülmektedir. Bir vergi danışmanının da çok uluslu bir şirkete bu teşviklerden yararlanmak için yol göstermesi, bu doğrultuda bir yapılanma kurulmasına yardımcı olması kendi ülkesinde daha az vergi ödenmesine yol açacağı için sorumlu vergicilik anlayışı ile çelişir mi sorusunun yanıtı tartışmaya açıktır.

Soruyu daha da genelleştirirsek, verginin topluma katkısı, genel ekonomik aktiviteden ayırt edilebilir mi? Eğer edilemezse, uluslararası yatırımcıların sadece düşük vergi ödemesi dolayısı ile bir ülkeye zarar verdiği değerlendirilmesi doğru mudur?

Bu soruları bir de sınır ötesi boyutlara taşırsak; birden çok ülkede faaliyet gösteren bir şirket için kârlılığın emsal değeri hangi kritere göre ölçülürse adil olarak kabul edilebilir? Bu şirketler faaliyet serbestisi içinde hangi ülkede daha fazla ekonomik faaliyet ve yatırım yapacağını seçerken vergi avantajlarını da dikkate alarak karar vermeleri ahlaki değil midir?

Bunun gibi sorular vergi danışmanlarının hayatını zorlaştırırken onları bu tartışmanın merkezine, yatırımcılar ve kamu otoritesi gibi ana oyuncuların yanına yerleştirmektedir. Bir danışmanın vermiş olduğu görüş sonucu ortaya çıkabilecek sonuçların kamuoyu önünde tartışılmasına ve sadece yasal uygunluk anlamında değil, aynı zamanda ahlaki ilkeler bakımından da kamuoyu nezdinde doğru kabul edilip edilmediğine dair kendisini

ifade etmek durumunda kalmaya hazır olması, artık sıra dışı bir durum olmaktan çıkmıştır. Vergi gibi teknik ve uzmanlık gerektiren bir konunun bu konu hakkında teknik bilgisi olmayan toplum kesimleri ile tartışılması gerekliliği artık kaçınılmaz bir durumdur ve bu da ayrı bir zorluk doğurmaktadır.

“Aşırı katı vergi düzenlemeleri veya yorumları nedeniyle ülkesinin menfaatine olacak olan yatırımların yapılmamasına, ertelenmesine veya azaltılmasına sebebiyet vermesi, toplum için vergisel olarak ortaya çıkabilecek bir kayıp veya kaçaktan daha zararlı sonuçlar doğurabilir.”

Ancak bu zorluklar vergi danışmanlarına sadece risk yönetimi anlamında bir sorumluluk yüklememektedir. Sorumlu vergi danışmanlarının henüz sıcak ve güncel olan bu tartışmada söz sahibi olarak ortaya çıkacak yeni normal düzende dengeli bir seviyenin kurulabilmesine de katkı vermesi gerekmektedir. Aksi takdirde, aşırı katı vergi düzenlemeleri veya yorumları nedeniyle ülkesinin menfaatine olacak olan yatırımların yapılmamasına, ertelenmesine veya azaltılmasına sebebiyet vermesi, toplum için vergisel olarak ortaya çıkabilecek bir kayıp veya kaçaktan daha zararlı sonuçlar doğurabilir.

Vergi danışmanları bu tartışmada söz almalı, gerek kanun koyucu gerekse kamu idaresi nezdinde verginin ekonomik

düzendeki yerinin kamu ile ilişkisi bakımından dengeli bir değerlendirmeye konu edilmesi, mümkün olduğu kadar herkesin anlayabileceği ve uzlaşabileceği objektif yaklaşımlara bağlanmasını sağlamak için çaba göstermelidir. Bunu yapabilmek için vergi danışmanlarının küresel gelişmeleri de yakından takip etmesi ve sadece vergi uzmanlığı nosyonu ile yetinmeyerek ekonomik gelişmeleri anlayıp yorumlayabilen bir vizyona sahip olmaları gerekmektedir.

Sorumlu bir vergi danışmanı, kendi ülkesinin özel koşullarını bilerek ve küresel gelişmeleri yerel gerçeklerle birlikte yorumlayarak mesleki yaklaşımını belirlemelidir.

Örneğin Türkiye gibi hâlen kayıt dışı ekonomi gerçeği olan, işgücü piyasasında herhangi bir sosyal güvencesi olmadan çalışmayı kabul eden (etmek zorunda kalan) bir kesim bulunan ülkelerde bazen temel vergi hakları uluslararası şirketlerin vergi kanunlarını yorumlamasının önüne geçebilmektedir. Toplumun bir kesimi görece olarak verimsiz ekonomik faaliyetleri kayıt dışı olarak sürdürerek hiç vergi vermezken kayıt altında iş yapan çok uluslu işletmelerin mevzuatın öngördüğü vergi teşviklerini ve avantajlarını kullandıkları için eleştirmek ne kadar hakkaniyetli olur? Bu sebeple şu anda küresel ölçekte devam eden tartışmalar ve ülkeler üstü kurumlar nezdinde yapılan çalışmaların Türkiye için uygulanması aşaması yerel ekonomik gerçeklerle birlikte değerlendirilmelidir.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Dünyada yeni küresel ekonomik düzen içinde vergilendirmeye bakış açısı da değişiyor ve vergilendirme politikalarında yeni normal arayışları devam ediyor. Bu arayışlardan doğal olarak kamu otoriteleri, vergi mükellefleri kadar vergi danışmanları da etkileniyor. Bu süreçte içinde sorumluluk, ahlaki tavır, adil vergi dağılımı gibi zaman zaman sübjektif kavramlar barındıran sorumlu vergicilik anlayışı hayatımıza giriyor.

Sorumlu vergiciliğin ekonomik hayatın tüm taraflarının hak ve çıkarları gözetilerek hayata geçirilebileceğini düşünüyoruz. Örneğin verginin bir topluma olan katkısı, yatırım, istihdam, nakit akışı gibi genel ekonomik aktivitenin temel unsurlarından ayrı ve kapalı bir konu olarak değil; tam tersine bu denklemin bir unsuru olarak değerlendirilmelidir. Hatta bu denklem ülkeler üstü bir boyuta çıktığı için sorumlu bir vergi danışmanının kendi ülkesinin özel koşullarını bilerek ve global gelişmeleri yerel gerçeklerle birlikte yorumlayarak bir yaklaşım belirlemesi de gerekmektedir.

Sorumlu vergicilik alanında hâlen tartışmaya açık olan konular bulunmaktadır. Sorumlu vergi danışmanlarının henüz sıcak ve güncel olan bu tartışmada söz sahibi olarak ortaya çıkacak yeni normal düzende dengeli bir seviyenin kurulabilmesine de katkı vermesi gerekmektedir. Aksi takdirde, aşırı katı vergi düzenlemeleri veya yorumları nedeniyle ülkesinin menfaatine olacak olan yatırımların yapılmamasına, ertelenmesine veya azaltılmasına sebebiyet vermesi, toplum için vergisel olarak ortaya çıkabilecek bir kayıp veya kaçaktan daha zararlı sonuçlar doğurabilir.

REFERANSLAR

¹ Dr. Rowan Williams **Business, Society and Responsible Citizenship**

² <http://sse.com/beingresponsible/>

³ www.cooperativebank.co.uk/aboutus/ourbusiness/ethicalpolicy?int_cmp=topnav_whoare_ethicsvalues

Otomatik Bilgi Değişim Anlaşmalarının Ulusal Vergi Hukukuna Yansımaları



Timur Çakmak
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Maliye teorisinin en temel konularından birinin kamu hizmetlerinin finansmanı olduğu bilinmektedir. Kamu hizmetleri yerine getirilirken bu hizmetlerin finansmanında kullanılan kaynakların en önemlisini ülkelerin topladıkları vergiler oluşturmaktadır. Dünya nüfusunun giderek artması ve diğer nedenler kamu hizmetlerine ve kamu yatırımlarına duyulan ihtiyacı da artırmakta, dolayısıyla bu da ülke bütçelerindeki harcama artışını beraberinde getirmektedir. Bu nedenle vergi gelirlerine duyulan ihtiyaç hem toplumda adalet ve eşitliğin sağlanması hem de bütçe kaynaklarının korunması amacıyla vergi kayıplarının en aza indirilmesi için ülkeleri özel önlemler almaya itmiştir. Özellikle 2008 yılından sonra yaşanan ekonomik kriz, başta yüksek varlıklı kişilerin¹ normal vergi rejiminden ayrı bir şekilde vergilendirilmesini ve vergi cennetleri üzerinden vergiden kaçınma ve vergi kaçırılmasının engellenmesini içeren bir dizi önlem alınmasını gerektirmiştir.

Günümüzde ülkelerin yalnızca kendi egemenlik sahalarını kontrol etmeleri, vergi kayıplarını önlemeye yetmemekte; vergi mükelleflerini tüm dünyada takip edebilme yeteneğini geliştirmesi gerekmektedir. Bu amaçla ülkeler kendi kanunlarında yapıları değişikliklerin yanı sıra ikili ya da çok taraflı uluslararası anlaşmalara da başvurmaktadır. Bilgi değişim anlaşmaları bu alanda kullanılan en önemli yöntemlerden birini oluşturmakta olup ülkeler arasında yapılan bilgi değişim anlaşmalarının temel amacını bu tür vergi kayıplarının ortadan kaldırılması oluşturmaktadır.

¹ İngilizce high net-worth individual teriminin karşılığı olarak kullanılmıştır.

“Günümüzde ülkelerin yalnızca kendi egemenlik sahalarını kontrol etmeleri, vergi kayıplarını önlemeye yetmemekte; vergi mükelleflerini tüm dünyada takip edebilme yeteneğinin geliştirilmesi gerekmektedir.”

Bilgi Değişimi Alanındaki Küresel Gelişmeler

OECD haksız vergi avantajını ortadan kaldırmak amacıyla zararlı vergi rekabeti ve vergi cennetleri konusunda uzun yıllardır ciddi bir uğraş vermektedir. Zararlı vergi rekabetinin önlenmesi ve vergi cennetleri konusu uluslararası boyutta ilk kez 1996 yılında G7 ülkeleri zirvesinde ele alınmış, vergi cenneti tanımlaması ise ilk defa 1998 yılında hazırlanan OECD raporunda kullanılmıştır. OECD bu raporu takiben 2000 yılında vergi cennetleri listesini ilan etmiştir. Ancak 2000 ve 2008 yılları arasında uluslararası alanda zararlı vergi rekabetiyle mücadele konusunda ciddi adımlar atılamamıştır. Vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerin bir kısmı günümüzde OECD şeffaflık ilkelerine uyum sözü verdikleri için listeden çıkartılmalarına rağmen hâlen düşük vergi uygulamalarına devam etmektedirler.

2008 yılında ortaya çıkan finansal krizle birlikte ülkelerin bütçe açıklarının büyümesi ve kamu harcamalarının finanse edilememesi üzerine Washington DC’de düzenlenen G20 zirvesinde alınan karar gereği finansal sistemin sağlıklı işleyişinin güvence altına alınması ve vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla bütün ülkeler şeffaflığı artırmak üzerinde görüş birliğine varmıştır.¹ OECD’nin zararlı vergi rekabetini önlemek ve vergi kaçakçılığına engel olmak amacıyla yapmış olduğu çalışmaların temel

gövlendirmeleri G20 toplantılarında yapılmaktadır. 15-16 Kasım 2015 tarihinde Antalya’da düzenlenen G20 toplantısının sonuç bildirisinde, ülkelerin Matrah Aşındırma ve Vergi Aktarımıyla Mücadele ve politikaları destekleme yönünde ortak karar aldıkları görülmektedir.²

Bu doğrultuda 2009 yılında OECD bünyesinde Vergi Amaçlı Küresel Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Forumu (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*) oluşturulmuştur. Söz konusu forumun temel amacı ülkelerin vergi amaçları yönünden bilgi verme kapasitelerini denetlemek ve tüm üye ve üye olmayan ülkeleri vergi amaçları açısından bilgi paylaşımında daha şeffaf hâle getirmektir. Forum bu amaçla bütün ülkeleri bir veya iki aşamada denetlemekte ve ülkeler veya bölgeler hakkında hazırladığı raporları toplantılarında oylamaya sunmaktadır. Forum bünyesinde bir uzman sekreteryadan ve iki uzman da üye ülkelerden olmak üzere toplam üç kişiden oluşan bir heyet, her üye nezdinde ülke izlemeleri gerçekleştirerek, şeffaflık ve bilgi değişimine uyum konusunda raporlama yapmaktadır. Ülkelerin OECD standartlarına göre vergi amaçları açısından şeffaf olmamaları veya bilgi değişiminde bulunmamaları hâlinde söz konusu ülke izleme raporları onaylanmamaktadır.

Eğer ülkeler bilgi değişimi konusunda yeterli görülmezlerse forumdan onay alamamakta ve zararlı vergi rekabeti yapan bir ülke veya bölge olarak sınıflandırılmaktadırlar. Türkiye’nin de başından beri üye olduğu ve aktif bir şekilde katkı sağladığı forumun Nisan 2016 itibarıyla 133 üyesi bulunmakta ve ülke denetimleri yoğun olarak devam etmektedir.³

Bilgi değişimi alanındaki diğer bir önemli gelişme ise ABD'nin 2010 yılında kanunlaştırmış olduğu Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası FATCA'dır. FATCA ile ABD vatandaşlarının beyan dışı bıraktıkları gelirlerin tespit edilebilmesi için ABD mukimi olmayan finansal kuruluşlara bir kısım yükümlülükler getirilmiş, bu yükümlülükler uyulmaması durumunda Amerikan kaynaklı ödemelerden %30 oranında stopaj yapılması öngörülmüştür. Söz konusu uyumun temelinde ülkeler veya ilgili finansal kuruluşlar arasındaki yapılacak otomatik bilgi değişimi yatmaktadır.

Uluslararası Bilgi Değişiminin Yasal Dayanakları

Türkiye'nin bilgi değişimine veya vergilendirmeye ilişkin bilgi toplama işlemi yeni bir uygulama değildir. Hangi durumlarda, nasıl ve hangi bilgilerin isteneceği 1961 yılından beri yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 148 ve 152'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Ancak Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları haricinde, uluslararası alanda vergi konularında bilgi değişiminde bulunmak için yasal dayanak yoktur. Özellikle Türkiye'nin OECD bünyesinde başlatılan vergi konularında şeffaf bilgi değişimine ilişkin girişim ve akabinde oluşturulan forum ve ülke izlemeleri sonucunda, Maliye Bakanlığı'nı uluslararası bilgi değişimi konusunda yetkilendirmek üzere VUK'un 152/A maddesi mevzuatımıza dâhil edilerek 12 Haziran 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Özellikle vergi cennetleri vasıtasıyla oluşan zararlı vergi rekabetinin önüne geçmek ve vergi kayıp ve kaçığının asgari düzeye indirmek üzere Türkiye'nin aldığı tedbirleri aşağıda başlıklar hâlinde ele almak mümkündür.

Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Düzenleme 6487 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle

VUK'a eklenen 152/A madde ile uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi konusu mevzuatımızda ilk defa düzenlenerek şu hüküm getirilmiştir: "Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun birinci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir." Böylece OECD Global Forumu'nun Türkiye açısından şeffaflık konusunda uyumsuzluk olarak gündeme getirdiği ulusal vergi mevzuatında bilgi değişimine ilişkin bir düzenleme olmaması hususu giderilmiştir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Zararlı vergi rekabetiyle ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede kullanılan yasal dayanakların en önemlilerinden birini Türkiye'nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları oluşturmaktadır. Mart 2016 itibarıyla 80 ülkeyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır.⁴

Vergi Cennetleriyle Yapılan Bilgi Değişim Anlaşmaları

Türkiye, geniş çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ağının yanı sıra vergi konularında uluslararası bilgi alabilme kapasitesini olabildiğince artırmak üzere 2009 yılında anlaşma müzakerelerine başlamış ve özellikle Türk mukimlerin yatırım yaptığı yerler başta olmak üzere bazı ada devletleriyle bilgi değişim anlaşmaları imzalamaya başlamıştır. Bu kapsamda Mart 2016 itibarıyla Jersey, Bermuda, Guernsey ve Man Adası'yla vergi konularında bilgi değişimi anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşmalardan Jersey ve Bermuda'yla imzalananlar her iki ülkenin iç onay

prosedürlerinin tamamlanmasından sonra yürürlüğe girmiştir. Yine aynı şekilde daha önce vergi cenneti olarak tanımlanan ancak vergi konularında bilgi değişimi konularında OECD standartlarına uyacağını taahhüt etmek suretiyle bu listeden çıkarılan ülkelerle müzakereler de hâlen devam etmektedir. Bu ülkeler daha ziyade Türk yatırımcıların bulunduğu bölgeleri içermektedir.

OECD Vergi Konularında Karşılıklı Yardım Anlaşması

OECD'nin öncülük ettiği ve daha önce sadece Avrupa Birliği ülkelerinin taraf olduğu vergi konularında karşılıklı yardım anlaşması, yenilenmesini takiben birçok ülke tarafından imzalanarak daha geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Türkiye'nin de 3 Kasım 2011'de imzaladığı anlaşma henüz Meclis onayından geçmemiştir. Bu anlaşmanın yürürlüğe girmesi, Türkiye ile arasında çifte vergilendirme önleme anlaşması veya bilgi değişim anlaşması olmayan ülkelerle dâhi karşılıklı bilgi değişim imkânı sağlayacaktır. Mart 2016 itibarıyla bu anlaşmayı imzalayan ve onay prosedürlerini tamamlayan 94 ülkeⁱⁱ arasında vergi konularında bilgi değişimi yapılabilmektedir.

Türkiye-ABD FATCA Anlaşması

Söz konusu anlaşma esasen Türkiye-ABD arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bilgi değişim maddesine dayalı olarak akdedilmiştir. Ancak FATCA diğer bilgi değişim anlaşmalarının yanında sadece ABD mukimlerinin bilgilerinin otomatik olarak değişimini öngördüğü için kapsamı ve işleyişi farklıdır. Konuyla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı internet sayfasında yapılan açıklama aşağıdaki gibidir:

"Türkiye ile ABD arasında FATCA ile ilgili olarak karşılıklı otomatik bilgi değişimi yapılmasını öngören Model I çerçevesinde yürütülen müzakereler

sonucunda, ABD ile özde anlaşma sağlanmış ve 3 Haziran 2014 tarihi itibarıyla Türkiye, özde anlaşma sağlanan ülkeler listesine eklenmiştir. Özde anlaşma sağlanmış olmasına bağlı olarak; 31 Aralık 2014 tarihine kadar anlaşmanın imzalanması koşuluyla, Türk finansal kuruluşlarının FATCA'ya uyumlu olarak kabul edileceği öngörülmüş; daha sonra imza koşulu olarak belirtilen bu süre ABD tarafından uzatılmıştır. Anlaşmanın imza sürecinde Türk finansal kuruluşları FATCA'ya uyumlu olarak kabul edilmeye devam edilmiştir.

29 Temmuz 2015 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması" (FATCA Anlaşması) Ankara'da imzalanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığınca Kanun Tasarısı hazırlanarak Başbakanlık aracılığıyla Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmak üzere 11 Ağustos 2015 tarihinde Dışişleri Bakanlığı'na gönderilmiştir. Anlaşmanın yürürlüğe girmesi için gerekli olan onay işlemleri süreci devam etmektedir. Dolayısıyla söz konusu anlaşmanın 30 Eylül 2016 tarihinden önce yürürlüğe girmesi hâlinde bu tarihten sonra ABD İç Gelir İdaresi ile Türkiye Gelir İdaresi Başkanlığı arasında otomatik bilgi değişimi başlayacaktır."⁵

Uluslararası Anlaşmaların Ulusal Mevzuatta Yeri

244 sayılı Kanun ve Anayasa'nın 90 ve 104'üncü maddeleri uyarınca yürürlüğe giren uluslararası anlaşmalar kanunların üzerinde bir norm gücüne sahiptir. Diğer bir ifadeyle aynı konuda hem yerel hem de uluslararası mevzuatta bir düzenleme bulunması hâlinde usulüne uygun olarak yürürlüğe giren uluslararası anlaşma uygulanmak zorundadır. VUK'un 152/A

maddesinde de belirtildiği üzere usulden kasıt, 244 sayılı Kanun ile Anayasa'nın 90 ve 104'üncü maddeleridir. Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin birinci paragrafında Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onayının Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlı olduğunu, dördüncü fıkrasında ise Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü anlaşma için birinci fıkra hükmünün uygulanacağı yani TBMM'nin onayına sunulacağı belirtilmiştir. Ayrıca Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin son fıkrasında da usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu ve bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bilgi Değişim Anlaşmalarının Kapsamı ve Uygulamaya İlişkin Konular

Bilgi Değişim Anlaşmalarının Kapsamı
Türkiye'nin ada devletleriyle imzaladığı bilgi değişim anlaşmaları; vergilerin tarhi, tahakkuku ve tahsilatı, vergi alacaklarının cebri icrası ve tahsilatı ve vergiyle ilgili sorunların incelenmesi veya takibatına ilişkin bilgileri kapsamaktadır. Bilgi değişim anlaşmalarının kapsayacağı vergiler ise tarafların kanunları uyarınca alınan her türlü vergiyi içermektedir. Dolayısıyla doğrudan vergilerin yanı sıra dolaylı vergiler de bu kapsamda değerlendirilmektedir. Örneğin Türkiye bir mükellefle ilgili olarak yapılacak bir KDV tarhiyatı nedeniyle anlaşmanın tarafı diğer ülkeden bilgi isteyebilecektir. Bu anlaşmalarla Türk vergi inceleme elemanları ilk defa anlaşmaya taraf olan diğer ülkeye giderek vergi inceleme yapma imkânına sahip olmuştur.

“Taraflar ülkelerden biri kendi mükellefi hakkında bilgi istediği takdirde, karşı taraf kendi vergi amaçları bakımından böyle bir bilgiye ihtiyaç duyup duymadığı veya incelemeye konu olan işlemin kendi ülkesinde gerçekleşmesi hâlinde talepte bulunulan tarafın kanunlarına göre suç teşkil edip etmediğine bakmaksızın bilgi paylaşımında bulunmak zorundadır.”

Bilgi değişim anlaşmaları, bilginin talebe bağlı olarak değişimini içermekte olup taraflar otomatik olarak bilgi değişimine zorlanmamaktadır. Taraflar ülkelerden biri kendi mükellefi hakkında bilgi istediği takdirde, karşı taraf kendi vergi amaçları bakımından böyle bir bilgiye ihtiyaç duyup duymadığı veya incelemeye konu olan işlemin kendi ülkesinde gerçekleşmesi hâlinde talepte bulunulan tarafın kanunlarına göre suç teşkil edip etmediğine bakmaksızın bilgi paylaşımında bulunmak zorundadır. Ayrıca bilgi değişimi anlaşmasının beşinci maddesi uyarınca taraflar ancak yetkili makamları söz konusu bilgiye başka yollardan ulaşamıyorsa veya bu bilgiye ulaşmaları aşırı zorluğa neden oluyorsa bilgi talebinde bulunabilirler. Anlaşmanın taraflarının yetkili makamları aşağıdaki bilgileri sağlamakla yükümlü tutulmuşlardır:

- Bankaların, diğer finansal kurumların ve temsilci ile mütevelliler dâhil bir acente veya yeddi emin gibi hareket eden herhangi bir kişinin elinde bulunan bilgiler

- Şirketlere, ortaklıklara ve diğer kişilere ilişkin -bir mülkiyet silsilesindeki tüm bu kişilere ait mülkiyet bilgileri dâhil- yasal ve gerçek mülkiyet bilgileri
- Vakıflar (*trust*) bakımından, kurucular, mütevelliler, denetçiler ve lehtarlar ilişkili bilgiler
- Dernekler bakımından, kurucular, dernek kurul üyeleri ve lehtarlar ilişkili bilgiler
- Toplu yatırım planları bakımından, hisseler, birimler ve diğer menfaatlere ilişkin bilgiler

Ancak bilgi değişim anlaşmaları, taraflara, halka açık şirketler veya kamu toplu yatırım fon veya planlarıyla ilgili mülkiyet bilgilerini –bu bilgileri elde etmek aşırı zorluğa yol açmadığı müddetçe– elde etme ve sunma yükümlülüğü getirmemektedir.

Bilgi Talebinde Uygulamaya İlişkin Hususlar

Bilgi değişim anlaşmalarında tarafların birbirlerinden ne surette bilgi talep edeceği hususları da düzenlenmiştir. Buna göre Türkiye'nin anlaşma imzaladığı ada devletlerinden birinden bilgi talebinde bulunurken mutlaka aşağıda belirtilen hususları belirtmesi gerekmektedir:⁶

- Hakkında inceleme veya soruşturma yürütülen kişinin (veya kurumun) kimliği
- Bilginin hangi vergilendirme dönemi için talep edildiği
- Talep edilen bilginin mahiyeti ve talepte bulunan tarafın bu bilgiyi hangi şekilde almayı tercih ettiği
- Bilginin hangi vergi amaçları bakımından istenildiği
- Talep edilen bilginin talepte bulunulan tarafta veya talepte bulunulan

tarafın yetki alanı içindeki bir kişinin tasarrufunda veya kontrolünde bulunduğunu veya bu kişi tarafından elde edilebilir olduğunu düşündüren nedenler

- Talep edilen bilgiye sahip olduğu veya kontrol ettiği veya bu bilgiyi elde edebileceği düşünülen kişinin, bilinebildiği kadarıyla adı ve adresi
- Talebin talepte bulunan tarafın mevzuatı ve idari uygulamaları ile bu anlaşmaya uygun olduğuna ve istenilen bilgi talepte bulunan tarafın yetki alanı içerisinde olsaydı talepte bulunan tarafın yetkili makamının kendi mevzuatı veya idari uygulamasının normal işleyişi dâhilinde bu bilgiyi elde edebileceğine dair bir açıklama
- Aşırı zorluğa yol açabilecek olanlar hariç olmak üzere, talepte bulunan tarafın istenilen bilgiye ulaşmak için kendi ülke sınırları içinde mevcut olan tüm yollara başvurduğuna dair açıklama

Anlaşmalarda belirlenen bu zorunluluk özellikle İngilizce literatürde *fishing expedition* olarak adlandırılan genel amaçlı bilgi taleplerinin önüne geçmek için OECD tarafından geliştirilmiş bir standardın uygulamasından kaynaklanmaktadır.⁷ Bilgi talebinde bulunurken bilinebildiği kadarıyla bilgiyi elinde bulundurduğu düşünülen kişi veya kuruma atıfta bulunmak gerekir. Ancak bilginin nerede olduğunun bilinmemesi, karşı taraftan talep edilemeyeceği şeklinde yorumlanamaz.

Kendisinden bilgi talep edilen ülkeler aşağıdaki gerekçelerle bu talebi yerine getirmeyebilirler:

- Talebin anlaşmaya uygun bir şekilde yapılmaması
- Talepte bulunan ülkenin kendi bilgi alma yollarını tamamen kullanmaması

- Bilgi talebinin kamu düzenine aykırı olması
- Herhangi bir ticari, sınai, mesleki sır veya ticari usul konusunda bilgi sağlama istenmesi
- Talepte bulunulan ülkenin kendi mevzuatı uyarınca elde etme yetkisi bulunmayan bilginin istenmesi
- İstenen bilginin talepte bulunulan ülke vatandaşına bir ayırmacılığa yol açması

Bilgi değişim anlaşmaları kapsamında elde edilen bilgiler vergi işlemleri dışında başka bir amaçla kullanılamaz. Örneğin bilgilerin yargılamada delil olarak kullanılması ancak bilgi veren ülkenin rızasına bağlıdır.

Türkiye'deki bir vergi müfettişinin yürütmekte olduğu bir vergi incelemesiyle ilgili olarak Türkiye'de ulaşamadığı ve yurtdışından teyidinin gerekli olduğu durumlarda yukarıdaki bölümlerde belirtilen Kanun ve anlaşmalar uyarınca uluslararası bilgi değişimine başvurması gerekir. OECD ülkelerinde talep edilen bilginin verilmesi için bir süre sınırı bulunmamakla birlikte genel kabul edilen azami bilgi verme süresi altı aydır.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı'nın 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Vergi İnceleme Yönetmeliği'nin 23/1'inci maddesi uyarınca incelemenin tamamlanma müddeti tam incelemelerde bir yıl, sınırlı incelemelerde altı aydır. Bu müddetler altı ay süreyle uzatılabilmektedir. Vergi incelemesine ilişkin müddetler esasen mükelleflerin uzun yıllar sürüncemede bırakılmaması açısından gereklidir. Ancak bu durum yurtdışından bilgi teyidi gerektiğinde inceleme elamanlarını söz konusu

bilgiyi talep etmeden incelemeyi tamamlamaya sevk edebilmektedir. Bu durum mükelleflerin haksız ve adil olmayan tarhiyata tabi tutulmalarına neden olabilmektedir. Maliye Bakanlığı bir taraftan yurtdışından bilgi alabilmek için anlaşma ağını son derece genişletmeye çalışırken diğer taraftan bu bilginin kullanılmasını zorlaştırıcı düzenlemeler yapması vergi adaletini sağlamak açısından sorun teşkil etmektedir. Örneğin yurtdışıyla ilgili bir faiz veya gayri maddi hak bedeli ödemesinin lehtara gerçekten yapıp yapılmadığının Türkiye'deki araştırmalarla tespit edilmesi mümkün değildir. Bu durumda yabancı ülke vergi idaresiyle bilgi değişimi yapılmalı ve tüm işlemler teyit edildikten sonra uyumsuzluk varsa tarhiyata gidilmelidir.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Vergilendirme alanında ülkeler arasında geliştirilen işbirliği kapsamında, mükelleflerin gelirlerini kaçıracağı veya gizleyeceği yerler giderek sınırlanmaktadır. OECD'nin vergi konularında saydamlık ve vergi matrahlarının aşındırılmasını önlemeye yönelik BEPS ile Mücadele Projesi bunun bir yansımasıdır. Bu kapsamda yapılan bilgi değişim anlaşmalarının Türkiye ekonomisine vergi kayıp ve kaçacağını en az indirmek açısından önemli bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Türkiye'nin bütün gelişmiş ülkelerde olduğu gibi özellikle zararlı vergi rekabeti ve vergi kaçakçılığı gibi vergi aşındırma yöntemleriyle mücadele amacıyla bilgi değişim anlaşmaları yapması ve daha önce hiçbir şekilde bilgi alamadığı ada ülkelerinden bilgi alabilme imkânına kavuşması, hatta bu ülkelere vergi inceleme nedeniyle gidilebilecek olması bilgi değişim anlaşmalarının Türk vergi sistemine yapacağı en önemli katkılar olarak değerlendirilmektedir.

REFERANSLAR

- ¹ www.g20.org/about_g20/past_summits/2008_washington
- ² **G20 Antalya Zirvesi Sonuç Bildirgesi**
<https://g20.org/g20-leaders-commenced-the-antalya-summit/>
- ³ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, **Members of the Global Forum**, www.oecd.org/tax/transparency/membersoftheglobalforum.htm
- ⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları**, www.gib.gov.tr
- ⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı (2016): **Uluslararası Mevzuat**, www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/fatca-sorular
- ⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Türkiye ile Bermuda Arasındaki Bilgi Değişim Anlaşması**, www.gib.gov.tr
- ⁷ OECD (2014): **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en

Matrah Aşındırma Yoluyla Kâr Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları



Başak Diclehan
Direktör,
Vergi Bölümü

Vergi, iş dünyası, mükellefler ve geniş toplum tabakaları arasında önemli bir bağ işlevi görür. Her paydaşın ortak fayda için vergi konusunda üstüne düşen görevleri yerine getirmesi beklenirken temel olarak beyan esasına tabi olduğu için bireylerin vergi sistemine güveni son derece önemlidir. Ne var ki küresel ticaret hacminin artışı ve sermayenin serbest dolaşımıyla birlikte, özellikle uluslararası vergi uygulamalarındaki boşluklar çok uluslu işletmelerin iştahını kabartmakta ve agresif vergi planlamalarına yol açabilmektedir. Bunun sonucu olarak kurumsal şirketlerden alınan verginin bireylerden alınan vergiden daha düşük olması, vergi sistemine olan inancın sarsılmasına neden olmaktadır.

Vergi etiği ve vergi adaleti gibi kavramların son dönemde uluslararası platformlarda giderek daha fazla tartışılmaya başlanması, uluslararası vergi konjonktüründe önemli bir değişikliğe zemin hazırlamıştır. Vergi Matrahı Aşındırması Yoluyla Kâr Aktarımı veya kısaca BEPS bu değişiklikte en önemli gündem maddesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası piyasalar dinamik bir şekilde gelişirken vergi kanunlarının buna ayak uyduramaması sonucunda çok uluslu işletmelerin BEPS yoluna başvurması, vergi sisteminde adaletin daha çok sorgulanmasına neden olmuştur.

OECD/G20 BEPS ile Mücadele Projesi

Özellikle genişleyen bütçe açıkları, çok uluslu işletmelerin devlet gelirlerine katkısının yetersizliği hususunda oluşan ortak kamuoyu algısı ve vergi cennetlerinin gelişmiş ülkelerden daha çok doğrudan yabancı yatırım alması gibi unsurlar, BEPS'in son dönemde en çok tartışılan vergi konusu hâline gelmesine yol açmıştır. G20 ülkelerinin de gündemine alması nedeniyle medyada en çok yer alan

uluslararası vergileme konusu hâline gelen BEPS, OECD tarafından aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:¹

“Vergi matrahı aşındırması yoluyla kâr aktarımı, kanunlardaki boşluklar ve uyumsuzlukların kullanılarak kazancın ekonomik faaliyeti ya çok az olan ya da olmayan ancak düşük vergili ya da vergisiz yerlere sanal bir şekilde kaydırılması sonucunda, ödenecek toplam kurum vergisinin azaltması ya da yok edilmesine yönelik olarak geliştirilen vergi planlama stratejisidir.”

Projenin mimari olan G20 grubu dünyadaki toplam GSYH'nin %85'ini temsil ettiği için, mücadeleye bu grubun ortak aksiyonu ile başlanması BEPS'e yol açan sorunların ortadan kaldırılmasına en etkili çözüm olarak görülmüştür. OECD tarafından yapılan araştırmalara göre BEPS'in yarattığı vergi kaybının 2013 yılına kadar yıllık 100 ile 240 milyar dolar civarında bir büyüklüğe, oransal olarak ise dünyadaki toplam kurumlar vergisi gelirlerinin yaklaşık %4'ü ile %10'una ulaştığı tahmin edilmektedir.²

“BEPS'in yarattığı vergi kaybının yıllık 100 ile 240 milyar dolar civarında bir büyüklüğe, oransal olarak ise dünyadaki toplam kurumlar vergisi gelirlerinin yaklaşık %4'ü ile %10'una ulaştığı tahmin edilmektedir.”

2013 yılında başlanarak iki yıl gibi kısa bir sürede tamamlanan OECD BEPS ile mücadele çalışmaları kapsamında 23 müzakere taslağı yayımlanarak 12.000 sayfalık yorum alınmış ve 11 kamuoyu görüşü ile düzenli internet yayınları yapılmıştır.³ Bunun sonucunda BEPS ile mücadele için 15 maddeden oluşan bir eylem planı hazırlanmıştır.

OECD ve G20 ülkelerinin projeyi sahiplenmesi ve birlikte çalışması, 14 gelişmekte olan ülke ile çeşitli organizasyonların doğrudan katılım göstermesi, bununla birlikte diğer 60 gelişmekte olan ülkenin Asya, Afrika, Latin Amerika ve Avrasya'nın bölgesel ağırları aracılığı üzerinden projeye katılması BEPS ile mücadeleye dünya çapında verilen önemi ortaya koymaktadır. BEPS ile Mücadele Projesi uluslararası vergilemede yeni bir dönemin başlamasını sağlayacak devrimsel değişiklikler getirecektir.

BEPS eylem planları hukuken bağlayıcı olmamakla birlikte pakette yer alan asgari standartlar BEPS ile mücadele projesi'ne katılan her ülkenin uymayı taahhüt ettiği standartlardır. Asgari standartlara katılmayan bir ülkenin varlığı bile şirketler tarafından açık bir kapı olarak değerlendirilebileceği için BEPS ile mücadeleyi zayıflatarak standartların amacına ulaşmamasına neden olabilecektir. Henüz çalışmaları devam eden alt çalışma grupları mevcut olup bu süreçte ülkelerin ilerlemeleri 2020 yılında OECD tarafından gerçekleştirilecek ülke gözetimleri ile tespit edilecektir.

Eylem planları, (i) uyum, (ii) özün önceliği ve (iii) şeffaflık ve kesinlik olmak üzere üç temel ilke üstüne inşa edilmiştir. Bu ana ilkeler aynı zamanda 5 Ekim 2015'te yayımlanan BEPS ile Mücadele Paketi'nin de ortaya çıkma nedenlerini oluşturmaktadır.

BEPS ile Mücadelede Temel İlkeler

Uyum	Özün Önceliği	Şeffaflık
<ul style="list-style-type: none"> Hibrit uyumsuzluklar Kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarının güçlendirilmesi Faiz indirimleri sınırlaması Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele 	<ul style="list-style-type: none"> Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi Yapay iş yeri uygulamalarından kaçınma Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması 	<ul style="list-style-type: none"> BEPS ölçümünün takip edilmesi Zorunlu beyan kuralları Transfer fiyatlandırması Ülke bazında raporlama Uyumsuzlukların çözümü

İki analitik rapor ise dijital ekonomi ve çok taraflı vergi enstrümanı konularını ele almaktadır. Çok taraflı vergi enstrümanı BEPS ile mücadele kapsamında hayata geçirilecek düzenlemeleri içerecek ve katılan ülkelerin imzasına açılacak olan çok taraflı bir uluslararası anlaşmadır. Bu anlaşma vasıtasıyla ülkeler arasındaki mevcut ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yapılması gereken değişiklikler, tek bir çok taraflı uluslararası anlaşma kapsamında düzenlenerek uygulamada kolaylık sağlanması hedeflenmektedir.

BEPS Eylem Planları

Birinci eylem planı: Yerel ve uluslararası kanunlarda son dönemde giderek yaygınlaşan dijital ekonomiye ilişkin yeterli düzenlemelerin bulunmaması, dijital ekonomiden doğan kazançların vergilendirilememesine neden olabilmektedir. İlgili rapor transfer fiyatlandırması, yapay işyeri istisnasından kaçınma ve kontrol edilen kurum kazancı gibi kuvvetlendirilmiş uygulamaların dikkate alınması gerektiğini, ülkelerin gerekli görmeleri durumunda önemli mevcudiyet testi gibi testleri kendi ulusal mevzuatlarına koyabileceklerini belirtmektedir.

İkinci eylem planı: Bu eylem planının konusu olan hibrit uyumsuzluklarla ilgili

en tipik örnek bir ülkede kredi olarak değerlendirilen bir borçlanmanın başka bir ülkede sermaye olarak dikkate alınması; kredi olarak dikkate alınan ülkede söz konusu faiz gideri vergiden indirim konusu yapılırken sermaye olarak değerlendirilen ülke açısından temettü geliri olarak vergiden istisna edilmesidir. Rapor söz konusu uyumsuzlukların uluslararası platformda çözülmesi için en iyi uygulamalar sunmaktadır.

Üçüncü eylem planı: Kontrol edilen yabancı kurum kazancı (KEYKK) kurallarının standardize edilmesi ve güçlendirilmesi amaçlanmaktadır. KEYKK ile pasif geliri olan iştiraklere ait gelirlerin belirli şartları taşıması dahilinde hâkim ülkede vergilenmesi öngörülmektedir.

Dördüncü eylem planı: Bu eylem planı ile şirketlerin gider olarak dikkate alabileceği finansman giderinin sabit bir oran veya grup oranıyla sınırlandırılması değerlendirilmektedir.

Beşinci eylem planı: Bu kapsamda rekabeti bozacak şekilde vergi teşviki sağlayan zararlı vergi uygulamaları irdelenmekte ve önemli vergi özgelilerin ve bilgilerin ülkeler arasında otomatik değişimi öngörülmektedir.

Altıncı eylem planı: Vergi anlaşmalarının işlemin gerçek durumunu yansıtmaya

bile sadece vergi teşviki sağlamak için kullanılmasının (diğer bir deyişle anlaşma alışverişinin) engellenmesini güçlendirici istismar karşıtı kuralların geliştirilmesi hedeflenmektedir.

Yedi, sekiz, dokuz ve onuncu eylem planları: Bu eylem planları doğrultusunda ortaya çıkan raporlar ile OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi revize edilecektir. Söz konusu revizyonların kapsamı düşük değerli hizmetler, emtiaların fiyatlamasında dikkate alınacak unsurlar, gayri maddi haklara ilişkin değerlendirmeler olarak özetlenebilir.

On birinci eylem planı: On birinci eylem planı, BEPS'in neden olduğu vergi kaybının ölçülmesi üstünde durmaktadır.

On ikinci eylem planı: BEPS'in ölçülebilmesi ve önceden risk değerlendirilmesi yapılabilmesi için çok uluslu işletmelere agresif vergi planlamalarını işlem öncesinde beyan etme zorunluluğu getirmeyi hedeflemektedir.

On üçüncü eylem planı: Bu eylem planı ile birlikte transfer fiyatlandırması dokümantasyonu çerçeve rapor, yerel rapor ve ülke bazında raporlama olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır.

On dördüncü eylem planı: Uyuşmazlık çözümleriyle ilgili olan eylem planı, kanunların farklı yorumlanmasından kaynaklanan çifte vergilendirmeleri önlemeye ilişkin olarak ülkelerin vergi anlaşmalarında yer alan karşılıklı anlaşma usulleri kapsamında iyi niyet ve asgari taahhütlerde bulunulmasını hedeflemektedir.

On beşinci eylem planı: Diğer eylem planları kapsamında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmasını gerektiren ancak bu durum pratik olmayacağı için, söz konusu değişikliklerin tek bir çok taraflı anlaşma ile gerçekleştirilmesini hedeflemektedir.

“Eylem planlarının etkin bir şekilde uygulanmasıyla ekonomik faaliyetlerin vergi cennetlerinden gelişmiş ülkelere kayması beklenmektedir. Sadece vergi avantajı nedeniyle yatırım çeken bölgeler, bu avantajı kaybettiklerinde topladıkları sermayeyi gelişmiş ülkelere kaptırma riski ile karşılaşacaktır.”

BEPS ile Mücadeleye Yönelik Eleştiriler

BEPS ile Mücadele Projesi, bazı akademisyenler ve OECD İş ve Sanayi Danışma Komitesi BIAC gibi uluslararası iş topluluklarından çeşitli açılardan eleştiriler de almaktadır. Bu eleştiriler, sermayenin gelişmiş ülkelere kayması, BEPS uygulamalarındaki farklılıkların neden olabileceği karmaşa, çifte vergilendirme, ihtilaflar ve uyum külfetleri başlıkları altında toplanmaktadır.

Eylem planlarının etkin bir şekilde uygulanmasıyla ekonomik faaliyetlerin vergi cennetlerinden gelişmiş ülkelere kayması beklenmektedir. Sadece vergi avantajı nedeniyle yatırım çeken bölgeler, bu avantajı kaybettiklerinde topladıkları sermayeyi gelişmiş ülkelere kaptırma riski ile karşılaşacaktır. Esasen BEPS ile Mücadele Eylem Planları'nın temel amacı bu olmakla birlikte, gelişmiş ülkelerin etkisiyle tasarlanan bu projenin gelişmekte olan ülkelerin ihtiyaçlarını yeterince dikkate almadan uygulanması endişesi eleştiri konusu yapılmaktadır.

BEPS ile Mücadele Eylem Planları'yla ilgili karmaşa, çifte vergileme ve ihtilaf riskinin temelinde uygulama farklılıkları yatmaktadır. Eylem planlarının

ülke idareleri tarafından tam olarak özümsememe olasılığı, bazı ülkelerin eylem planlarını mevzuatlarına diğer ülkelerden daha önce alabilecek olması, bazı ülkelerin ise kendi yerel mevzuatlarında yer almasa bile yorumlarını BEPS ile Mücadele Paketi doğrultusunda yapma ihtimali, hem mükellefler hem de vergi idareleri nezdinde karmaşaya ve önemli ihtilaflara neden olabilecektir. BEPS nedeniyle olduğu tahmin edilen vergi kaybının ölçülmesi bile tamamen bazı varsayımlara dayanmaktadır. Bu durumda BEPS ile Mücadele Projesi sonrası küresel anlamda kazanılacak kurumlar vergisi tutarının aslında ne kadar olacağı da açık değildir. OECD İş ve Sanayi Danışma Komitesi BIAC tarafından hazırlanan bir raporda bu konuda aşağıdaki görüşlere yer verilmektedir:⁴

“Proje kapsamındaki ülkeler, uygulamanın ilave vergi gelirleri getireceğini varsaymak yerine, varılan görüş birliği kapsamında ödenmesi gerekli olabilecek vergi gelirleri konusunda gerçekçi değerlendirmeler yürütmelidirler. Aşırı katı bir düzenlemenin ekonomik faaliyetin ülkelerin dışına çıkmasına neden olması olasılığı bulunmaktadır. Ülkeler, kendi vergi gelirleri üzerindeki fiili etki belirlenmemişken BEPS’i vergi gelirini artırıcı tek kaynak olarak görmeyip BEPS ile mücadele konusunda aceleci davranmamalıdır. Söz konusu durum, mücadele sürecine zarar verebilir ve amacı aşan ekonomik etkiler yaratabilir.”

“İlişkili taraflar arasındaki ticarete transfer fiyatlandırması hükümleri ile çok odaklanan BEPS ile Mücadele Paketi, ticari ve ekonomik etkinlikleri azaltıp ve uluslararası ticareti engelleyebilecektir (aynı zamanda, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, büyük olasılıkla, dışarıdan sağlanan hizmetlerde uygulanan ücretler ve faydaların düşürülmesi suretiyle). Bu etkilerin, daha ayrıntılı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.”

Türkiye’nin BEPS ile Mücadele Eylem Planı Yaklaşımı

Türkiye’de son yıllarda ithalatın ihracattan daha hızlı büyümesi sonucunda cari işlemler açığı sürekli büyümekte, artan dış ticaret açığı daha çok sermaye ithalatı gerektirmektedir. Bu nedenle Türkiye’ye yatırım yapan çok uluslu işletmelerin BEPS faaliyetlerini analiz etmek gerekir. Türkiye’nin 2015 yılı bütçe gelirlerinin yaklaşık yüzde 88’i vergi gelirlerinden elde edilmektedir.⁵ Vergi gelirlerinin içinde dolaylı vergilerin payı ise %70’lere ulaşmış olup bu oran Türkiye’de yıllar içinde istikrar kazanmıştır. Vergiler içinde çok uluslu işletmelerin katkısını ölçmek ise eldeki verilerle tam anlamıyla mümkün değildir.

Türkiye açısından esas önemli hususun ise kayıt dışı ekonomi olduğunu belirtmek yanlış olmayacaktır. Söz konusu durumu BEPS ile Mücadele Paketi’yle beraber değerlendirdiğimizde çok uluslu işletmelerin vergilendirilmesini etkileyecek her eylem planı Türkiye için önem arz etmektedir. Ancak çok uluslu işletmelerle ilgili olmasa da en önemli etkinin kayıt dışı ekonomiyi önlemeye yönelik, özellikle bilgi değişimini destekleyen eylem planları vasıtasıyla olacağını düşünmekteyiz.

Bununla birlikte yukarıda açıklamış olduğumuz BEPS ile Mücadele Paketi’ne ilişkin bazı endişeler Türkiye uygulamaları için de geçerlidir. BEPS ile mücadelenin ruhunu özümsemeden, mevzuatı bu eylem planına göre revize edip bunlara göre yorumlar yapmak, Türkiye’de faaliyet gösteren mükellef şirketleri ve dolayısıyla Türkiye ekonomisini olumsuz etkileyebilecektir. BEPS ile mücadele hükümlerinin uygulanmaması durumunda ise Türkiye diğer ülke vergi idareleri ile uyuşmazlığa düşebilecektir. Bu konuda iyi niyetle ve takvimine uygun şekilde BEPS ile mücadele eylem planlarının kanun ve açıklayıcı ikincil düzenlemelerle birlikte mevzuatımıza dâhil edilmesinin faydalı olacaktır.

2015 yılında G20 Liderler Zirvesi'ne ev sahipliği yapan Türkiye, minimum standartlar üzerinde anlaşan ülkelerden biridir. Türkiye'nin üstünde durduğu ve minimum olarak uygulamayı taahhüt ettiği standartlar, zararlı vergi rejimleri ile mücadele, karşılıklı anlaşma usullerinin geliştirilmesi, transfer fiyatlandırması dokümantasyonun yeniden değerlendirilmesi ve ülke bazında raporlama ve çifte vergilendirme anlaşmalarının vergiden kaçınma için kullanılmasını önlemeye ilişkin eylem planlarıdır. Dolayısıyla hükümetin önümüzdeki dört yıllık süreçte BEPS ile Mücadele Eylem Planları'yla ilgili düzenlemeler geliştirmesi gerekmektedir. BEPS ile Mücadele Eylem Planları'nın hayata geçirilmesi için yeni kanunlar ve bu doğrultuda Bakanlar Kurulu Kararı ve Tebliğ gibi ilgili ikincil düzenlemelerde değişiklikler yapmak gerekecektir.

BEPS ile Mücadele Eylem Planları'nın bazıları vergi hukukumuzda hâlihazırda yer almaktadır. Örneğin KEYKK uygulaması Türkiye'de oldukça katı bir şekilde takip edilmektedir. Faiz gideri kısıtlamasını içeren dördüncü eylem planı, ilişkili taraflardan borçlanmayı kısıtlayan örtülü sermaye uygulaması ve uygulamada olmayan finansman gideri kısıtlaması da vergi hukukumuzda yer almaktadır.

Transfer fiyatlandırması hükümleri de Türk vergi hukukunda yer almaktadır. Ancak Türk transfer fiyatlandırması hükümlerinin temelini oluşturan OECD Transfer Fiyatlandırması rehberinin BEPS ile Mücadele Paketi'nde ortaya çıkan raporlar doğrultusunda değişeceği düşünüldüğü için, Türk transfer fiyatlandırması kurallarının da revize OECD Transfer Fiyatlandırması rehberi ile uyumlu hâle getirilmesi beklenmektedir.

Öte yandan geniş bir kapsamı olan dijital ekonomiye ilişkin bir numaralı eylem planı kapsamında Türkiye'nin transfer

fiyatlandırması, işyeri tanımı ve KEYKK kuralları kapsamında dijital ekonomi vergilendirmesini gerçekleştirmesi beklenmektedir. Hibrit düzenlemelere ilişkin ikinci eylem planı ile de hibrit yapıların vergilenmesinde vergileme hakkını düzenleyici uygulamalar getirilmesi beklenmektedir.

Yine transfer fiyatlandırması ile ilgili olan ancak sadece transfer fiyatlandırması ile sınırlı olmayan on üçüncü eylem planında yer alan ülke bazında raporlama sonucu Türk hükümeti çok uluslu işletmelerin verisine ulaşabilecek ve risk analizi gerçekleştirebilecektir. Türkiye'nin de dâhil olduğu bazı ülkeler ülke bazında raporlama formatında olmayan yönetim ücreti ve lisans bedeli ödemeleri tutarlarının ülke bazında raporlamaya dâhil edilmesini talep etmiştir.

Türk vergi sisteminin belki de ikinci düzenlemelere en çok ihtiyaç duyulan konu uluslararası vergilemedir. Örneğin iş yeri tanımı Vergi Usul Kanunu'nda yer almakla beraber iş yeri tanımının nasıl belirlenmesi gerektiği, işyerine isnat edilecek kazancın nasıl belirleneceğine ilişkin uygulanacak detaylı açıklamalar mevcut değildir. Bu nedenle BEPS ile mücadeleyle birlikte Türk vergi mevzuatında da ikincil düzenlemeler ile uluslararası vergileme konularında daha ayrıntılı düzenlemelerin yapılması beklenmektedir.

Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında BEPS ile Mücadele Eylem Planları doğrultusunda değişiklik yapması için on beşinci eylem planına uygun olarak çok taraflı vergi anlaşmasına imza atıp atmayacağı henüz kamuoyu ile paylaşılmamıştır.

Ülke ekonomisinin yapısı gereği Türk hükümetinin üstünde en çok durduğu konular otomatik bilgi değişimi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadeleye yöneliktir.⁶

Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele, vergi anlaşmalarındaki vergiden kaçınmanın önlenmesi ve karşılıklı anlaşma usullerinin iyileştirilmesinin Türkiye'nin gündeminde yer aldığı tahmin edilmektedir. Türk hükümetinin on üçüncü eylem planı kapsamında ülke bazında raporlamayla ilgili bilgi değişiminin sağlanması için 2016 yılında çok taraflı yetkili idare anlaşması MCAA'yı imzalaması beklenmektedir.

Ülke ekonomisi için fırsat avantajı yaratacak kayıt dışı varlıkların otomatik bilgi değişimleri ile Türkiye'ye kazandırılmasını sağlayacak eylem planları hükümetin gündeminde öncelikli olarak yer almaktadır. Dolayısıyla BEPS ile mücadelenin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi hâlinde Türkiye'nin vergi kaybı ve kaçığıyla mücadelesini etkinleştirerek kayıt dışı varlıkların azaltılmasına yardımcı olacağı da düşünülmektedir.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Türk Hükümeti'nin Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 2020 yılına kadar değişiklik yaparak vergi hukukunu BEPS ile mücadele eylem planlarıyla uyumlu hâle getirmesi beklenmektedir. Türkiye'nin dünya ekonomileri büyüklük sıralamasında arzuladığı yere gelmesine, BEPS ile Mücadele Eylem Planları'na uygun vergi teşvikleri ve rekabeti sağlayacak vergi uygulamalarını hayata geçirmesi destek verebilir.

Vergide şeffaflığın sağlanması, iş dünyasında vergi etiği anlayışının gelişmesine kuşkusuz büyük faydalar sağlayacak, kurumlara olan güvenin artmasına ve ekonominin gelişmesine katkıda bulunacaktır. Vergi danışmanları olarak bizler sürdürülebilir bir ekonominin temel taşlarından olan vergilemenin etik, uyumlu, şeffaf, adil bir şekilde yapılmasını arzu ediyoruz. Türkiye'nin kayıt dışı ekonomisi ile süregelen mücadelesi ve yurtdışına kayıt dışı yollarla kaçan varlıkların ekonomiye yeniden kazandırılması süreçlerinde BEPS ile Mücadele Eylem Planları sonucunda gerçekleşmesi hedeflenen otomatik bilgi değişimlerinin katkısının büyük olması beklenmektedir.

Bununla birlikte BEPS ile Mücadele Eylem Planları'nın uygulanması ya da uygulanmamasından kaynaklanacak belirsizlik, çifte vergilendirme, ihtilaflar ve uyum külfetlerini de göz önünde bulundurmak gerekir. BEPS ile Mücadele Eylem Planları'nın karmaşıklığı, ülke idareleri tarafından tam olarak özümsememe olasılığı, bazı ülkelerin eylem planlarını mevzuatlarına diğer ülkelerden daha önce alabilecek olması, bazı ülkelerin ise kendi yerel mevzuatlarında yer almasa bile yorumlarını BEPS ile Mücadele Paketi doğrultusunda yapma ihtimalinin önemli ihtilaflara neden olması ihtimal dâhilindedir.

Türkiye'nin de vergi uygulamalarında "yeni normal" olarak tanımlanan standartlara uyum sağlaması, çifte vergilendirme doğduğu zaman ihtilafların çözümü için iyi niyetli ve ihtilafları kısa sürede çözüme kavuşturacak şekilde kaynaklarını tahsis etmesi büyük önem arz etmektedir.

Sosyal sorumluluk bilincinde olan tüm paydaşlar olarak yeni uluslararası vergi hukuku uygulamaları karşısında Türkiye'nin atacağı adımların hem Avrupa Birliği Müktesebatı'na Uyum Programı dâhilinde hem de Türkiye'de faaliyet gösteren doğrudan yabancı yatırımcıları teşvik ve cesaretlendirici şekilde şeffaf ve adil olarak gerçekleştirilmesi beklenmektedir.

REFERANSLAR

¹ OECD (2016): **About Base Erosion and Profit Shifting**, www.oecd.org/ctp/beps.htm

² OECD, a.g.e.

³ OECD, a.g.e.

⁴ BIAC (2015): **Position Paper December 2015**, <http://biac.org/wp-content/uploads/2015/12/BIAC-Position-Paper-December-2015.pdf>

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı (2016): **Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı**, www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm

⁶ Ayhan Üstün (2013): "G-20'den Topyekun Savaş Kararı", **KPMG Gündem**, Sayı:16.

Agresif Vergi Planlaması Aracı Olarak Kurum Zararları



Nihat Sönmez
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Vergi planlaması, ödenmesi gereken verginin tam ve doğru olarak tespit edilmesi yükümlülüğünün yerine getirilmesi için yapılabileceği gibi işletme üzerinde oluşacak vergi yükünü en aza indirmek için de yapılmaktadır. Bu işlemler bazen mükelleflerin yerel vergi kanunları ve uluslararası anlaşmalardaki boşluklardan yararlanarak bunları en akılcı biçimde kullanıp vergi yüklerini azaltması şeklinde sonuçlanabilmektedir.

Vergi yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak takip eden, vergi yönetimini planlı bir şekilde yapan işletmelerde, mal ve hizmet satışlarında daha esnek politikalar izlenmesi mümkündür. Zira böyle bir yönetimle şirketlerin, fırsatları daha iyi değerlendirmesi, kriz dönemlerinde esneklik sağlaması ve rakiplerine karşı daha avantajlı bir hale gelmesi söz konusu olabilecektir. Planlı vergi yönetimi, vergi uygulamalarında karşılaşılabilecek cezai yaptırımları engelleyebileceği gibi fazla vergi ödemesinin de önüne geçerek efektif vergi yükünü azaltma imkânı sağlamaktadır. Yüksek oranda bir kayıt dışı ekonomi söz konusu olduğu, vergi kanunları ve uygulamalarının sıklıkla değiştiği, vergi idaresinin henüz tam olarak yapılanmadığı veya etkin bir yönetime sahip olmadığı ve vergi adaletinin sağlanamadığı ülkelerde vergi planlaması uygulamalarına ağırlık verilmemesi şaşırtıcı bir durum değildir. Bu durumdaki bir vergi rejiminde, ulusal ve uluslararası hukukun imkân tanıdığı gerçek anlamda bir vergi planlaması yerine, yasal dayanağı bulunmayan veya düzenlemenin amacıyla tam örtüşmeyen işlemlerle karşılaşılması yaygın bir durumdur.

Vergi ödeyenlerin yasal haklarını kullanmak suretiyle vergiden kaçınma haklarının bulunduğunu kabul etmek gerekir. Fakat bu uygulamaların, ulusal ve uluslararası yasalar ve bu yasaların getirilişindeki amaçla çelişmemesi, vergi

anlaşmalarının izin verdiği çerçevede, bir plana bağlı olarak şekillenmesi ancak anlaşma hükümlerindeki boşluklardan faydalanarak hiç vergileme yapılmamasına olanak sağlayacak şekilde olmaması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında, işletmelerin faaliyetleri sırasında gerçekleştirdikleri işlemlerden doğan vergi yükümlülüklerinin önceden belirlenmesi, kurumsal bir vergi politikasının oluşturularak bu kapsamda hareket edilmesi, gelecekteki faaliyetlerin ve bu faaliyetlerin tabi olduğu vergileme kuralları ve yüklerinin önceden hesaplandığı bir vergi planlamasına yönelmeleri gayet doğaldır. Burada yapılan işlemlerin ve oluşturulan yapıların yasal sınırlar içinde kalması ve boşlukların suiistimal edilmediği bir vergi tasarrufu sağlanması mümkündür.

“Vergi kaçakçılığı toplum bireyleri arasında ciddi bir tepki ve adaletsizlik duygusu yaratabilecek bir suçtur. Vergiden kaçınma ise genel olarak kanunun lafzını dikkate alarak mükelleflere sağlanan imkânların kullanılmasını ifade eder.”

Vergiden Kaçınma ile Vergi Kaçakçılığı Kavramlarının Karşılaştırılması

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı kavramları vergi matrahının azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılmasını ifade etmekle birlikte anlamları farklıdır. Vergi kaçakçılığı vergi yasalarındaki düzenlemelere aykırı olarak verginin hiç ödenmemesi ya da ödenmesi gerekenden daha az ödenmesidir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı genellikle gerçek dışı beyanda bulunmakla veya hiç beyanda bulunmamakla yapılır.

Mükellefin kastıyla oluşan bu durum vergi idarelerinin tüm dünyada az veya çok karşılaştığı küresel bir sorundur. Vergiden kaçınma davranışını tanımlamak ise vergi kaçakçılığında olduğu kadar kolay değildir. Zira vergi mükelleflerinin vergiden kaçınırken kullandığı yöntemlerin yasal bir dayanağı vardır. Genel olarak kasıtlı bir şekilde vergi matrahının doğru olarak beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesinden ziyade vergi matrahını en aza indirmek veya tamamen ortadan kaldırmak için mükelleflerin vergi kanunlarındaki boşlukları kullanması söz konusudur. Kasıtlı aldatma veya hata ile vergiye tâbi ekonomik faaliyetin doğru olarak beyan edilmemesi durumu kanunun ihlali olup bu davranış, vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilir. Vergi kaçakçılığı toplum bireyleri arasında ciddi bir tepki ve adaletsizlik duygusu yaratabilecek bir suçtur. Vergiden kaçınma ise genel olarak kanunun lafzını dikkate alarak mükelleflere sağlanan imkânların kullanılmasını ifade eder.

Kanun koyucular hangi düzenlemelerin ödenmesi gereken vergiyi azalttığıнын farkındadırlar. Bu sebeple vergi mükelleflerinin kendilerine tanınan yasal imkânlar çerçevesinde vergiden kaçınmalarının hedeflenen ekonomik koşullara ulaşılmasında negatif bir yansımalarının olmayacağını düşünmek gerekir. Mükelleflerin kendilerine tanınan çeşitli hakları suiistimal ederek, vergi kanunlarının konuluşundaki maksat ve ruhunu dikkate almadan bir veya birden fazla düzenlemeyi sistematik bir şekilde uygulamaları noktasında yasal düzenlemeler içinde kalıp kalmadığı tartışmalı olabilmektedir. Her ne kadar vergi idareleri, mükelleflerin kendilerine sağlanan yasal imkânları suiistimal edip etmediklerini denetlese ve gerektiğinde kısıtlayıcı önlemler olsa

da etkin ve hızlı bir şekilde hareket edemeyebilmektedirler. Hızla değişen ekonomik hayatın gereklerine cevap verememek, bu alandaki ilerlemeyi engellememe arzusu veya bazen de yeterli yetkinliğe sahip olmamak gerekli önlemleri alamamanın nedenleri arasında gösterilebilir.

Agresif Vergi Planlaması

Agresif vergi planlaması, ekonomik ve teknik icaplar, vergi kanunlarının konulmasındaki amaç ve kanunların ruhundan ziyade büyük oranda vergi kanunlarının lafzından hareketle ve çoğunlukla uluslararası düzeyde gerçekleştirilen bir faaliyettir. Vergi planlaması yasal bir haktır ve işletmeler istisnai durumlar dışında herhangi bir yasal yaptırımla karşılaşmazlar. Yasa koyucular zaten böyle bir imkânı vergi mükelleflerine sağlamayı öngörmüştür. Fakat agresif vergi planlamasında yasaların konuluşundaki amacın ötesinde, ekonomik ve ticari hayatın gereklerinden bağımsız olarak ve bilinçli bir şekilde efektif vergi yükünün azaltılması, tamamen ortadan kaldırılması veya vergi ödeme zamanının uzun süreli olarak ertelenmesi söz konusu olduğundan, bu faaliyetin vergiden kaçınma olarak değerlendirilmesi mümkün olamaz.

Agresif vergi planlaması birden fazla vergi rejiminin ayrı ayrı değerlendirildiği durumlarda yasaların lafzına uygundur ve bu yasal çerçevede gerçekleştirilir. Genellikle çok uluslu işletmelerin çeşitli ülkelerdeki varlık ve operasyonlarının karmaşıklığı içinde ve detaylı bir inceleme yapma imkânı olmayan durumlarda, vergi cennetleri, türev enstrümanlar, kurumsal yeniden yapılandırılmalar veya birden fazla vergi rejiminin kesiştiği işlemlerde vergi rejimindeki boşluklardan yararlanılması suretiyle hareket edilmektedir.

Agresif Vergi Planlaması Kapsamında Kurum Zararlarının Haksız Olarak Kullanılması

Agresif vergi planlaması farklı yöntemlerle gerçekleştirilebilmektedir. Devreden zararların kullanılması bu yöntemlerden biridir. Yakın geçmişte yaşanan finansal ve ekonomik krizler birçok şirketin bilançosunda ciddi miktarda zararın oluşmasına neden olmuştur. Devreden zararın kullanılması konusundaki ülke uygulamalarına uygun olarak geçmiş yıl zararlarının matrahtan düşülmesi, ülkelerin vergi gelirlerinde ciddi bir kayba neden olmaktadır. Vergi gelirlerine doğrudan etki eden bu uygulamanın planlama amacıyla manipüle edilmesi hâlinde haksız indirimden faydalanan şirketler için vergi riskini de beraberinde getireceği açıktır.

Geçmiş yıl zararlarının taşınması ve ileride doğacak kârlardan mahsup edilmesi hakkında her ülkenin kendine özgü kuralları ve devreden zarar tutarlarını takip yöntemleri bulunmaktadır. Ancak bu kural ve yöntemler arasındaki ciddi farklar ve detaylı ve kesin bilgiye ulaşmanın özel bir çalışma gerektirmesi nedeniyle, agresif vergi planlaması kapsamında yapılan işlemlerin tespit edilerek incelenmesi her zaman mümkün olmayabilmektedir. Bu durum bazı şirketlerin zararlarının, öngörülen sınırlamalar aşarak kurumun kendi bünyesinde veya başka kurumların kârlarından mahsup etmek suretiyle kullanılmasına imkân tanıyan planlama yöntemlerinin gelişmesine sebep olmuştur. Bu işlemlerin, zarar taşıma ve mahsup kurallarının getirilişindeki amaçlara aykırı olarak yapılması durumunda vergiden kaçınma olarak değerlendirilmesi mümkün görünmemektedir.

Son yıllarda yaşananlardan şirketlerin bilançolarında yer alan ve çoğu durumda da ileride elde edilecek olan kârlardan mahsup edilmek üzere devreden zararların arttığı ve bu artışın ekonomik kriz ve durgunluk dönemlerinden sonra daha da ivmelendiği anlaşılmaktadır. Dünyadaki çeşitli vergi rejimlerinde, zararların vergi matrahından mahsup edilmek üzere taşınması istisnai durumlarda reddedilebildiği gibi genellikle mümkündür. Hatta geriye dönük zarar mahsubunun talep edilebildiği uygulamalarla bile karşılaşılmaktadır. Bu tür uygulamaların amacı, risk alan mükelleflerin faaliyetleri sonucunda doğan zararların vergi yükünü nötrleyecek şekilde kullanılmasına imkân sağlamaktır.

İleride doğacak zararların geriye dönük olarak mahsup imkânı ciddi bir avantaj yaratmakta ve bu durumun bilinmesi yatırımcılar üzerinde pozitif bir etki yaratmaktadır. Fakat zarar taşıma çoğu ülkede çeşitli kurallara bağlanmak suretiyle sınırlandırılmaktadır. Örneğin Türkiye'deki şirketlerin devreden zararlarını mahsup etme imkânı beş yıl ile sınırlıdır. Devralınan şirketlere ait zararların taşınmasında ise kurumlar vergisi beyannamesinin son beş yılda verilmiş olması, devrolan şirketin faaliyetlerine devam etmesi ve mahsup edilecek zarar toplamının devrolan kurumun öz kaynaklarını aşmaması gerekmektedir. Diğer yandan dünyadaki farklı vergi rejimlerinde, işletme sahibinin veya faaliyet konusunun değişmesi gibi durumlarda da zarar mahsubu sınırlandırılabilir. Bunun gibi durumlar kanun yapıcıların zarar mahsubunu sadece ekonomik olarak o zarara katlanan kişiye sağlama veya zarar eden işletmelerin faaliyetlerine devam konusunda cesaretlendirmeme amacından kaynaklanmaktadır.

Ancak devreden zararların vergi matrahının tespitinde dikkate alınması için getirilen sınırlandırmalar işletmelerin muvazaalı işlemlere yönelmesine sebep olabilmektedir. Şüphesiz ki bu tür girişimler, vergi kanunların getiriliş amacıyla çalışmaktadır. Bu nedenle zararların kullanılmasına ilişkin geliştirilen yapılarda, zararın taşınmasıyla ilgili vergi kanunlarının getirilmesindeki amaç ve gerekçeler dikkate alınmalıdır.

Genel olarak şirketlerin yeniden yapılandırılması uygulamalarında sıklıkla kullanılan devir ve birleşmelerde, zarar taşımaya ilişkin kuralların bulunmadığı veya bu kuralların çok sınırlı olduğu vergi rejimlerinin, agresif vergi planlaması amaçlı geliştirilen işlemlere daha sık maruz kalması şaşırtıcı bir durum değildir. Agresif vergi planlaması amacıyla oluşturulan yapılarda, finansal enstrümanlar, kurumsal yeniden yapılandırmalar, emsiline uygun olmayan transfer fiyatlandırmaları gibi işlemler kullanılabilir. Bu alanlarda yapılan işlemlerin büyük bir çoğunluğunun ekonomik ve teknik icaplar kapsamında gerekli ve yasal düzenlemelere uygun olduğu konusunda tereddüt bulunmamaktadır. Bununla birlikte bazı durumlarda söz konusu uygulamalar, zararların mevcut kurum bünyesinde uygun görülenden daha uzun sürelerle taşınmasına veya başka bir kuruma aktarılmasına imkân verebilmektedir.

“Zararların başka bir kurum bünyesinde hemen kullanılmak istenmesi, zaman aşımına ilişkin sınırlandırmaların etkisiz hale getirilmesi veya zararların ilgili olduğu faaliyetlerin sonucunda oluşan kârdan mahsup edilmesi gibi kural ve zorunluluklardan kaçınma çabası, agresif vergi planlaması yöntemlerine başvurulmasının başlıca nedenlerindendir.”

Zararların başka bir kurum bünyesinde hemen kullanılmak istenmesi, zaman aşımına ilişkin sınırlandırmaların etkisiz hâle getirilmesi veya zararların ilgili olduğu faaliyetlerin sonucunda oluşan kârdan mahsup edilmesi gibi kural ve zorunluluklardan kaçınma çabası, agresif vergi planlaması yöntemlerine başvurulmasının başlıca nedenlerindendir. Agresif vergi planlaması kapsamında, zararın olduğu kurum bünyesinde mahsup imkânı olmayan zararların vergi yükünü azaltma amaçlı olarak matrahtan düşülmesi veya farklı vergi rejimlerinde birden fazla defa vergi matrahından indirim olarak gösterilmesi gibi uygulamalarla da karşılaşılabilmektedir.

Agresif vergi planlamasında kullanılan yöntemlere ilişkin olarak OECD bünyesinde detaylı çalışmalar yapılmış ve bu çalışmalar 2011 yılında Corporate Loss Utilization Through Aggressive Tax Planning adlı bir raporda yayımlanmıştır. Bu raporda zararların haksız olarak taşınması, kullanılması veya ertelenmesine ilişkin belli başlı yöntemlere yer verilmiştir.

Finansal Enstrümanlar Yoluyla Kâr veya Zararların Taşınması

Finansal enstrümanlar, kâr veya zararların farklı vergi mükellefleri arasında taşınmasına imkân sağlayacak şekilde yapılandırılarak agresif vergi planlaması işlemlerinde sıklıkla kullanılmaktadır. Birden fazla ülkedeki şirketler üzerinden gerçekleştirilen karmaşık finansal enstrümanlar vasıtasıyla yapılan işlemler, vergi idarelerini en fazla meşgul eden uygulamalardır. Zira gerekli bilgi ve detayların tespit edilerek bu yapıların ortaya çıkarılması, bilgi edinmedeki engeller nedeniyle, vergi idarelerinin önündeki en belirgin zorluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Örneğin Banka A ve Banka B vergi oranları yüksek olan iki farklı ülkede faaliyette bulunmaktadır. Bu iki bankanın da vergi oranı düşük olan üçüncü bir ülkede faaliyette bulunan iştirakleri vardır (İştirak A ve İştirak B). Bu iştirakler zarar eden finansal varlıklara sahiptir. İştirak A, Banka B ile finansal türev sözleşmesi (kredi temerrüt riski veya ilerideki getirilerin takası) imzalamakta ve riskini Banka B'ye taşımaktadır. Aynı zamanda İştirak B de Banka A ile benzer bir türev sözleşmesi imzalayarak riskini Banka A'ya taşımaktadır. Diğer yandan Banka A ile Banka B kendi aralarında hem aldıkları riski hem de konsolide kâr ve zararlarını nötrleyecek farklı bir sözleşme imzalayarak pozisyonlarını ve risklerini yapı öncesi şekline dönüştürmektedir. Böylece iştiraklerin zararları yüksek vergiye tâbi olan ülkelere taşınmış olmaktadır.

Bu uygulamalara diğer bir örnek ise farklı ülkelerdeki grup şirketlerinin endekslere bağlı menkul kıymetler üzerinden kısa ve uzun pozisyon almalarıdır. Bu uygulamada, endeks hareketinin beklentiler içinde kalması hâlinde zararların kâr eden ve vergi oranı

yüksek ülkelere kaydırılması söz konusu olabilmektedir. Yapılan sözleşmenin koşulları, endeksin beklentiler dışında ve tahmin edilen bandın dışında kalması hâlinde vergi pozisyonu nötrleyecek şekilde olması nedeniyle en kötü durumda bir avantaj sağlanmamakta fakat endeks beklenti bandında kaldığı sürece bir şirketteki zararın başka bir şirkette kullanılması mümkün olabilmektedir.

Finansal araçlar kullanmak suretiyle yapılan işlemler sözleşmelere bağlı olduğundan ülkemizde bankalar haricindeki diğer şirketlerdeki uygulama alanı -istisnai durumlar dışında- çok sınırlıdır. Zira vadeli işlem ve takas sözleşmeleri damga vergisine tâbidir ve damga vergisi istisnası sadece bu sözleşmelere bankaların taraf olması hâlinde mümkündür. Bu nedenle ülkemizde yaygın bir kullanım bu zamana kadar tespit edilmemiştir.

Kurumsal Yeniden Yapılandırmaların Zarar Taşıma Amacıyla Kullanılması

Kurumlar tarafından gerçekleştirilen yeniden yapılandırma uygulamaları dünyadaki diğer vergi otoritelerinde olduğu gibi Türk vergi idaresi tarafından da daha detaylı bir şekilde incelenmekte ve yapılan değişikliklerin ardındaki ekonomik nedenler sorgulanmaktadır. Örneğin geçmişteki faaliyetleri sonucunda zarar eden şirketleri satın alarak kârlı bir şirketin operasyonlarının bu şirkete devredilmesi suretiyle ekonomik değerini yitirmiş olan zararların vergi matrahının tespitinde dikkate alınması söz konusu olabilmektedir. Bu sayede kâr eden operasyonlar nedeniyle ödenecek verginin azaltılması, hatta bazı durumlarda tamamen ortadan kaldırılması, vergi idareleri tarafından detaylı bir şekilde incelenmekte; işlemin ekonomik ve teknik icaplara uygun olup olmadığı sorgulanmaktadır.

Bu tip işlemlerin görünür olmaması için zarar eden şirketlere operasyonların veya şirketlerin yıl kapanmadan devredilmesi bile uygulamada karşılaşılan örnekler arasındadır.

Gelirin Zararda Olan Ülkedeki İştirake Kaydırılması

Kârın zararda olan şirketlere aktarılmasına ilişkin başka bir örnek de zararda olan ülkedeki iştirake gelirin kaydırılmasına imkân tanıyan modellerdir. Böyle bir durumda, kâr eden bir şirkete başka bir grup şirketinin hisseleri satılmakta, bu işlemin finansmanı ise hisseleri satan ortakların aldıkları parayı zarar eden şirkete sermaye olarak koymaları ve zarar eden şirketin nakit fazlasını hisse satın alan şirkete kredi olarak vermesiyle sağlanmaktadır. Bu basit model sayesinde, zarar eden iştirakin birikmiş zararlarının kâr eden iştirake kaydırılması söz konusu olabilmektedir.

Kâr Dağıtması Gündemde Olan Bir Şirketin Hisselerinin Piyasa Fiyatıyla Satın Alınması

Kurumlar tarafından gerçekleştirilen yeniden yapılandırma uygulamaları her zaman geçmiş yıl zararlarının başka bir şirkete kullandırılması amaçlı olmayabilmektedir. Zararların kullanımının belli sürelerle sınırlandırıldığı durumlarda bu kuralın etkisiz hâle getirilmesine yönelik işlemler de yapılmaktadır. Örneğin devreden zararların yakın zamanda geçerliliğini yitirecek olması hâlinde, kâr dağıtması gündemde olan bir şirketin hisselerinin piyasa fiyatıyla satın alınması, dağıtılacak kârdan pay alma hakkının peşin fiyat ile satılması ve daha sonra da değeri dağıtacağı kâr kadar düşen iştirakin satılarak zarar yazılması şeklinde işlem yapılabilmektedir. Bu durumda devreden zarar bakiyesi olarak işlem öncesindeki pozisyona geri gelinmesi fakat bu zararı belirlenen süre içerisinde

mahsup etme kuralının etkisiz hâle getirilmesi mümkündür.

Kârın Farklı Bir Vergi Rejiminin Uygulandığı Bir Grup Şirketine Aktarımı

Ekonomik ve teknik icaplara uygun olmayan, grup şirketi olmasa ticari hayatın normal akışı içinde yapılmayacak olan işlemlerle kârın aynı veya farklı bir vergi rejiminin uygulandığı başka bir grup şirketine aktarılması diğer bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Normal koşullarda müteşebbis olarak faaliyette bulunan bir şirketin, sırf grup transfer fiyatlandırması politikalarının ekonomik bir gerekçe olmadan vergi planlaması amaçlı olarak mevcut fonksiyonunun değiştirilerek sınırlı risk taşıyan bir şirket hâline getirilmesi bu konudaki uygulamalardan biridir. Diğer yandan zarar eden veya etmesi muhtemel olan finansal varlıkların kâr eden ve yüksek oranda vergiye tabi olan şirketlere emsaline uygun olmayan fiyatlarla devredilmesi de bu konudaki farklı bir örnek olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle transfer fiyatlandırması uygulamalarında emsaline uygun fiyatın tespiti daha da kritik hâle gelmektedir. Zira emsaline uygun olmayan bir fiyatlama mekanizmasıyla zararların kâr eden bir şirkete veya zarar mahsubunun sınırlandırılmadığı vergi rejimlerine aktarılması söz konusu olabilmektedir.

Ortak Giderlerin Grup Şirketleri Arasında Dağıtımı

Transfer fiyatlandırması yoluyla zararların taşınması veya haksız olarak vergi matrahından düşülmesine imkân sağlayan uygulamalardan biri de ortak giderlerin grup iştirakleri arasında dağıtım sırasında dağıtım anahtarlarının ekonomik ve teknik icaplardan ziyade, kârlı ve yüksek oranda vergi uygulanan rejimlerde yer alan şirketlere daha çok pay verilmesine imkân sağlayan dağıtım anahtarları belirlenmesidir. Bu sayede

kârlı olan iştiraklerin ortak masraflardan çok pay alması, kâr edemeyen iştiraklerin ortak masraflardan daha az pay alması veya hiç pay almaması suretiyle zararların kârlı işletmelere doğru kaydırılması mümkün olabilmektedir.

Kurum zararlarının agresif vergi planlaması uygulamalarıyla haksız olarak kullanılmasına imkan veren yapılar, agresif vergi planlaması kapsamında oluşturulan yapıların sadece bir bölümüdür. Bunun dışında ülke mevzuatlarındaki farklılıklar üzerine oluşturulan hibrit düzenlemeler veya vergi anlaşmaları suiistimal edilerek çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yapılan anlaşmaların hiç vergi ödenmemesi veya daha az vergi ödenmesi suretiyle kullanılması gibi uygulamalarla da yaygın olarak karşılaşılabilmektedir.

Agresif Vergi Planlaması, Matrah Aşındırması Yoluyla Kâr Aktarımının Önlenmesi

Agresif vergi planlaması ile mücadele vergi idarelerinin önemli görevleri arasındadır. Bu amaçla farklı kanallardan mümkün olduğunca detaylı bilgi toplanması ve bu bilgilerin analiz edilmesinin yanı sıra gerektiğinde vergi incelemeleri yoluyla bu tür yapılara karşı önlemler alınması söz konusu olabilmektedir. Agresif vergi planlamasını önlemek amacıyla kullanılan yöntemler OECD'nin Corporate Loss Utilization Through Aggressive Tax Planning adlı raporunda şu şekilde sıralanmaktadır:

- Vergi mükellefleri veya üçüncü kişiler tarafından yapılacak bildirimler sayesinde detaylı bilgi toplanması, zarar mahsubu için özel açıklama yükümlülükleri getirilmesi
- Vergi incelemeleri
- Gelir idarelerinin bilgi değişimi veya ortak incelemeler yoluyla işbirliği yapmaları

- Veri analizleri kapsamında farklı kaynaklardan elde edilen verileri karşılaştırmak yoluyla şüpheli işlemlerin belirlenmesi

“Dünya çapında yaygın olarak bilinen kârlı bazı çok uluslu işletmelerin efektif vergi oranlarının şaşırtıcı şekilde düşük olması, sadece vergi idarelerinde değil kamuoyu nezdinde de tepkiye yol açmıştır.”

Çok uluslu işletmelerin vergilendirmenin düşük olduğu ya da hiç olmadığı ülke ya da bölgelerde kârlarını biriktirmeleri bu şirketlerin doğup büyüdüğü gelişmiş ülkelerdeki vergi matrahlarının daralmasıyla sonuçlanmış ve bu ülkelerdeki vergi idareleri tarafından bir eyleme geçilmesi zaruri hale gelmiştir. Dünya çapında yaygın olarak bilinen kârlı bazı çok uluslu işletmelerin efektif vergi oranlarının şaşırtıcı şekilde düşük olması, sadece vergi idarelerinde değil kamuoyu nezdinde de tepkiye yol açmıştır. Yüksek tutarda gelir elde eden çok uluslu işletmelerin kamuoyu vicdanını rahatsız eder şekilde düşük vergi ödemelerinin engellenmesi ve vergi adaletinin sağlanması için OECD bünyesinde Matrah Aşındırması Yoluyla Kâr Aktarımı ile Mücadele Projesi başlatılmıştır. Bu projeyle vergi mevzuatları arasındaki farklılıkların giderilerek hibrit düzenlemelerden kaynaklanan vergilendirilmeme durumunun sona erdirilmesi, işlemlerin gerçek mahiyetinin dikkate alınarak fonksiyona göre vergilendirme sağlanması ve şeffaflığın artırılması amaçlanmaktadır.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

İşletmelerin vergi danışmanlarından beklentileri, mevzuatta yer alan kural ve sınırlamalar hakkında bilgilendirilmenin yanı sıra, mali işlemlerin vergi sonrası gelirleri artıracak şekilde yeniden yapılandırılmasını da içermektedir. Diğer yandan vergiden kaçınma kapsamında yapılan işlemlerin öncelikle, ulusal ve uluslararası yasalar ve bu yasaların getirilişindeki amaç ile çalışmaması, vergi anlaşmalarının izin verdiği çerçevede, bir plana bağlı olarak şekillenmesi, ancak anlaşma hükümlerindeki boşluklardan faydalanarak hiç vergileme yapılmamasına olanak sağlayacak şekilde olmaması gerekir.

Diğer yandan vergi planlaması vergiden kaçınma amacıyla yapıldığında, vergi kaçırma endişelerine maruz kalabilir. Zira iki ya da daha fazla vergi sistemi arasındaki uyumsuzluklardan yararlanarak ilişkili olan ya da olmayan taraflar arasında ekonomik gerekçelere uygun olmayan işlemler, bireyler arasında adil bir şekilde dağıtılması gereken vergi yükünün bozulmasına neden olmaktadır. Özellikle ekonomik buhran dönemlerinde hükümetler önemli bütçe kesintileri ve kemer sıkma politikaları uygularken çok uluslu işletmeler agresif vergi planlaması uygulamalarıyla değer yaratıldığı ülkedeki vergi gelirlerini düşürerek kamu bütçesine zarar verebilmektedir. Mükelleflerin vergiden kaçınma hakları bulunmasına rağmen, ticari hayatın gereklerinden uzak vergi amaçlı yapılar yoluyla, kârın değer yaratılan ülkeden ziyade düşük vergiye tâbi olan veya hiç vergileme yapılmayan rejimlerde fiktif olarak bırakılması, ekonomik değerini kaybetmiş geçmiş yıl zararlarının kullanılması veya ekonomik faaliyetlerin yoğunlaştığı ülkedeki vergi gelirlerinin haksız olarak azaltılması sorumlu vergicilik anlayışıyla bağdaşmamaktadır. Dolayısıyla OECD'nin BEPS kapsamında atılmasını önerdiği adımlar desteklenmelidir.

Bölüm III:

Vergi Danışmanları
Açısından
Sorumlu Vergicilik

Meslekte Haksız Rekabete Yol Açan Uygulamalar ve Mesleki Kalite Standartları Önerisi



Şaban Küçük
Direktör,
Vergi Bölümü

Ülkemizde yeminli mali müşavirlik mesleğinin tarihsel açıdan görece olarak yeni ve çağdaş bir meslek olduğu ifade edilebilir. Vergi, muhasebe ve mali yönetim anlamında yürütülen danışmanlık ve müşavirlik hizmetlerinin bir Kanun ve Anayasal meslek örgütü şemsiyesi altında düzenlenmesi ve uygulanması mesleğin kamusal fayda vasfı kadar meslek mensuplarının niteliği ve yapılan işin hassasiyetinden kaynaklanmaktadır. Ülkemizde 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu uyarınca YMM'ler için belli dönemlerde mal bildiriminde bulunulması zorunluluğu getirilmiş olması, kamu görevlerinden ayrılanların belli sürelerde yapamayacakları işlerin tanımlanmış olması, Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde şirketler için zorunlu hâle getirilen bağımsız denetimde önemli aktörler olmaları, meslek ve meslek mensuplarının kamusal ağırlığını ve mesleğin ülkemizde edindiği yer ve önemi göstermektedir. Tüm bu önem ve hassasiyet açısından değerlendirme yapılırken sunulan hizmetlerin genel olarak devlet, tüm paydaşları ifade edecek şekilde kamu ve üretilen denetim ve danışmanlık bulgu ve çıktısına ihtiyacı olan mükellef/yatırımcı grubu için önemi bir kat daha artmaktadır. 25 yıllık uygulaması itibarıyla mesleki ve kurumsal olgunluk açısından kalite, standartlar, uzmanlıklar, sektörel alt standartlar, insan kaynakları, kurumsal kapasite ve kurumsal yetkinlikler konularının ön planda olması gerekir. Hâl böyle iken, bu süreç içinde meslekte belli amaçlarla konulan haksız rekabet, reklam yasağı ve asgari fiyat tarifesi gibi esas ve usuller yukarıda sayılan ve en az bu konular kadar da önemli olan diğer alanlar üzerinde tartışılmasına, fikir ve değer üretilmesine ne yazık ki izin verememiştir.

Bu çerçevede tam rekabetçi serbest piyasa ekonomisini seçen ve kararlılıkla uygulayan ülkemiz açısından yukarıda

zikredilen hassasiyet ve bakış açısını da göz önünde bulundurarak meslekte bir asgari tarife bulunması zorunluluğunun çağdaşlığı ve uygulama farklarından kaynaklanan sorunların yarattığı tahribata değinilerek bir model önerisi üzerinde tüm paydaşların bir araya gelip tartışması ve doğruyu araması gerekir. Bunun yanında mesleki standartlar, denetim standartları, ölçek ve sektörel uzmanlaşma, kurumsal yetkinlikler konularında da atılacak adımlar bulunmaktadır. Yazının amacı bu konuda bir çerçeve çizilmesine katkı sunmaktır.

Meslekte Sorular ve Sorunlar

Yukarıda genel çerçevesi çizilen meslek hukuku görelisi olarak yeni ve çağdaş ve yapılan işin kamusal önemi nedeniyle hassas bir konu olmasına rağmen soru ve sorunların kaynağında yapılan düzenlemelerin temel kabullerinde bazı anlayış farklılıklarının yattığı görülmektedir. Örnek olarak yeminli mali müşavirlerce tasdik edilen mali tablo ve beyannamelerin kamu görevlilerince denetlenmiş sayılacağı ifade edilmesine ve Maliye Bakanlığı'nın yeminli mali müşavirlerden tam tasdik hizmeti almayan mükellefleri öncelikle incelemeye alacağı ifade edilmiş olmasına rağmen, bu iki hüküm göz ardı edilerek denetim ve inceleme planları yapılmaktadır. Bu durum kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmamasına neden olmaktadır.¹

“Vergi denetim birimlerinin tam tasdik hizmeti alan mükellefleri öncelikle incelemesi bu konuda mevcut düzenlemelerde yer alan tam tasdik yaptırmayan mükellefin öncelikle vergi incelemesine alınması ilkesiyle çelişmektedir.”

Özellikle yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilen beyannamelerin yukarıda anılan kuralın aksine öncelikle incelemeye seçilmesi maalesef tam tasdik hizmetinin toplam mükellef sayısı içinde %5'lerde kalmasında etkili olmaktadır. Vergi denetim birimlerinin tam tasdik hizmeti alan mükellefleri öncelikle incelemesi bu konuda mevcut düzenlemelerde yer alan “tam tasdik yaptırmayan mükellefin öncelikle vergi incelemesine alınması” ilkesiyle çelişmektedir. Bu konuda pek tabii ki, incelenen mükellef evreni ile büyük mükellef evreninin benzerliği ve büyük mükelleflerin tam tasdik hizmeti almasıyla incelemeye seçilmesi arasında bir illiyet bağı olmadığı da ifade edilebilir.

Asgari Tarife Uygulamasının Çağdaşlığı / Zorluğu

Tam rekabetçi serbest piyasa ekonomilerini kamusal müdahalelerin yoğunluk derecesine göre farklılaşan karma veya devletçi ekonomilerden ayıran en önemli niteliği, özel mal ve hizmetlerin piyasada oluşan fiyatının tüm iktisadi aktörlerin katıldığı piyasalarda serbestçe belirleneceğini öngörmesidir. Bu tür piyasalarda fiyat/miktar iktisadi kurallara göre oluşurken talep sahipleri için fiyat veridir ve hiçbir alıcı tek başına fiyatı belirleyecek güce sahip değildir. Belli ekonomik kısıtlar altında fiyat ve üretim miktarı belli bir ekonomide o mal veya hizmet için arz ve talep durumuna göre oluşmaktadır. Fakat devlet bazı hâllerde oluşan üretim miktar ve fiyatlamasına doğrudan üretim, tekelci yaklaşım, sübvansiyon, kota, asgari veya azami fiyat tarife uygulaması, vergi veya parafiskal uygulamalarla müdahale edebilmektedir.

Bu yöntemlerden tarife uygulamaları, asgari tarife uygulamasında olduğu gibi belli iş ve meslek gruplarını, azami fiyat tarifesinde ise nihai tüketici ve kullanıcıyı korumacı anlayıştan kaynaklanıyor olabilir. Nihayetinde teknik olarak “piyasaların

süperdüğü” ve tam rekabetçi bir serbest ekonomide fiyatların iktisadi parametrelerle belirlendiği gerçeğine belli ölçülerde aykırı bir durum ortaya çıkabilmektedir.

Tarife Uygulaması Bulunan Meslekler

Ülkemizde avukatlık, hakemlik, arabiluculuk, orman mühendisliği, bilirkişilik, mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik, noterlik ve belli esnaf kolları için belirlenmiş tarife uygulamaları mevcuttur. Bu tarifelere uygun hareket etmemenin bazı parasal, meslek ve iş koluna ilişkin disiplin kurallarıyla öngörülmuş yaptırımları da bulunmaktadır. 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu, 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu'nun 12'nci maddesi ile odaların, 507 sayılı Esnaf ve Küçük Sanatkarlar Kanunu'nun 125'inci maddesiyle de bu Kanun'a tabi esnaf ve sanatkarlarca üretilen mal ve hizmetlerin ücret tarifeleri, bağlı buldukları derneklerce hazırlanacağı ve mensubu oldukları Birlik Başkanlar Meclisince onandıktan sonra yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

Keza 3568 sayılı Kanun ile de serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin sunacakları hizmetler için uyulması gereken asgari tarife Kanun'da yer alan prosedüre uyularak yıllık olarak belirlenmektedir. Söz konusu tarife sunulacak hizmeti, işin önem ve ağırlığı, hizmet sunulacak mükellefin faaliyet gösterdiği sektör, bulunduğu il grubu, çoklu KDV oran uygulaması, grup firmalarına verilen hizmetler, denetim hizmeti verilen firmada mali müşavir çalışma durumu, e-defter tutulması, hizmetin mükellefin işyerinde verilmesi gibi durumlar göz önünde bulundurularak belirlenmektedir. Bu düzenlemede asgari bir tarife belirlenmesi nedeniyle tarifeye göre çıkan ücretin üzerinde bir bedel belirleme hakkı söz konusu

olabilmektedir. Yeminli mali müşavirler tarafından sunulan KDV iadesi, tam tasdik vb. hizmetler de belli indirim ve artırımlara göre genellikle mükelleflerin tasdike tabi işlemleri, yıllık cirosu, yapılan yatırım tutarı, istenen KDV iadesi gibi tutarlara göre azalan oranlı bir tarife yapısı ile dikkate alınmaktadır.

Mali müşavirlik, YMM, avukatlık gibi serbest meslek alanlarında söz konusu meslek ve iş kanunlarının çıkarıldığı dönemde ülkemiz şartları açısından belli mesleklerin korunma ve asgari bir kalite çitasının asgari tarife uygulaması ile sağlanacağı kanaati söz konusu olmuş olabilir. Ancak bu tür mesleklerde bugün itibarıyla, denetçi, mali müşavir, YMM ve danışman rotasyonu, birlikte yapılamayacak işler, denetçi ekibinin yetkinliği, asgari denetçi çalıştırma zorunluluğu, azami mükellef/müşteri sayısı, yıllık asgari mesleki eğitim, haksız rekabetin engellenmesi gibi başka standart uygulamaların da önemi yadsınamaz.

Tarife Uygulamasının Gereği

Yukarıda ifade edildiği gibi tarife sadece YMM'ler için değil bazı özellikli meslek alanları için de söz konusudur. Avukatlar açısından Avukatlık Kanunu'na göre her yıl hazırlanan asgari ücret tarifesi uygulanmaktadır. Mahkemelerde, tüm hukuki yardımlarda, taraflar arasındaki uyuşmazlığı sonlandıran her türlü merci kararlarında ve ayrıca kanun gereği mahkemelerce karşı tarafa yükletilmesi gereken avukatlık ücretinin tayin ve takdirinde, Avukatlık Kanunu ve bu tarife hükümleri uygulanmaktadır. Tarife hükümleri altında kararlaştırılan akdi avukatlık ücretleri, tarife hükümleri üzerinden yapılmış olarak kabul edilir. Avukatlıktaki tarife uygulaması alt sınır açısından sorun yaratmamakta ve pratik olarak özellikle karşı taraf vekâlet ücretinin takdirinde yol gösterici mahiyette görülmektedir.

Tarife uygulaması alıcı veya satıcı, hizmet sunucusu ve hizmetten istifade eden iktisadi aktörler arasında söz konusu mal veya hizmete ilişkin olarak mal veya hizmetin sunum biçimi, miktar veya süresi, kalite, müşteri memnuniyeti, müşteri sadakati, alışkanlıklar, fayda/maliyet analizi dışında bir karar etmeni olarak ortaya çıkmaktadır. Tarife uygulaması asgari tarife yerine "liste fiyatı" ya da öngörülen/tavsiye edilen fiyat mahiyetinde bir yöntemle de hazırlanabilir. Bu durumda tüm taraflar için yol gösterici bir ücret tarifesi söz konusu olur. Tarifenin asgari bir rakam mantığıyla hazırlanması yerine işin niteliği, hacmi ve yapılması gereken denetime göre farklı parametrelerle öngörülebilmesi de mümkün ve tartışılabilir bir öneridir.

Ayrıca tarife uygulaması KDV hesabını da etkilemektedir. Tarife uygulamasının vergisel açıdan bir önemli tarafı da tarife ile belli edilen işlerde KDV'nin tarifeye göre belirlenen bedelden daha düşük bir bedel üzerinden hesaplanamayacağına kabul edilmiş olmasıdır. Emsal bedel KDV uygulaması ile Maliye Hazinesi tarifinin altında iş yapılması hâlinde eksik hesaplanan vergiyi de mükelleflerden isteyebilmektedir.

"İşin kamusal fayda vasfı ve yapılan denetim ve raporlamanın sonuçları ve önem derecesi bu tür özellikli işlerin klasik mal ve hizmetler gibi fiyatlanmaması ve/veya rutin satın alma süreçlerinden geçmiyor olmasını da gerektirmektedir. Bu açıdan asgari tarife yerine yol gösterici bir tarife kullanılması üzerinde düşünülmelidir."

Tarife Uygulamasının Neden Olduğu Belirsizlik

Ülkemizde asgari tarife uygulaması mükellefler ve meslek mensupları arasında belirsiz ve yeri geldiğinde gereksiz ihtilaflara yol açabilmektedir. Asgari tarife benzeri bir uygulamanın olduğu bir ülkede mükelleflerin fiyattan ziyade işin içeriği, kalitesi, denetim süreci, denetimin etkinlik ve verimliliği alanlarına yoğunlaşmaları asgari bir tarife olduğu için bu işin bu kısmına zaman harcamamaları beklenebilir. Fakat vakia odur ki, ülkemizde ne yazık ki denetçi, YMM veya mali müşavir seçimi ve birlikte çalışma kararı verilmesinde fiyat da başat bir rol oynamakta, bu tür hassas hizmetler bir "satın alma" mantığıyla tedarik edilen herhangi ürün veya hizmetler gibi "tedarik, satın alma" süreçlerine muhatap olabilmekte, kamu kuruluşları veya sermayesinde kamu payı olarak şirket veya işletmeler bu iş için ihale dâhi açabilmektedir. Söz konusu olan asgari tarife uygulaması ile bu tür gerçeklerle karşılaşılıyor olması gerekirdi. İşin kamusal fayda vasfı ve yapılan denetim ve raporlamanın sonuçları ve önem derecesi bu tür özellikli işlerin klasik mal ve hizmetler gibi fiyatlanmaması ve/veya satın alma süreçlerinden geçmiyor olmasını da gerektirmektedir. Bu açıdan asgari tarife yerine yol gösterici bir tarife kullanılması üzerinde düşünülmelidir.

Haksız Rekabet Uygulaması

Asgari tarifinin rekabeti bozucu bir etkisi bulunduğunu ileri sürmek de mümkündür. Rekabet Kurumu'nun 2015 yılında yayımladığı bir rapora² göre tarife uygulamaları rekabeti bozucu bir engel olarak görülmektedir. Anılan rapora göre rekabetin korunmasının kamunun tek amacı olmadığı; devletin sosyal, politik, kültürel ve ekonomik başka amaçlarının bulunabileceği kuşkusuzdur. Ancak kimi durumlarda bu tür düzenlemeler rekabeti, söz konusu amaçlara ulaşılması için gerekli olandan daha fazla sınırlamakta

ve ekonominin ideal performansına ulaşmasını zorlaştırmaktadır. Söz konusu rekabet raporu ile amaçlanan, hâlihazırda rekabeti etkileme ihtimali bulunan mevzuatı tartışmaya açarak fayda-maliyet analizinin yapılmasına ilişkin ilk adımı atmaktır. Önemle vurgulamak gerekir ki mevzuat yapılması ve değiştirilmesi sürecinde diğer amaçlar ile birlikte rekabet perspektifinin de değerlendirilmesi, rekabeti gereğinden fazla kısıtlayan düzenlemelerin tespit edilmesini ve politika amaçları ile uyumlu daha az sınırlayıcı alternatiflerin bulunmasını sağlayacaktır.

Ülkemizde yürürlükte olan yasal ve idari on binden fazla düzenlemeyi rekabeti sınırlandırıcı öğeler yönünden irdeleyen söz konusu projede inceleme sorularından bir tanesi de piyasada belirlenmesi gereken fiyat seviyesini herhangi bir şekilde etkileyip etkilemediğidir. Proje sonucunda 48 kanun, 2 kanun hükmünde kararname, 2 tüzük, 108 yönetmelik ve 55 tebliğ olmak üzere, toplam 215 adet düzenlemede, rekabeti sınırlama ihtimali bulunan hükümler tespit edilmiştir. Rekabeti engelleyici bulunan mevzuattan bir tanesi de 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu'dur.

Pek tabii, meslek hukukumuz açısından rekabet ve haksız rekabet uygulamaları çok önemli konulardır. Özellikle haksız rekabetin Türk Ticaret Kanunu'nda tanımlandığı gibi tüm işletmeler ve genel ekonomi için verimsiz sonuçlar doğurduğu ve hukuki olarak öngörülebilirliği ortadan kaldırdığı bir gerçektir. Çağımızda sadece mal üretim ve ihracı kadar hizmet üretim ve ihracı da önemli rakamlara ulaşmıştır. Uluslararası çalışmalar, dünyada hizmet ticaretinin önündeki engellerin kaldırılması durumunda dünya toplam ekonomik üretimine trilyonlarca dolar artış etkisinin olacağını öngörmektedir. Bu konuda artırılacak mesleki kalite standartları, kurumsal yönetim ve denetim ilkeleri ve uygulama yetenek ve yetkinliklerinin

artırılması için gösterilecek çaba bu hizmet alanında önce yakın bölge ülkelerinde ve sonra iş yaptıklarımız başta olmak üzere dünyanın diğer ülkelerinde daha fazla denetim, danışmanlık hizmeti üretmeye de katkı sağlayacaktır.

Reklam Yasağı Uygulaması

Bazı benzer örneklerinde olduğu gibi meslekte katı olarak uygulanan bir reklam yasağı bulunmakta ve bu yasak sübjektif değerlendirmelere açık sonuçlar doğurabilmektedir. Yeminli mali müşavirlik, temel olarak Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimindeki yükün hafifletilmesi, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesinin temin edilmesi ve vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyumsuzlukların en aza indirilebilmesi maksat ve gayesiyle ihdas edilmiş bir meslektir. Bu açıdan bakınca yeminli mali müşavirlik mesleğinde reklam yasağı uygulaması haklı görülebilir. Reklama ihtiyacı olmayan, bizzat işin kalitesinin kendisini belli ettiği bir hizmet alanıdır. Fakat bazı durumlarda, reklam yapma kastı olmaksızın meslek mensuplarının reklam yasağına uymadıkları gerekçesiyle haksız uygulamalar yapılabilmekte ve disiplin cezaları verilebilmektedir.

Reklam yasağı konusunda standartların konulmamış olması, reklamın içerik ve niteliği, reklam sayılmayan hâllerin neler olacağı konusunda maalesef sübjektif uygulama ve durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bunun önüne geçilebilmesi için bu alanda bir düzenleme yapılması ve reklam yasağının kaldırılması dâhil açık bir platformda fikirlerin yarışması sağlanmalıdır.

Mesleki Kalite Standartları

Ülkemizde mesleki standartlar konusunda denetim yetkisini veren kurumların çeşitli çalışmaları mevcuttur. Keza KGK bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uymaları gereken kural setlerini yayımlamaktadır. BDDK ve SPK gibi diğer düzenleyici kuruluşların da

benzer çalışmaları mevcuttur. TÜRMOB tarafından muhasebe, denetim ve danışmanlık işleri için işyeri, hizmet ve kalite güvence standartları belirlenmiş, uyulmaması yaptırımlara bağlanmıştır.³ TÜRMOB tarafından yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in Genel Mesleki Standartlar başlıklı bölümünde meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları; meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi, mesleki eğitim ve bilgi, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabet başlıkları altında düzenlenmiştir.

Tüm bunların yanı sıra mesleki standartlar konusunda çeşitli uluslararası kurumların yayımladığı iç denetim, denetim, kalite veya kontrol standart setleri de bulunmaktadır. Mesleki standartlar konusunda bu enflasyona rağmen meslekte kalite ve denetim çitasının yükseltilmesi için düzenleme yapılması kadar bunların yetkinlikleri artırıcı ve teşvik edici bir yaklaşımla hazırlanması gerektiği yadsınamaz. Bu anlamda mesleğe sahip çıkacak olan yine meslek mensuplarının kendisi olup daha iyiye ulaşmanın gayreti ve bilinciyle hareket edilmelidir. Özellikle TÜRMOB tarafından yayımlanan Mecburi Meslek Kararı muhasebe, denetim ve danışmanlık işletmeleri tarafından verilecek olan hizmetlerin işyeri, hizmet ve kalite güvence ilke ve esaslarını düzenlemektedir. Bu kararda çalışma koşulları, mekân, hizmet çeşitliliği, bilgi güvenliği, kullanılacak yazılım, donanım ve ekipmanın uygunluğu, işyeri yönetimi, insan kaynakları, hizmet uygulama ve müşteri ilişkileri yönetimi, hizmet tanıtım ve pazarlama yöntemi, kalite güvence programı, gözetim konularında değişen toplumsal duyarlık ve sorumluluklar doğrultusunda kurumsal bir anlayışla hizmet sunulması amaçlanmıştır. Tüm bu kalite standartları mesleğin ülkemizdeki gelişimi ve olması gereken saygın niteliği açısından önem arz etmektedir.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

2016 yılında geldiğimiz noktada müşteriyi esnaftan korumaya yönelik azami fiyat tarifesi belirleme, mali müşavir, avukat, YMM gibi belli meslek mensuplarını da sunacakları hizmetler için asgari fiyat tarifesi ile müşteri/mükellefe karşı koruma algısı üzerinde düşünülmesi ve çağdaş yöntem ve tekniklerle yeniden tasarlanması gereken bir kamu politikası alanı olarak görülmelidir. Bu tür tarife yöntemleri fiyat mekanizmasının işlerliğini azaltmakta ve operasyonel olarak denetim, yönetim ve müşteri/mükellef ilişkilerinde de yanlış algılamalara neden olabilmektedir.

Mesleki sorumluluk ve tasdik işlemleriyle ilgili olarak sonradan çıkan vergi ve cezalarda vergi mükellefiyle birlikte müteselsil sorumluluğun sınırlarının net olarak çizilmemiş olması ve keyfi davranışların önüne geçilmesi için standartlar geliştirilmesi ve uyulması mecburi tutulmalıdır. Bu konuda ortaya çıkabilecek vergi ve ceza risklerine karşı mesleki sorumluluk sigortasının kapsamı net olarak düzenlenmeli ve zorunlu kılınması dâhil mesleki güvence sağlanmalıdır.

Kamusal vasfı ve üretilen hizmetin yarı kamusal etkileri nedeniyle bu tür özellikli mesleklerde bugün itibarıyla asgari tarife uygulamaları kadar denetçi, mali müşavir, YMM ve danışman rotasyonu, birlikte yapılamayacak işler, denetçi ekibinin yetkinliği, asgari denetçi çalıştırma zorunluluğu, azami mükellef/müşteri sayısı, yıllık asgari mesleki eğitim saati, sertifikalı mesleklerde aralıklı sınav ve mesleki yetkinlik ve devamlılık ölçüm yöntemlerinin ve haksız rekabetin engellenmesi alanında yapılabilecek başka çalışmalarla birlikte düşünülmesi; program ve politikaların tasarlanmasında dikkate alınması gerekir.

Bu çerçevede bağımsız denetim için belirlenen tarifede olduğu gibi her sektöre uyabilecek bir asgari tarife anlayışı yerine iş için harcanması gereken süre, ayrılması gereken insan kaynağı, uyulması gereken asgari prosedür ve adımlar ile işin kalitesine odaklanan bir tarife anlayışı denetim paydaşlarının tamamı için daha yüksek bir fayda yaratılmasına sebep olacaktır. Özellikle KGK kurulduktan sonra denetimin yaygınlaşması ve ölçeğin artmasıyla denetimin kalitesi ve içeriği denetim için ödenmesi gereken asgari ücret tutarından daha önemli hâle gelmelidir.

Sonuç olarak meslekteki sorunları doğru mecrada çözebilmek için tüm taraflar bir araya gelip eşit ve objektif bir düzlemde sorunları yeni ve çağdaş bir düzene kavuşturacak düzenlemeleri masaya yatırmalıdır. Mesleğin önemi ve cazibesi, yaratılan denetim ve danışmanlık bilgisinin tüm paydaşlar için taşıdığı değer bu çalışmayı gerektirmektedir. Serbest meslek mahiyetindeki profesyonel iş kollarında baskın unsur sunulan hizmet olduğu için işin kalitesi, standartların tespiti, ölçme ve değerlendirmesi önemlidir. Bu durum hem hizmet sunucusu olan meslektaşlar ve hizmetten faydalanan müşteri/kamu tarafı için hem de meslekin toplumsal saygınlığını, kariyer tercihi noktasında genç nesiller için cazibesini ve içinde bulunduğu denetim sektörünün diğer paydaşlarını yakından ilgilendirmektedir.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinde işe ilişkin ücretlendirme, haksız rekabet, reklam yasağı gibi yasal uygulamalar bulunmaktadır. Bağımsız denetimle birlikte ele alındığında ise bu tür düzenlemelere ek olarak vergi denetçisi ve vergi danışmanı rotasyonunun tüm paydaşlar için katma değeri artıracak bir şekilde düzenlenmesi, vergi denetim ekibinin yetkinliği, asgari bir sayıda denetçi çalıştırma zorunluluğu, azami müşteri sayısı açısından bağlayıcı düzenlemeler yapılması, sektörel veya konu bazlı uzmanlaşmanın teşviki, asgari mesleki eğitim saati, aralıklı sınav ve mesleki yetkinlik ve devamlılık unsurlarının da göz önünde bulundurulması mesleğin haklı itibarının korunması ve daha yükseğe çıkarılması hedeflenmelidir.

REFERANSLAR

¹ Yeminli Mali Müşavirler Odaları (2014): **Üçüncü Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu**, Ankara

² Rekabet Kurumu (2015): **Rekabet Raporu: Rekabet Politikası Perspektifinden Ülkemiz Mevzuatının Taranması**, Yayın No: 311, Ankara.

³ TÜRMOB (2013): **Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri için İşyeri, Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esasları Hakkında Mecburi Meslek Kararı**, www.turmob.org.tr

Mükellef Hakları Bağlamında Meslek Mensuplarının Rolü



M. Yavuz Öner

Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Çağdaş hukuk düzeninde mükelleflerin devletin vergi toplama yetkisine karşı belli temel hakları olmuş ve bu haklar gerek yasal gerekse vergi idarelerinin beyan ve taahhütlerince tanınarak güvence altına alınmıştır. Nitekim demokrasinin gelişimi vatandaşların devlet otoritesine karşı bütçe hakkı elde etmesiyle söz konusu olmuştur. İngiltere’de kralın vergileme yetkilerinin kısıtlanmasını amaçlayan Magna Carta (1215), Haklar Dilekçesi (Petition of Rights, 1628), Haklar Demeci (Bill of Rights, 1689) kralın parlamento onayı olmadan vergi koymasını yasaklayan demokrasi adımlarıydı. ABD’nin Bağımsızlık Bildirisi’nde de “Temsilsiz vergi olmaz.” sloganı yer almış ve vergilemede yurttaşların söz hakkını tescil etmiştir.

Demokrasi tarihine yön veren vergi hukukunun gelişim süreci sonunda günümüzde vergilemenin sadece yasayla yapılabilmesinin ötesinde, vergi kanunlarının uygulanması sırasında da mükelleflerin söz hakkına, insan haklarına ve kaliteli hizmet alma hakkına riayet edilmesi noktasına gelinmiştir. Mükelleflerin hem mükellef olmaları dolayısıyla vergi hukukundan hem de temel insan haklarından kaynaklanan hakları olduğu kabul edilmektedir. Vergi idareleri bu anlayışla uygulamalarında bazı standartlar benimsemekte, uluslararası kuruluşlar kısmen bağlayıcı kısmen yol gösterici nitelikte genel ilkeler geliştirmeye çalışmaktadır.

Vergi sistemindeki temel unsurlardan biri olan vergi danışmanları da mükelleflerin temel haklarının geliştirilmesi ve korunmasında önemli roller üstlenmektedir. Rehberlik, temsil ve kanaat önderliği; kaliteli hizmet sunan itibarlı, yetkin ve bağımsız meslek mensuplarının üstlendiği kilit roller arasında başta yer almaktadır.

Dünyada Mükellef Hakları Uygulamaları

Mükellef haklarının temel çerçevesini çağdaş vergileme ilkeleri oluşturur. Vergilerin kanuniliği, adilliyi, belirliliği ve genelliği Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda da yerini bulan temel vergileme ilkeleridir. Anayasamız'ın 73'üncü maddesi aşağıdaki hükmü içerir:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır."

Anayasa'nın bu hükmü vergi ödevinin temel dayanağı olup aynı zamanda devletin vergileme yetkisinin sınırlarını da çağdaş vergi hukuku prensiplerine göre çizmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek Protokolü'nün 1'inci maddesinde devletin vergileme yetkisine saygı duyulmakla beraber, bu yetkinin keyfi olarak kullanılmasının insan haklarına ters düşeceği belirtilmektedir. Aynı şekilde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergilendirme yolu ile mülkiyet hakkına müdahaleyi ancak ulaşılabilir ve öngörülebilir olduğu takdirde meşru kabul etmektedir.¹ Kanunların ve diğer yasal mevzuatın ulaşılabilirliği ve öngörülebilirliği, bu düzenlemelerin açık, belirli, herkes tarafından açıklıkla anlaşılabilen bir niteliğe sahip olmasını ifade eder.

Ek Protokol'ün mülkiyet haklarının korunmasına ilişkin hükmü, esasen mal varlığından yoksun bırakılmama hakkını ifade etmekte olup Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli güncel iptal ve bireysel başvuru kararlarında dayanak gösterilmektedir. Türk Anayasa Mahkemesi vergi konusunda verdiği pek çok iptal ve bireysel başvuru kararında vergilendirmenin öngörülebilirlik

ilkesine ve vergi düzenlemelerinin ulaşılabilir olmasına atıfta bulunmuştur. OECD mükellef hakları konusunda üye ülkeler için referans niteliğinde çalışmalar yapmıştır. OECD Mali İlişkiler Komitesi'nin 8 Numaralı Çalışma Grubu, 1990 yılında mükelleflerin hakları ve yükümlülükleri konusunda üye ülkelerdeki durumu analiz etmiş ve bu konuda bir rapor yayımlamıştır. Bu raporda pek çok üye ülkede o dönemde açık bir mükellef hakları belgesi bulunmadığı, ancak mevzuatın çeşitli bölümlerinde bazı haklara yer verildiğini tespit edilmiştir.² Raporda temel mükellef hakları aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

- Bilgilenme ve yardım alma hakkı
 - Başvuru ve itiraz hakkı
 - Verginin olması gereken (doğru) tutarda alınması
 - Belirlilik ve öngörülebilirlik
 - Özel hayatın korunması
 - Gizliliğin korunması
- Mükellef hakları bildirisini ilk yayımlayan ülkelerin başında gelen İngiltere'de³ aşağıdaki haklar tanımlanmıştır:
- Saygılı hizmet alma
 - İdareden yardım ve destek alma
 - Açık ve dürüst muamele görme
 - Adil ve tarafsız hizmet alma
 - Kuralları çiğneyenlerle mücadele
 - Özel hayatın ve sırların korunması
 - Temsilci kullanma hakkı
 - Uyum maliyetlerinin asgaride tutulması

ABD Gelir İdaresi IRS'in mükelleflere müşteri odaklı davranmasını sağlamak, müşterilere aktif savunma hizmeti sunmak ve mükellef yararına politikaların geliştirilmesine katkıda bulunmak amacıyla 1994 yılında vergi idaresinden

bağımsız olarak Taxpayer Advocate Service kurulmuştur.⁴ Mükelleflerin idareyle yaşadıkları problemlerin çözümünde hizmet veren bu birim tarafından açıklanan mükellef hakları aşağıda sıralanmaktadır:⁵

- Bilgilenme
- Kaliteli hizmet alma
- Vergiyi doğru tutarda ödeme
- IRS uygulamalarına karşı başvurma ve dinlenme
- Dava açma
- Başvuru ve inceleme sürelerin belirli olması
- Özel hayatın gizliliği
- Sır saklama
- Temsilci kullanma
- Adil ve eşit hizmet alma

Türkiye’de Mükellef Hakları

Vergide gönüllü uyumun sağlanabilmesi için mükelleflerin vergi sistemine ve vergi idaresine güveni kilit bir öneme sahiptir. Bu nedenle gerek ülkeler gerek uluslararası kuruluşlar, mükellef odaklı, çağdaş vergi idarelerinin oluşturulması için çalışmalar yürütmektedir. Özellikle 1980’li yılların sonundan itibaren yoğunlaşan bu çalışmalar, bir taraftan vergi gelirlerini korumayı diğer taraftan mükellefler vergi yükümlülüklerini yerine getirirken kaliteli ve saygılı bir hizmet sunmayı hedeflemektedir. Türk vergi idaresinin bu alanda yaptığı çalışmalar 2000’li yıllardan itibaren hız kazanmış, mükellef odaklı hizmet anlayışı 2005 yılında kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) misyon ve vizyon tanımında yer almıştır:

Misyon: Mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllü uyumu artırmak ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamaktır.

Vizyon: Ekonomik aktiviteleri kavrayarak kayıtlı ekonomiyi teşvik eden; mükellef haklarını gözeterek gönüllü uyumu sağlayan ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplayan örnek bir idare olmaktır.

GİB, dünyadaki gelişmelere paralel olarak Mükellef Hakları Bildirgesi’ni aşağıdaki şekilde yayımlamıştır:⁶

Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hakları Bildirgesi

- Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.
- Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.
- Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.
- Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu’nun öngördüğü hâller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.
- Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.
- Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
- Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
- Şikâyetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz hâlinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
- Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.

Mükellef Hakları Rehberi'nde mükellef hakları genel haklar ve özel haklar olarak iki başlık altında sunulmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hakları Rehberi	
Genel Haklar	<ul style="list-style-type: none"> • Dilekçe ve bilgi edinme • Kamu denetçisine başvurma • Dava açma • Temsil • Eşit muamele görme • Mükellef memnuniyeti
Özel Haklar	<ul style="list-style-type: none"> • Uzlaşma • Pişmanlık • Düzeltme talep etme • Şikâyet yoluyla müracaat • Ödeme emrine itiraz • Vergi mahremiyeti • Tecil ve taksitlendirme • Vergi incelemesi sırasındaki haklar • Cezalarda indirim • Vergi ödeme • Özelge talep etme • Mahsup ve iade talep etme

Diğer taraftan Vergi Denetim Kurulu da mükelleflerin vergi incelemesi sırasındaki hak ve yükümlülüklerini internet sitesinden duyurmuştur.⁷ Bu kapsamda belirtilen haklardan biri de incelemeler sırasında mükelleflerin yanlarında SMMM ve YMM bulundurma haklarıdır.

Türk vergi idaresi tarafından benimsenen mükellef haklarına ilişkin ilkeler dünyadaki gelişmelerle uyumlu olmakla birlikte bu iyi niyetli ve yenilikçi çalışmaların bağlayıcı metinler olarak hayata geçmesi için alınması için daha fazla yol alınması gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan mükellef haklarına ilişkin ilkeler ve Vergi Denetim Kurulu'nun açıkladığı vergi incelemelerinde riayet

edilecek haklar, bağlayıcılığı olmayan taahhütlerdir. Kısmen vergi mevzuatında yer alsalar da uygulayıcı kademeler tarafından zaman zaman göz ardı edildiklerine de şahit olunmaktadır.

Bununla birlikte sorumlu vergicilik açısından birçok olumlu uygulama hayata geçirilmiştir. Örneğin mükelleflerin GİB tarafından yapılan yeni düzenlemeler konusunda bilgilendirilmesi, uygulamadaki sorunları izlemek amacıyla bir rehber hazırlanarak internet üzerinden yayımlanması, forum oluşturulması, telefon ve e-posta yoluyla iletişim kurulması bu açıdan belirtilmesi gereken önemli gelişmelerdir. Özellikle e-fatura ve e-defter konusunda portal üzerinden yapılan bilgilendirme çalışmaları oldukça yararlı olmuştur. Beyannamelerin, ödemelerin, borç sorgulamalarının, iade ve özelge taleplerinin elektronik ortam üzerinden izlenebilmesi mükellef memnuniyetine yönelik çalışmalardır. KDV iadelerinde sürecin aşamalarının elektronik ortamda izlenerek mükelleflerin bilgilendirilmesi de bu kapsamda değerlendirilmelidir. Kira gelirlerine yönelik olarak vergi dairelerinde sunulan beyanname hazırlama desteği ve elektronik ortamda hazır hâlde mükellefe sunulan gelir vergisi beyannameleri mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmesi için sağlanan kolaylıklardır. Tüm bunlarla birlikte GİB'in yönetim anlayışı olarak meslek örgütleri ve sivil kuruluşlarla istişare etme ve uygulamaların etkilerini ve mükelleflerin talep ve sorunlarını izleme konusunda son yıllarda gösterdiği çabaların altını çizmek gerekir.

Öte yandan vergi inceleme sürecinin şeffaflaştığını, mükelleflerin incelemenin safhaları konusunda bilgilendirildiklerini ve açık bir iletişim ortamı sağlandığını söylemek pek mümkün değildir. Kimi zaman mükelleflerin bazı iade ve düzeltme talepleri incelemeye sevk

edildiğinde mükelleflere süreç hakkında bilgi sağlanmamakta ve incelemenin tamamlanması uzun yıllar alabilmektedir. Mükelleflerin hesaplarında yapılan incelemelerde ise nelerin incelendiği, ne arandığı ve bulguların nasıl değerlendirildiği konusunda inceleme elemanlarının ketum yaklaşımları mükellefler için bilinmez ve öngörülemeyen bir risk algısına dönüşmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin ulaşılabilir ve öngörülebilirlik kararları vergi mevzuatının ve yorumlarının açık, istikrarlı, geriye dönük uygulanmayan ve günden güne değişmeyen bir niteliğe sahip olması gerektiğini ifade etmektedir. Mükelleflerin süregelen yorum ve uygulamaların beklenmedik bir şekilde değişmeyeceğinden emin olması gerekir. Teşvik ve vergi istisnaları öngörülemeyen biçimde, hatta geriye dönük düzenlemelerle geri alınmamalıdır. Vergi idaresinin bu konularda mükellef haklarını gözetemeyen bir uygulama tarzına sahip olduğunu söylemek güçtür. Son yıllarda Anayasa Mahkemesi'nin vergi mevzuatına ilişkin iptal kararlarının çoğu mevzuattaki bu tür düzenlemelere yönelik olarak verilmiştir. Örneğin mülkiyet hakkına aykırılık teşkil eden haksız vergilerin iadesinde mükellefe faiz ödenmesini olanaksız kılan Vergi Usul Kanunu düzenlemesi ve yatırım indirimi hakkını kazanılmış hakları ortadan kaldırır şekilde geriye dönük olarak kaldıran Gelir Vergisi düzenlemeleri Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

Öte yandan mükelleflerin vergi daireleri nezdindeki iade ve düzeltme taleplerinde çoğu zaman daireden daireye değişen uygulamalar, standart dışı talepler ve gecikmeler de mükellef memnuniyeti ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Hazine hakkını gözetmek, sorumluluk almak istemeyen idari personelin sığındığı ve çoğu zaman işi uzatmak, mükellefi hakkını

aramaktan soğutmak veya sorumluluğu üst makamlara atmak için kullandığı bir bahane hâlini almaktadır. Vergi idaresinin yenilikçi ve çağdaş bakış açısıyla ortaya koyduğu mükellef odaklı yaklaşımların gerçekten hayata geçirilmesini ve standart uygulamalar hâline gelmesini sağlayacak idari ve yasal düzenlemelerin de gerçekleştirilmesi beklenmektedir.

Meslek Mensuplarının İşlevleri

3568 sayılı Kanun'da serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) olmak üzere iki tür meslek unvanı tanımlanmıştır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

Kanunda belirtilen belli genel ve özel şartları sağlayan kişiler SMMM olabilir. Bu meslek mensupları belli bir mesleki tecrübe, kıdem ve sınav şartlarını yerine getirdikten sonra meslek unvanını almaya hak kazanırlar. Serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu kanunda aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

“Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.”

Yeminli Mali Müşavirler

YMM'ler SMMM'lerin (b) ve (c) bentlerinde belirlenen işlerinin yanı sıra 3568 sayılı Kanun'a göre çıkarılan yönetmelik çerçevesinde tasdik işi de yaparlar. YMM'lerin yaptıkları tasdik dolayısıyla ortaya çıkabilecek vergi kayıplarından mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla YMM'ler bir taraftan mükellefe yönelik danışmanlık görevi ifa ederken diğer taraftan kamu adına da bir denetim fonksiyonu görmektedirler.

Mesleki Standartlar

Mesleki, etik, çalışma ve disiplin gibi konularda meslek mensuplarının uyması gereken standartlar 3568 sayılı Kanun'a dayanarak çıkarılan çeşitli yönetmeliklerle belirlenmiştir. Bu bağlamda meslek mensuplarının hem teknik hem etik standartlar olarak yüksek kalitede profesyoneller olmasını öngörülmektedir. Mesleğe ilişkin çeşitli yönetmeliklerde düzenlenmiş bazı önemli standartlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Topluma ve devlete karşı sorumluluk
- İş sahiplerinin (mükelleflerin) meslek mensuplarından doğru ve güvenilir bilgi alabilmeleri
- İşlerini yaparken öğrendikleri mükelleflere ilişkin bilgileri sır saklama yükümlülüğü çerçevesinde ifşa etmemek
- Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik çerçevesinde hizmet vermek
- Haksız rekabet ve reklam yasağına tâbi olmak

SMMM ve YMM meslekleri vergi, muhasebe ve finansal yönetim alanında uzman ve belli kalite standartlarında çalışılması zorunlu kılınmış mesleklerdir. Bu standartlar gerek GİB, SPK, BDDK ve

KGK gibi kamu otoriteleri gerek TÜRMOB tarafından yakından denetlenmekte ve gözetlenmektedir.

Meslek Mensuplarının Mükellef Hakları Bağlamındaki Sorumlulukları

Sorumlu vergicilik yaklaşımıyla mükellef hakları, mükelleflerin kaliteli hizmet alması, anayasal haklarına saygı gösterilmesi, bilgiye ulaşabilmesi ve idare nezdindeki başvurularının dikkate alınmasını gerektirmektedir. Bu çerçevede meslek mensuplarına mükellef haklarının korunması ve gözetilmesi açısından önemli roller düşmektedir. Her ne kadar mükellefler SMMM ve YMM'leri kendilerine yol gösteren, gerektiğinde kendilerini vergi idaresi önünde savunan ve yükümlülükleri konusunda doğru şekilde yönlendiren danışmanlar olarak görseler de ülkemizde SMMM ve YMM'lerin doğrudan bir yasal temsilci olarak mükellefleri temsil etmesi söz konusu değildir. Hizmet sözleşmeleri meslek mensuplarını kanuni temsilci ya da bir vekil gibi doğrudan yasal temsilci konumuna getirmemektedir. Bununla birlikte meslek mensuplarının yardımcı olmak amacıyla vergi incelemeleri, uzlaşma görüşmeleri, vergi davaları ve idare ile yürütülen çeşitli işlemlerde mükellefleriyle birlikte idare ile muhatap olarak izahatta bulunmaları söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda vergi danışmanları mükelleflerin doğal temsilciliğini üstlenirler. Mükellef ile idare arasındaki müzakerelerde SMMM ve YMM'ler, mükellefin haklarını gözetken ve mükellefin durumunu idareye mesleki bir dille izah eden sözcülerdir. Mükelleflerin temsilci kullanma hakkının sadece yasal vekâletname sahibi kişiler için geçerli olmasının ötesinde, yasal hizmet sözleşmesiyle mükellefe hizmet veren SMMM ve YMM'ler bakımından da bu ilkenin geçerli olduğu kabul edilmelidir. Örneğin SMMM'ler

mükelleflerin beyannamelerini düzenlemekte ve elektronik ortamda internet vergi dairesine mükellef adına yüklemektedirler.

SMMM ve YMM'ler kendilerine vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde mükellefle ve onların iş yaptığı üçüncü kişilerle muhatap olurlar. Örneğin YMM'ler tasdik işlemleri dolayısıyla sadece tasdik ettikleri müşterilerinin değil, onlarla iş yapan üçüncü kişilerin de hesap ve işlemlerini sınırlı olarak incelerler. Bu inceleme YMM'lerin kamusal denetim görevinin bir gereğidir. Ancak kamusal görev, aynen vergi memurlarında olduğu gibi meslek mensuplarına da sır saklama ve kişi hak ve hürriyetlerine saygı gösterme ödevi yükler.

Vergi danışmanları olarak meslek mensuplarının mükellefleri bilgilendirme ve aydınlatma rolü de bulunmaktadır. Mükelleflerin bilgilendirme hakkı sadece vergi idaresi tarafından yapılacak duyuru ve yayınlarla sağlanamaz. SMMM ve YMM'ler gerek bireysel gerekse toplu olarak yapacakları duyuru, bülten ve eğitim çalışmalarlarıyla mükelleflerini veya onların işlerine bakan yetkili personeli eğitmek, güncel gelişmelerden haberdar etmek, yükümlülükleri ve hakları konusunda uyararak muhtemel hak kayıplarının ya da maruz kalabilecekleri yaptırımların önüne geçmekle mükelleftirler.

Vergi idaresinin yasalarla tanımlanmamış olsa da çağdaş vergi idarelerinin hizmet kalitesine ilişkin bazı kuralları kendiliğinden duyurarak benimsemesinde olduğu gibi, meslek mensuplarının da meslek mevzuatında yazmayan ancak profesyonel hizmet sağlayıcıyla müşteri ilişkisinin doğal bir gereği olan bu tür hizmet standartlarını içselleştirmeleri ve adapte etmeleri gerekir.

Vergi Gelirlerinin Korunmasına Yönelik Sorumluluklar

Yukarıda ele alınan mükellef hakları genellikle bireysel hak niteliğindedir. Ancak mükellef hakları söz konusu olduğunda sadece birey olarak mükelleflerin değil aynı zamanda bir çıkar grubu olarak mükelleflerin kolektif çıkarlarından ve haklarından da bahsetmek gerekir. Bunların en önemlisi mükelleflerin ödediği vergilerin korunmasıdır. Meslek mensupları bu konuda bağımsız bir dış denetim unsuru olarak rol üstlenir. Kamu kaynaklarını kullanan kurumların mali tablolarının, gelir ve giderlerinin zaman zaman meslek mensupları tarafından denetlenmesi de mümkündür. İdarenin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çerçevesinde kendi iç denetiminin ve Sayıştay denetiminin yanı sıra, uluslararası denetim standartlarında bağımsız denetim alan kamu idareleri, vergi mükelleflerine ödedikleri vergilerin sağlıklı ve şeffaf biçimde harcandığı konusunda güven vererek gönüllü vergi uyumuna da katkı sağlar.

Türkiye'de genel ve özel bütçeli kamu idareleri açısından uygulanmamakla birlikte Türkiye İş Kurumu ile düzenleyici ve denetleyici bazı kamu idarelerinin yanı sıra Merkezi Yönetim Bütçesi dışında kalan ve kanunla kurulan bazı kamu idarelerinin teşkilat kanunuyla topladığı fonların denetimini veya ikincil mevzuatla gelir unsurlarının doğruluğunun denetçi raporuna bağlandığı görülmektedir.⁹ Örneğin 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 101'inci maddesinde "Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun dış denetimi hakkında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerinin uygulanacağı; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun yıllık hesaplarını bir bağımsız denetim şirketine denetletebileceği ve

bu durumda bağımsız denetim raporunun faaliyet raporu içine derç edilerek yayımlanacağı hükmüne yer verilmiştir.⁹

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun 53'üncü maddesiyle kurulan İşsizlik Sigortası Fonu'na ilişkin olarak aynı maddede fonun Sayıştay denetimine tabi olduğu belirtildikten sonra gelir ve giderlerinin üçer aylık dönemler hâlinde 3568 sayılı kanuna göre ruhsat almış, denetim yetkisine sahip meslek mensubu yeminli mali müşavirlere denetlettilerle denetim raporlarının sonuçlarının ilân edileceği hükmüne de yer verilmiştir. Bu hükme istinaden yapılan Sayıştay denetimine ilişkin rapor bu kurumun web sitesinde, yeminli mali müşavirce yapılan aktüerya denetimi ile bağımsız denetçilerce yapılan denetimler sonucu düzenlenen raporlar da Türkiye İş Kurumu'nun web sitesinde yayımlanmaktadır.¹⁰ Dolayısıyla kamu idarelerinin kendi iç denetim birimleri ve Sayıştay denetiminin dışında bağımsız denetim şirketleri tarafından da denetlenmesi mümkün olup meslek mensuplarının vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerle finanse edilen kamu kurumlarının gelir ve harcamalarından şeffaf biçimde haberdar olmaları önemli bir mükellef hakkıdır.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yeniden yapılanma süreciyle birlikte vergi idaresinin vergi kanunlarını uygulama görevi kaliteli hizmet anlayışıyla yürütülmesi gereken bir kamu hizmeti olarak görülmeye başlanmıştır. Vergi hukukunun, demokrasi ve insan hakları prensiplerinin dünyadaki gelişimine paralel olarak Türk vergi idaresinin de mükellef odaklı hizmet anlayışı çerçevesinde belli mükellef haklarını kurumsallaştırdığı ve riayet etmeyi hedeflediği anlaşılmaktadır.

SMMM ve YMM unvanıyla vergi sistemimizin önemli unsurlarından biri olan vergi danışmanlarının bu gelişmeler doğrultusunda mükelleflerin idare karşısındaki haklarını gözetip ve koruyan hizmet sağlayıcılar olarak görev yapması gerekmektedir. Yasa ve diğer mevzuatla belirlenmiş profesyonel hizmet ve kalite standartları bulunan, ilgili meslek odaları ve kamu kurumları tarafından denetlenen meslek mensuplarının mükellef haklarını koruma ve geliştirme yönünde danışmanlık, rehberlik, temsilcilik, kanaat önderliği fonksiyonları ile etkili bir rol oynamaktadır. Meslek mensuplarının dünyada sorumlu vergicilik alanındaki gelişmeleri takip ederek kendilerini yenilemeleri, mükelleflerin haklarını gözetip bir vergi sistemi için bireysel ve örgütlü olarak katkı sunmaya devam etmeleri gerekmektedir. Bu anlamda vergi idaresi meslek mensuplarını hedeflediği mükellef odaklı hizmet anlayışını gerçekleştirme noktasında destek alabileceği paydaşlar olarak görmelidir.

Türk Vergi İdaresi özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluşu ile birlikte mükellef odaklı hizmet anlayışını kurum vizyonu olarak benimsemiştir. Bugüne kadar olumlu mesafeler alınmakla birlikte bu vizyonun idarenin alt kademelerine kadar yayılması, idari bir iyi niyet deklarasyonundan ileri gidemeyen Mükellef Hakları Bildirgesi'nin bağlayıcı ve uygulamada şeffaf olarak izlenebilen bir metne dönüşmesi gerekmektedir. Mükellef haklarının hayata geçirilebilmesi konusunda hem idarenin hem de mükelleflerin en önemli çözüm ortağı meslek mensupları olabilir.

REFERANSLAR

- ¹ Haluk Egeli ve Mehmet Dağ (2012): "**Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi**", Maliye Dergisi, Sayı 163, s.132
- ² **OECD, Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note**, www.oecd.org
- ³ www.gov.uk/government
- ⁴ Adnan Gerçek(2006): "**Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi**", Vergi Sorunları, Sayı 209, s. 121-149
- ⁵ <https://www.irs.gov/Advocate>
- ⁶ GİB, Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi, www.gib.gov.tr
- ⁷ www.vdk.gov.tr
- ⁸ Dr.Mehmet Ali Özayer(2014): **Kamu İdarelerinin Aynı Dönemde Sayıştay ve Bağımsız Denetçiler(YMM) Tarafından Denetiminin Sonuçları**, 3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu
- ⁹ Özayer, a.g.e.
- ¹⁰ Özayer, a.g.e.

Mali Müşavirlik Mesleğinin Değeri ve Kamusal Faydası



Neslihan Raepers
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü



Nilgün Çallıalp
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Geçmiş günümüzden 5,000 yıl öncesine dayanan muhasebe, toplumların ekonomik, kültürel, hukuki ve sosyal gelişimleri ile paralel bir şekilde gelişmiş, evrilmiş ve bugün artık bir bilim dalı olarak icra edilen sofistike bir meslek hâline gelmiştir. Tarihsel gelişiminin başlangıcında sadece basit bir kayıt ve sayma işleminden ibaretken, günümüzde teknolojinin etkin olarak kullanıldığı, işletmeler, devlet ve diğer kurumlar arasında bilgi alışverişi sağlayan bir sistemler bütünüdür. Bu noktada muhasebenin toplumların devamlılığında önemli bir yeri olduğunu belirtmek abartı olmayacaktır. Öyle ki işletmelerin şeffaf bir şekilde yönetilebilmeleri, doğru yatırım kararlarını almaları, finansman ihtiyaçlarının tespiti, halka arz edilmeleri vb. tüm süreçler sağlıklı bir muhasebe ve raporlama sisteminin varlığına dayalıdır.

Öte yandan devletlerin mükelleflerden vergi alacağını en doğru şekilde belirleyebilmesi buna bağlı olarak kamu hizmetlerini etkin bir şekilde sağlayabilmesi, işletmelerin ve şahısların vergi beyanlarını sağlıklı bir muhasebe sistemiyle takip ve beyan etmesiyle mümkün olmaktadır. Devlet ve işletmelerin yanı sıra düzenleyici kurumlar ve bankalar gibi kamu yararını ilgilendiren kurumların da görevlerini yerine getirebilmeleri, işletmelerden, şahıslardan ve tabii ki devlet kurumlarından en doğru muhasebe sonuçlarını almalarıyla mümkündür.

Muhasebe, politik tercihlerimizi bile yer yer etkilemektedir. Hükümetlerin performanslarını değerlendirirken, devlet bütçelerine, bu bütçelerin gerçekleşmelerine ve diğer ekonomik verilere bakarak aslında birey ve işletme bazında tutulan muhasebenin makro seviyede bütünleşmiş versiyonunu dikkate almaktayız.

Tüm bu nedenler, muhasebe mesleğini icra etmenin büyük bir sorumluluk ve emek gerektirdiğini ortaya koymaktadır.

“Muhasebe” ve “sorumluluk” arasındaki ilişkinin tarihsel gelişimini göstermek adına İngilizce dilindeki “accountable” (sorumlu) ve “accountant” (muhasibe mesleğini icra eden kişi) kelimelerinin aynı kökenden türetilmiş olması dikkat çekicidir.

Diğer yandan muhasebe günün belli saatlerinde bir ofis ortamında ezberle yapılan bir “iş” değil, belli bir tecrübe, eğitim ve bilgi birikimi gerektiren önemli bir “meslektir”. “İş” ve “meslek” arasındaki farkın belki de en çok vurgulanması gereken uzmanlık alanlarından biridir.

Muhasebe mesleğini icra edenlerin topluma karşı olan sorumluluklarının bilincinde olmaları çok önemlidir. Basit gibi görülen bir kayıt hatasının şirketin paydaşlarını yanlış bir karar almaya yönlerebileceği ya da vergi idaresi nezdinde eksik beyana neden olabileceği unutulmamalıdır. Diğer yandan düzenleyici kurumların da bu mesleği icra edenlere ve topluma karşı sorumlulukları gözden kaçırılmamalıdır. Meslek mensuplarının kişisel gelişimi desteklenmeli, uzmanlaşma ve daha güçlü organizasyonlar altında sadece vergi amaçlı muhasebe hizmetleri değil, şirketlerin yaşam döngülerine değer katan diğer ilgili hizmetleri sunabilmeleri de teşvik edilmelidir.

Türkiye’de Mali Müşavirlik ve Muhasebe Mesleğinin Genel Durumu

Tarihsel Gelişim

Türkiye’de muhasebe mesleği, Türkiye’nin kendi ekonomik ve sosyolojik dinamiklerine göre gelişmiş ve şekillenmiştir. Çift kayıt sistemine göre takip edilen muhasebe uygulamalarının Osmanlı’nın son dönemlerinde başladığını görmekteyiz. Takip eden Cumhuriyet

döneminde ise ekonominin devlet tekelinde gelişmesi, ülkemizde muhasebe uygulamalarının kaderini önemli ölçüde etkilemiştir. Bu dönemlerde Fransız ekolünün etkisi altında kalarak kamuda uygulanan muhasebe tekniklerini diğer özel işletmeler kopyalayarak öğrenmeye ve uygulamaya çalışmıştır.

Ülkemizde muhasebe uygulamalarının ve serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin standartlarının belirlenmesi çalışmaları uzun yıllara dayanmaktadır. Ancak mesleğin yasal statüsünün oluşturulmasındaki en büyük adım 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 13.06.1989 tarihinde yürürlüğe girmesi ile atılmıştır. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nin (TÜRMOB) kurulması ile meslek mensupları örgütlü bir yapıya kavuşmuştur.

Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan 1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile birlikte 1994 yılından itibaren tek düzen hesap planının zorunlu hâle gelmesinin de ülke genelinde muhasebe uygulamalarında yeknesaklığın sağlanması bakımından önemli etkileri olmuştur.

1994 yılında ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve meslek mensuplarının denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi amacıyla TÜRMOB tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. İzleyen dönemde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 1999 yılında 4487 sayılı Kanun’la eklenen madde uyarınca Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş, 07.03.2012 tarihinde faaliyete geçerek TMUDESK’in görevlerini devralmıştır.

Ardından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 2012 yılında yürürlüğe girmesi ve Kamu Gözetimi Kurumu'nun (KGK) kurulması ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) belirleme yetkisi KGK'ya devredilmiştir.

6102 sayılı TTK'nın 64'üncü maddesinde ticari defterlerin TMS'ye göre tutulacağı belirtilmişken 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile ticari defterlerin Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre tutulacağı düzenlenmiştir.

Nihai olarak TTK'ya göre, ticari defterler VUK'un yasal düzenlemelerine göre tutulmakta olup Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile uyumlu TMS'ye göre finansal tabloların hazırlanması büyük ölçüde SPK'nın düzenlemelerine tabi şirketler, finansal kuruluşlar ve belirli ölçekteki şirketler ile sınırlandırılmıştır.

Mevcut durumda ülkemizde birleştirilmiş bir muhasebe standartları uygulaması yoktur. Yani şirketler Gelir İdaresi İdaresi Başkanlığı'nın yanı sıra, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu vb. kurumların muhasebe ve/veya raporlama ihtiyaçlarını karşılayabilmek için önemli uğraşlar vermek durumundadır. Bu anlamda muhasebe ve raporlama uygulamamızda bir standartlar bütünlüğü ve birliği mevcut değildir. Gelişmiş ülkelerle ülkemiz arasında muhasebe uygulamaları ile ilgili en önemli fark bu noktada ortaya çıkmaktadır.

"Günümüzün ekonomik koşulları, muhasebenin sadece vergi gelirlerini artırmak amacıyla vergi otoritesine veri sağlamasını değil, çeşitli kademelerdeki şirket yöneticilerine, halka açık şirketlerin kurumsal ve bireysel yatırımcılarına, düzenleyici kuruluşlara ve diğer paydaşlara doğru kararlar alabilmeleri için ihtiyaç duydukları verileri sunmasını gerektirmektedir."

Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Algısı

Ülkemizde muhasebe uygulamaları hâlen vergi otoritesine veri sağlamak ve vergi beyannamelerine kaynak datayı oluşturmak üzere Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmektedir. Genel hatlarıyla VUK'ta belirtilen muhasebe ilkeleri ve tek düzen hesap planı çerçevesinde şekillenen muhasebe standartlarına göre tutulan ticari defterler ve bu standartlara uygun üretilen finansal tablolar şirketlerin gerçek ticari performansını göstermekte yetersiz kalmaktadır. Oysa günümüzün ekonomik koşulları, muhasebenin sadece vergi gelirlerini artırmak amacıyla vergi otoritesine veri sağlamasını değil, çeşitli kademelerdeki şirket yöneticilerine, halka açık şirketlerin kurumsal ve bireysel yatırımcılarına, düzenleyici kuruluşlara ve diğer paydaşlara doğru kararlar alabilmeleri için ihtiyaç duydukları verileri sunmasını gerektirmektedir.

Özellikle şirket yönetimleri, muhasebe altyapısının doğru ve zamanında yönetim raporlamasını, bütçeleme ve performans

yönetimi konularını da etkin bir biçimde desteklemesini beklemektedir. Türk şirketlerinin yabancı piyasalarla entegre hâle gelmesiyle yabancı sermayedarlar ve finansman şirketlerine uluslararası düzeyde genel kabul görmüş, karşılaştırılabilir, şeffaf ve güvenilir finansal bilgi sunulması gereği vardır.

"Günümüz koşullarında sadece doğru veriyi üretmek yeterli olmamakta; doğru veriyi çok kısa sürede üreterek şirket yönetimlerinin anlık kararlarında desteklenmesi beklenmektedir. Bu doğrultuda sadece vergi beyanname dönemlerine endekslenmiş muhasebe dönemi kapanışları da yönetimlerin bu beklentilerine cevap verememektedir."

Teknolojik gelişmeler ve iş hayatının baş döndüren hızı şirket yönetimlerinin anlık kararlar almasını gerektirmekte, bu durum muhasebe ve finans yöneticileri üzerinde ciddi kalite ve zaman baskısı yaratmaktadır. Günümüz koşullarında sadece doğru veriyi üretmek yeterli olmamakta; doğru veriyi çok kısa sürede üreterek şirket yönetimlerinin anlık kararlarında desteklenmesi beklenmektedir. Bu doğrultuda sadece vergi beyanname dönemlerine endekslenmiş muhasebe dönemi kapanışları da yönetimlerin bu beklentilerine cevap verememektedir. Bilgi teknolojilerinin ilerlemesi ve şirketlerin her geçen gün daha karmaşık hâle gelen operasyonel ve finansal organizasyonları da daha gelişmiş

muhasebe ve kurumsal kaynak planlama (ERP) sistemlerine yatırım yapma gereğini ortaya çıkarmıştır.

Muhasebe mesleğini icra eden serbest muhasebeci mali müşavirler, ülkemizde vergi otoritesinin talep ettiği defterleri tutan ve beyanname hazırlayan kişiler olarak algılanmışlardır. Meslek mensupları sadece bu işlevleriyle bile çok önemli bir kamusal vazife üstlenmiş olmalarına rağmen, ülkemizde mesleğin algısı yukarıda bahsettiğimiz gelişim alanları nedeniyle henüz hak ettiği saygınlığa maalesef kavuşamamıştır. Muhasebe verilerinin özellikle küçük işletmeler tarafından işletmenin geleceğine ışık tutacak önemli bir veri ve bilgi sistemi olarak kullanılmaması, ekonomik ve ticari hayatın da bu süreci desteklememesi mesleğe verilen değer ve algıyı etkilemiştir.

Diğer yandan orta ve büyük ölçekli işletmelerin konuya bakış açısının daha farklı olduğu gözlenmektedir. Bu işletmeler daha da geliştikçe, rekabetçi piyasa koşullarında kendi konumlarını anlayabilme, strateji belirleyebilme, hedeflerini takip edebilme ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlara bilgi verebilme gereksinimleri artmakta ve bu doğrultuda muhasebe ve raporlama faaliyetleri hayati bir ihtiyaç hâline gelmektedir.

Muhasebe ve mali müşavirlik hizmetleri, vergi için muhasebe anlayışından uzaklaşıp yalnızca vergi otoritesinin gerekliliklerini karşılamakla yetinmeyerek, UFRS, US GAAP gibi uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun finansal tabloların da üretilebildiği, şirket yönetimlerinin esnek yönetim raporlaması, bütçe ve planlama ihtiyaçlarını da besleyebildiği durumda tüm paydaşlara daha fazla katma değer yaratabilecektir.

Muhasebe ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorunları

Şirketlerin Yönetimine Değer Katak Hizmetlerin Eklenmesi ve Çeşitlendirilmesi

Giderek karmaşık bir hâl alan yerel vergi kanunlarının ve uluslararası düzenlemelerin yorumlanması ve doğru uygulanması için uzmanlıklara ayrılmış yetkin vergi danışmanlarının yetiştirilmesine ihtiyaç vardır. Günümüz koşullarında mesleğin şirket yönetimlerine ve diğer paydaşlara daha fazla katma değer yaratabilmesi verilen hizmetlerin çeşitlendirilmesini gerektirmektedir. Klasik olarak sunulan defter tutma, beyanname hazırlama ve bordrolama hizmetlerinin yanına uluslararası standartlarda finansal raporlama, yönetim raporlamaları ve bütçe süreçlerine destek olunması ile muhasebe ve mali müşavirlik konularında danışmanlık hizmetlerinin eklenmesi katma değeri artıran unsurlardır.

Müteselsil Sorumluluk

Diğer yandan meslek mensuplarının vergi otoritesi ve kamuya karşı ciddi sorumlulukları bulunmaktadır. Örneğin VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre meslek mensupları, imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmaması sonucunda ortaya çıkan vergi ziya-ına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Kamuya ve müşterilerine karşı mevcut sorumluluklarının yerine getirilmesinin yanı sıra yeni hizmet başlıklarının oluşturulması gereği meslek mensuplarının önünde önemli bir fırsat olmanın yanında ciddi zorlukları da beraberinde getirmektedir.

Eğitim

Sunulan temel hizmetlerin çeşitlendirilebilmesi hem meslek mensuplarının yetkinlikleri hem de bu mesleğin icra edildiği kurumlar bakımından ciddi bir yeniden yapılandırma gerekmektedir. Meslek mensuplarının ve bu mesleğe yeni adım atan gençlerin gerekli eğitimleri alabilmesi de belirli yatırımların yapılmasına bağlıdır.

Kurumsallaşma

Hem teknolojik hem de kurumsallaşma açısından gelişim muhasebe ve mali müşavirlik hizmetleri açısından büyük önem taşımaktadır. Çalışanlarına gerekli teknik eğitimleri sağlamak, müşterilere hizmet çeşitliliği ve sektörel uzmanlık sunmak ve mesleğe yeni katılacak iyi eğitilmiş gençlere uzun vadeli kariyer imkânları yaratmak için muhasebe ve mali müşavirlik hizmetleri sunan firmaların kurumsallaşmaları kaçınılmazdır. Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğini tercih eden gençlere, mesleği zaman içinde dönüştürüp günümüz koşullarına adapte etmek için gerekli olan vizyoner bakış açısı ancak bu şekilde sağlanabilir.

Mesleki Standartların Önemi

Ülkemize yaratacağı katma değerini boyutu düşüldüğünde serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin çağdaş dönüşümünü gerçekleştirme sorumluluğu elbette ki sadece meslek mensuplarının omuzlarına yüklenemez. Uygulanacak muhasebe standartlarının yanı sıra mesleğin kalite standartlarının belirlenmesi, geliştirilmesi ve mesleğin icrasının bu kalite standartları çerçevesinde yapılması için uygun denetim mekanizmalarının kurulması da gerekmektedir. Muhasebe ve mesleki standartların belirlenmesinde sadece kamu yönetiminin ihtiyaçları değil, ülkenin ekonomik faaliyetlerinde yer alan tüm paydaşların ihtiyaçları dikkate alınmalıdır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ülkemizdeki ticaret hayatıyla birlikte muhasebe ve denetim standartlarını yeniden düzenlemesi bakımından bir dönüm noktası olmuştur. Yukarıda da bahsettiğimiz üzere muhasebe standartları bakımından, 6102 sayılı TTK'nın 64'üncü maddesinde ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tutulacağı belirtilmişken 6335 sayılı Kanun'la birlikte ticari defterlerin VUK'a göre tutulması düzenlenmiştir. UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulayacak şirketler büyük ölçüde SPK'nın düzenlemelerine tabi şirketler, finansal kuruluşlar ve belirli ölçekteki şirketler ile sınırlandırılmıştır. Bu durumda şirketler ticari defterlerini VUK'a göre tutarken yukarıda bahsetmiş olduğumuz TMS'yi uygulamak zorunda olan şirketler ve yurt dışında finansman arayan şirketler UFRS'ye uygun finansal tabloları ayrıca oluşturmak durumunda kalmaktadırlar.

Çözüm Önerimiz

Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin hak ettiği saygınlığa ulaşabilmesinin ilk adımı, mesleğin yaratmış olduğu ve potansiyel olarak yaratabileceği katma değerın meslek mensupları tarafından çağımızın gereklilikleri ve paydaşların beklentileri dikkate alınarak tekrar gözden geçirilmesidir. Meslek mensupları günümüz koşullarına ayak uydurabilmek için hem kendilerini hem de mesleği dönüştürmek durumundadırlar. Muhasebe ve mali müşavirlik hizmetleri sunan ofisler ve meslek mensupları daha fazla katma değer yaratabilmek için sunmuş olduğu hizmetleri vergi muhasebeciliğinin ötesinde çeşitlendirmek, teknolojiye ayak uydurmak, iyi eğitilmiş gençleri cezbetmek

ve bu gençlere yatırım yapmak zorundadır.

Diğer yandan düzenleyici kurumlar ve vergi idaresi de mesleğin ve meslek mensubunun gelişimini desteklemeli ve teşvik edebilmelidir. Özellikle düzenleyici kurumların meslek mensuplarının gelişimi ve hizmet kalitesinin artması ile ilgili denetimler uygulaması, meslek sertifikasının belirli aralıklarla yenilemeye konu edilmesi meslek mensubunun gelişimine önemli katkılar sağlayacaktır. Bununla birlikte düzenleyici kurumların meslek mensuplarını desteklemek üzere tahsilatlar ve haksız rekabete yönelik olarak vergi idaresi ve diğer resmi kurumlarla ortak önlemler geliştirmeleri meslek mensuplarının finansal olarak bağımsız hareket edebilmesinde fayda sağlayacaktır.

Kurumsal Yapılar Geliştirme

Önemli altyapısal yatırımları da gerektiren muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerindeki dönüşüm kurumsallaşmanın yaygınlaşmasıyla mümkündür. Kurumsal yapılar altında sunulan hizmetler hak ettiği değeri müşteriler nezdinde daha fazla bulacaktır.

Rekabet Yeteneğinin Artırılması

Muhasebe ve mali müşavirlik firmaları, belirli bir ölçeğin üzerindeki yerli ve Türkiye'ye yatırım yapan yabancı şirketlere daha fazla katma değer yaratabilmek amacıyla; defter tutma, beyanname hazırlama ve bordrolama hizmetleri gibi temel hizmetlerin ötesinde, uluslararası standartlarda yönetim raporlaması, bütçeleme süreçlerine destek, muhasebe ve mali müşavirlik alanında çeşitli danışmanlıklar ve bu alanda yetişmiş ve yabancı dil bilen uzman personel temini gibi çeşitli hizmetler sunabilmektedir. Bu

alanda faaliyet gösteren daha fazla kurumsal yapının oluşması ve rekabetin artması, mevcut hizmetlerin kalitesinin yükselmesinin yanı sıra katma değerli yeni hizmet alanlarının açılması ve yeni uzmanlıkların oluşumuna, dolayısıyla mesleğin gelişimine hizmet edecektir.

Meslek Mensuplarını Cezbetme

Mesleğin günümüzdeki en önemli meselelerinden biri de iyi eğitilmiş gençleri cezbetmektir. Bunun en temel yolu uzun vadeli kariyer olanakları sunabilmek, onları kariyer yolculuklarında gerekli teknik ve yönetsel eğitimlerle desteklemek ve en önemlisi saygın bir mesleğin üyesi olduklarını hissettirebilmekten geçmektedir. Bu da yine kurumsal yapılar altında kendilerine sunulabilecek çağdaş çalışma koşulları ve belirli bir düzeyin üzerinde özlük hakları ile mümkün olabilecektir.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Türkiye’de muhasebe mesleği esas olarak vergi amaçlı olarak icra edilmektedir. Bu kilit tanım mesleğin tüm sorunlarını ve çözüm önerilerini aslında kendi içinde barındırmaktadır. Sorumlu meslek mensupları olarak bu makalede günümüzü anlayabilmek ve yorumlayabilmek adına özellikle mesleğin ülkemizdeki tarihsel gelişimine, sorunlarına ve çözüm önerilerine değindik.

Diğer yandan meslek mensuplarının “sorumlu vergicilik bakış açısı ile” mali müşavirlik mesleğini değerlendirmesi ve yer yer vergi danışmanı kimliğine girmekten çekinmeden topluma değer katacak mesleki konuları tartışmaya açması gerekmektedir.

Ülkemizdeki ticari, ekonomik ve vergisel düzenlemelerin gelişmiş ülkelerin uygulamaları dikkate alınarak gözden geçirilmesi ve mali müşavirlik mesleğinin tanımı ve sorumluluklarının bu kapsamda değerlendirilmesi bir zorunluluk hâlini almıştır. Özellikle ekonomimizin ulaştığı büyüklük ve ticari işlemlerin uluslararası ve karmaşık boyutu düşünüldüğünde, muhasebenin VUK’a göre tutulması işletmelerin ihtiyaçlarına yanıt veremediği açıkça görülmektedir. VUK ayrıca vergiye konu olacak gerçek gelirin tespitinde de yer yer yetersiz olabilmektedir. Dolayısıyla muhasebe standartları ve uygulamalarının TMS gibi işletmelerin gerçek durumunu gösteren, uluslararası kabul görmüş, metotlarla takibi, sadece işletmeler ve diğer paydaşlar için değil idare için de kritik bir önem taşımaktadır. Bu nedenle ülkemizde TFRS ve TMS’nin uygulanmasının sorumlu vergicilik bakış açısından çok önemli bir konu olduğunu düşünüyoruz.

Diğer yandan mali müşavirlerin TFRS ve TMS gibi uygulamaları gerçekleştirebilmeleri eğitim ve yatırım gerektirmektedir. Bu yatırımı karşılayabilecek organizasyonel yapılar oluşturmak ve bu yapılara iyi yetişmiş gençleri dâhil edip mesleki süreklilik sağlamak, kurumsallaşma ve mesleğin cezbediciliği konularını gündeme getirmektedir.

Günümüzde meslek mensuplarının kendilerini sadece defter tutan bireyler olarak görmeleri düşünülemez. Hızla gelişen teknolojiyle birlikte e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamaları bizi defter tutma işleminin insan eli değmeden sadece teknolojiyle yapılacağı günlere doğru götürmektedir. Bu durumu avantaja çevirebilen meslek mensupları "danışman müşavirler" olarak mesleğe katkı vermeye devam edecektir. Giderek karmaşıklaşan vergi dünyasında danışman müşavirlere olan ihtiyaç artacak, sorumlu vergicilik konusu bu ortamda mali müşavirler açısından daha da önem kazanacaktır.

Muhasebe kayıtlarının ve vergi idaresine sunulan beyannamelerin doğruluğu ile kamu menfaati arasında direkt bir ilişki bulunmaktadır. Bu anlamda mali müşavirler vergi gelirlerinin doğru ve zamanında toplanması ile ilgili olarak çok önemli bir vazife yerine getirmektedirler. Diğer yandan bu vazifelerini yerine getirirken hem ticari hem de mesleki anlamda yönetmeye çalıştıkları konular önemli bir baskı unsuru yaratmaktadır. Örneğin müteselsil sorumluluk, yetişmiş eleman eksikliği, vergi idaresi ve diğer kurumlar tarafından mali müşavirlerden mükellef adına talep edilen detaylı formlar, bildirgeler ve bunların son derece sıkışık takvimleri, tahsilat problemleri, hizmetlerin bedelinin düşük olması karşılaşılan sorunlar arasında başta yer almaktadır. Bu konuların çözümü için başta idare olmak üzere, meslek odaları ve diğer kurumların, mali müşavirlerin mesleklerini en doğru ve kaliteli şekilde yapabilmelerine daha fazla yardımcı olmaları gerekmektedir. Örneğin bir vergi beyannamesi ya da formla ilgili son derece detaylı yeni bir bilginin talep edilmesi durumu söz konusu olduğunda, bu konu sözleşme yenileme döneminden önce (yeni yıl öncesi) ilgili idare tarafından kamuoyu ve meslek odalarının dikkatine getirilmesi hâlinde, mali müşavir yeni dönem fiyatlandırmasında ve insan kaynağı temininde bu yeni talebi dikkate alarak talep edilen bilginin en doğru şekilde idareye akmasını sağlayabilir. Bu şekilde bir çalışma idare, meslek odaları ve meslek mensubu arasında daha güçlü bir iletişim ve koordinasyon gerektirmektedir.

REFERANSLAR

Adnan Kahveci, "Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi", **Mali Çözüm Dergisi**, 1.

Ahmet Başpınar (2005): "Türkiye ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bakış", **Maliye Dergisi**, 148.

Özgür Biyan (2012): "Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Çalışma", **Sosyo Ekonomi**, 2012-1.

Veysi Seviğ (2002): "Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci", **Mali Çözüm Dergisi**, 58.

Ekonomiden uluslararası ilişkilere, teknolojiden siyasete her alanda yaşanan gelişmeler, dünyada bir dönemin kapanıp yeni bir dönemin başlamakta olduğunu gösteriyor. Böylesi bir geçiş döneminde bireyle devlet arasındaki toplumsal sözleşmenin mali temelini oluşturan vergi kavramına bakışın aynı kalması düşünülemezdi.

Bu dönüşüm sürecinde verginin toplumun geleceği için taşıdığı hayati önemi göz önünde bulundurarak paydaşların bugün eskisinden farklı olarak neler yapması gerektiğini gözden geçirdik. Sürdürülebilir vergilendirme için bütün tarafların bağlı kalması gereken ilkeler neler?

İşte biz bu soruya vereceğimiz yanıtı Sorumlu Vergicilik olarak tanımlıyoruz.

KPMG Türkiye olarak böyle bir iklimde filizlenen yeni bir mesleki anlayış olan sorumlu vergicilik yaklaşımına öncülük ediyor, tüm paydaşların ortak yararına olan bu yaklaşımın yaygınlaşması için elimizi taşın altına koyuyoruz.

Abdulkadir Kahraman, Ayhan Üstün, Bahar Caner Pasin, Başak Diclehan, Bülent Ak, Didem Keşmir, Emrah Akın, Eray Büyüksekban, Fikret Çetinkaya, Güray Kurşunoğlu, Hakan Güzeloğlu, Hakan Orhan, İ. Halil Bağdınlı, Murat Palaoğlu, Neslihan Raepers, Nihat Sönmez, Nilgün Çallıalp, Şaban Küçük, Timur Çakmak, Yavuz Öner ve Prof. Dr. Hakan Uzeltürk'e katkılarından dolayı teşekkür ederiz.

KPMG Türkiye

Bu dokümanda yer alan bilgiler genel içeriklidir ve herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin özel durumuna hitap etmemektedir. Sürekli güncel ve doğru bilgi sunumuna özen gösterilmesine karşın bu bilgiler her zaman her durumda doğru olmayabilir. Hiç kimse özel durumuna uygun bir uzman görüşü almaksızın, bu dokümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir. KPMG International Cooperative bir İsviçre kuruluşudur. KPMG bağımsız şirketler ağına üye firmaları KPMG International Cooperative'e bağlıdır. KPMG International Cooperative müşterilerine herhangi bir hizmet sunmamaktadır. Hiç bir üye firmayı KPMG International Cooperative'i veya bir başka üye firmayı üçüncü şahıslar ile karşı karşıya getirecek zorlayıcı ya da bağlayıcı hiçbir yetkisi yoktur.

© 2016 Yetkin Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., KPMG International Cooperative üyesi bir Türk şirkettir. KPMG adı ve KPMG logosu KPMG International Cooperative'in tescilli ticari markalarıdır. Türkiye'de basılmıştır.