

MÜKELLEF HAKLARI

Doğan GÖKBEL

97216

DOKTORA TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof.Dr. Fethi HEPER

Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ağustos 2000

TC YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
T.C. KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.

DOKTORA TEZ ÖZÜ

Doğan Gökbel
Maliye Ana Bilim Dalı
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2000
Danışman: Fethi Heper

Vergi hukukunda vergi idaresine, verginin doğru miktarının tarh edilip tahsil edilmesini sağlamak için geniş yetkiler tanınmıştır. Söz konusu yetkilerin kullanımı ile vergi mükelleflerinin temel hakları arasında potansiyel bir çelişki bulunmaktadır. Ayrıca, vergi sistemlerinin giderek daha karmaşık hale gelmesi, vergi mükelleflerinin seçmen olarak önem kazanması, vergi idaresinin mükellefe bakış açısının değişmesi, teknolojiadaki gelişmeler ve uluslararası alanda meydana gelen oluşumlar nedenleriyle, mükelleflerin haklar sağlanması yoluyla korunmaları gerekmektedir. Vergi mükelleflerinin temel hakları, bilgi alma, vergi idaresinin kararlarının gözden geçirilmesini isteme, özel hayatın gizliliği, kendisine ilişkin bilgilerin gizliliği ve yargısal başvuru hakkı olmaktadır. Vergi mükelleflerine sağlanan korumanın önemi hakkın korunmasına ve bu korunmayı hangi kaynaktan sağladığına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Anayasalar ve mevzuata ilişkin diğer kaynaklarla yapılan yasal koruma mükelleflere daha fazla güvence sağlamaktadır. Uluslararası alanda, Avrupa Birliği vergi mükelleflerine önemli haklar sağlamaktadır. Aynı zamanda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi de vergi mükellefleri tarafından koruma amacıyla kullanılabilir. Türk Vergi Hukukunda vergi mükelleflerine temel haklar tanınmakla birlikte, vergi mükelleflerine tam bir belirlilik sağlayacak yasal düzenlemelerin yapılması da gerekmektedir.

ABSTRACT

Doğan Gökbel
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2000
Danışman: Fethi Heper

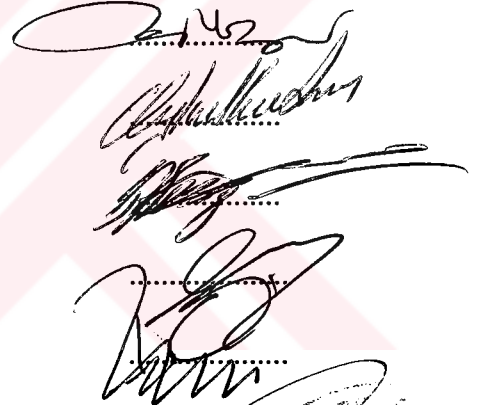
In tax law, tax administrations are given wide powers to provide assesment and collection of right amount of tax. There may be conflict between taxpayers' fundemental rights and use of these powers. Besides, there are the other reasons for protection of taxpayers providing rights. These reasons are; tax systems are becoming more complex, taxpayers are becoming more important as a voter, tax administration has changed its view about taxpayers, technological development and supranational developments. Taxpayers' fundemental rights are access to information, privacy, confidentiality, appeal againts decision of tax authorities before tax administration and before judicial body. Taxpayer protection by providing rights varies, depending upon the rights to be protected and sources used to provide that protection. Therefore, there are different ways of protection among countries. At supranational level, European Union has provide important rights to taxpayers. In addition, Taxpayer can benefit from the European Convention on Human Rights for protection. Turkish Tax System has provide fundemental rights to taxpayers. However, there are insuffcient legislation which do not provide certainty. Turkish Tax Law needs a new legislation that explicitly determines taxpayers' rights

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Doğın GÖKBEL'in "Mükellef Hakları" başlıklı tezi 11 Ekim 2000 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Fethi HEPER
Üye : Prof.Dr.Aykut HEREKMAN
Üye : Prof.Dr.Şerafettin AKSOY
Üye : Prof.Dr.Erhan TÜRKER
Üye : Prof.Dr.Burhan ERDEM



Prof.Dr.Enver ÖZKALP
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZGEÇMİŞ

Doğın Gökbel

Maliye Anabilim Dalı

Doktora

Eğitim

Yüksek Lisans	1996	Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Lisans	1991	Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi
Lise	1983	Ankara Maliye Okulu

İş/İstihdam

1985-1986	Battalgazi Vergi Dairesi
1990-1994	Çifteler Vergi Dairesi
1994-	Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi- Araştırma, Görevlisi

Kişisel Bilgiler

Doğum Yeri ve Yılı: Çifteler 15.02.1965

Yabancı Dil: İngilizce

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZ	ii
ABSTRACT.....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM MÜKELLEF HAKLARININ KURAMSAL TEMELLER

1. HAK VE ÖZGÜRLÜK KAVRAMLARI.....	4
1.1. Hak Kavramı	4
1.2. Özgürlük Kavramı	5
2. HAKLARIN SINIFLANDIRILMASI	6
2.1. Kamu Hakları	7
2.2. Özel Hakları	7
2.3 İnsan Hakları	8
3. MÜKELLEF HAKLARI VE MÜKELLEFİN KORUNMASI	8
3.1. Vergi Hukukunda Mükellef	8
3.2. Mükellef Hakları Ve Mükellefin Korunması	8
3.2.1. Mükellef Hakları.....	9
3.2.2. Vergi Mükelleflerinin Korunması.....	10
3.3. Vergi Mükellef Hakları Konusunun Önem Kazanmasının Nedenleri.....	11
3.3.1. Vergi İdarelerinin Vergi Mükelleflerine Yönelik Bakış Açısındaki Değişim.....	11
3.3.2. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi	13
3.3.3. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler	14
3.3.4. Teknolojik Gelişmeler.....	16
3.3.5. Mükelleflerin Seçmen Olarak Önem Kazanması	17
4. MÜKELLEF HAKLARININ KAYNAKLARI	17
4.1. Birinci Derece Yasal Kaynaklar	17
4.1.1. Anayasalar	17
4.1.1.1. Anayasal İlkeler	23
4.1.1.1.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi	23
4.1.1.1.2. Hukuk Devleti İlkesi	25
4.1.1.1.2.1. Kanuni İdare İlkesi	26
4.1.1.1.2.2. Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi	27
4.1.1.1.2.3. Hukuki Güvenlik İlkesi	29
4.1.1.1.3. Başvurma Hakkı İlkesi	31
4.1.2. Uluslararası Kaynaklar	32
4.2. İkinci Derece Yasal Kaynaklar	36
4.2.1. Kanunlar	36
4.2.2. Mükellef Hakları Bildirgeleri.....	39
4.3. İdareden Doğan Kaynaklar.....	42

5. MÜKELLEFLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	46
5.1. Temel Haklar	46
5.1.1. Bilgi Alma Hakkı	46
5.1.2. Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı	49
5.1.3. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	50
5.1.4. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı	52
5.1.5. Yargısal Başvuru Hakkı	54
5.2. Vergi sisteminin İşletilmesi İçin Temel Olan Haklar	55
5.2.1. Belirlilik İlkesinden Doğan Haklar	55
5.2.1.1. Kuralların Yayınlanması	55
5.2.1.2. Kuralların Geriye Yürümemesi	55
5.2.1.3. Kuralların Anlaşılır Olması	56
5.2.1.4. Birbirlerinin Karşısı Kuralların Yer Alması	57
5.2.1.5. Bazı Kurallara Uymama Hakkı	58
5.2.1.6. Verginin Doğru Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı	58
5.2.2. Eşitlik İlkesinden Doğan Haklar	59
5.2.2.1. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı	60
5.2.2.2. İki Defa Vergilendirilmeme Hakkı	60

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ VERGİ MÜKELLEFLERİNİN SAHİP OLDUKLARI TEMEL HAKLARIN İÇERİKLERİ

1. BİLGİ ALMA HAKKI	62
1.1. Almanya	62
1.2. Amerika Birleşik Devletleri	65
1.3. Avustralya	70
1.4. Kanada	72
1.5. Hollanda	74
1.6. Fransa	77
1.7. İngiltere	79
2. VERGİ İDARESİNİN KARARLARININ GÖZDEN GEÇİRİLMESİNİ İSTEME HAKKI	81
2.1. Almanya	81
2.2. Amerika Birleşik Devletleri	83
2.3. Avustralya	86
2.4. Kanada	88
2.5. Hollanda	89
2.6. Fransa	91
2.7. İngiltere	93
3. ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ HAKKI	96
3.1. Almanya	96
3.2. Amerika Birleşik Devletleri	99
3.3. Avustralya	101
3.4. Kanada	104

3.5. Hollanda	106
3.6. Fransa	108
3.7. İngiltere	109
4. MÜKELLEFLERE İLİŞKİN BİLGİLERİN GİZLİLİĞİ HAKKI	111
4.1. Almanya	111
4.2. Amerika Birleşik Devletleri	113
4.3. Avustralya	114
4.4. Kanada	116
4.5. Hollanda	118
4.6. Fransa	119
4.7. İngiltere	120
5. YARGISAL BAŞVURU HAKKI	121
5.1. Almanya	121
5.2. Amerika Birleşik Devletleri	124
5.3. Avustralya	126
5.4. Kanada	128
5.5. Hollanda	129
5.6. Fransa	131
5.7. İngiltere	134

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI ALANDA VERGİ MÜKELLEFLERİNE SAĞLANAN HAKLAR

1. AVRUPA BİRLİĞİ VE VERGİ MÜKELLEFLERİNE SAĞLANAN HAKLAR	137
1.1. Avrupa Birliği Hukukunun Özellikleri	137
1.1.1. Birlik Hukukunun Kaynakları	137
1.1.2. Birlik Hukukunun Üstünlüğü	141
1.1.3. Birlik Hukukunun Doğrudan Uygulanması Ve Doğrudan Etkisi	143
1.1.4. Temel Haklar Ve Özgürlükler Açısından Birlik Hukuku	145
1.2. Vergi Mükelleflerinin Yargısal Başvuru Hakkı	147
1.2.1. Avrupa Birliği Adalet Divanı'na Sağlanan Yargısal Koruma	147
1.2.1.1. Antlaşmadan Doğan Yükümlülüklerin Yerine Getirilmesi Nedeniyle Üye Devletlere Karşı Davalar	148
1.2.1.2. Birlik Kurumlarına Karşı Davalar	150
1.2.1.2.1. İptal Davaları	151
1.2.1.2.2. Hareketsizlik Davaları	152
1.2.1.2.3. Tazminat Davaları	152
1.2.2. Birlik Hukukundan Dolayı Ulusal Mahkemelerce Sağlanan Yargısal Koruma	153
1.3. Vergi Mükelleflerinin Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı Ve Temel Özgürlükler	157
1.3.1. Uyrukluk Temeline Dayanan Ayrımcılık Yasağı	162

1.3.2. Serbest Dolaşım Hakkı Çerçevesinde Vergi Mükelleflerinin Hakları.....	163
1.3.2.1. İşçilerin Vergi Mükellefi Olarak Serbest Dolaşım Hakları Ve Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakları	165
1.3.2.2. Kendi Adına Çalışan Gerçek Kişi Vergi Mükelleflerinin Birlik İçerisinde Yerleşme Özgürlüğüne Dayanarak Ayrımcı Vergilendirmeye Tabi Olmama Hakları	172
1.3.2.3. Tüzel Kişi Olan Vergi Mükelleflerinin Birlik İçerisinde Yerleşme Serbestliği Hakkına Bağlı Olarak Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakları	177
1.3.2.4. Sermayenin Serbest Dolaşımı Hakkı Çerçevesinde Vergi Mükelleflerinin Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı	187
1.4. Kadınların Ve Erkeklerin Vergi Kanunları Karşısında Eşit İşlem Görme Hakları	191
1.5. Üye Devletler Arasında Bilgi Değişimi Ve Vergi Mükelleflerinin Hakları.....	193
2. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ İLE VERGİ MÜKELLEFLERİNE SAĞLANAN HAKLAR.....	203
2.1. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Özellikleri	203
2.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin İç Hukuktaki Yeri	205
2.3. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Yaptırım Mekanizmaları	206
2.4. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İle Vergi Mükelleflerine Sağlanan Haklar.....	209
2.4.1. Mülkiyet Hakkı	209
2.4.2. Doğru Yargılanma Hakkı	216
2.4.3. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı	221
2.4.4. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	223
2.4.5. Düşünce, Vicdan Ve Din Özgürlüğü Hakkı	227

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM TÜRK VERGİ MÜKELLEFLERİNE TANINAN HAKLAR

1. VERGİ MÜKELLEFLERİNE HAKLAR SAĞLAYAN ANAYASAL İLKELER	231
1.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi	231
1.2. Sosyal Hukuk Devleti İlkesi	235
1.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	237
2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MÜKELLEFLERİNİN TEMEL HAKLARI	238
2.1. Bilgi Alma Hakkı.....	238
2.1.1. Vergilendirmeye İlişkin Kuralların Yayımlanması	239
2.1.2. Hukuksal Sonuç Doğuran İşlemlerden Vergi Mükelleflerinin Bilgilendirilmesi	241
2.1.3. Vergi Mükelleflerinin Özelgeler Yoluyla Bilgilendirilmesi	245
2.2. Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı	247
2.2.1. Dilekçe Hakkı	249
2.2.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı	250

2.2.3. Uzlaşma	256
2.2.4. Vergi Cezalarında İndirim İsteme Hakkı	262
2.3. Vergi Mükellefinin Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	263
2.4. Vergi Mükelleflerine İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı	269
2.5. Vergi Mükelleflerinin Yargısal Başvuru Hakkı	270
3. VERGİLEME SÜREÇLERİNDE VERGİ MÜKELLEFLERİNİN SAHİP	
OLDUĞU HAKLAR	281
3.1. Tarhiyat Aşamasındaki Haklar	281
3.1.1. İhtirazı Kayıtlı Beyan	281
3.1.2. Pişmanlık Ve Islah	283
3.2. Vergi İnceleme Aşamasındaki Haklar	285
3.3. Tahsilat Aşamasındaki Haklar	288
SONUÇ	290
KAYNAKÇA	301



KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AAET	Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
a. g. e.	Adı Geçen Eser
a. g. m	Adı Geçen Makale
ADJR	Administrative Decisions (Judicial Review) Act
AİD	Amme İdaresi Dergisi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AO	Abgabenordnung
APA	Administrative Procedure Act
AÜHF	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBF	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
AYM	Anayasa Mahkemesi
AYMD	Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
BverfGE	Bundesverfassungsgerichtentscheidungen
BverwG	Bundesverwaltungsgericht
C	Cilt
CE	Communautés Européennes
CMLR	Comman Market Law Review
Dan.	Danıştay
Dan. Der.	Danıştay Dergisi
Divan	Avrupa Birliği Adalet Divanı
DVDDGK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E	Esas
EC	European Community
ECR	Reports of Cases before the Court of Justice and the Court of First Instance
Ed.	Editör

EHRR	European Human Rights Report
EU	European Union
ET	European Taxation
FGO	Finanzgerichtsordnung
GG	Grundgesetz
GGI	Code Général des Impôts
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
hk.	Hakkında
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
Inv	Invorderingswet
IRC	Internal Revenue Code
ITA	Income Tax Administration
ITAA	Income Tax Assessment Act
K	Karar
LPF	Livre de Procédures Fiscales
Md.	Madde
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OJ	Official Journal
S.	Sayı
s.	Sayfa
Sözleşme	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Rev. Proc.	Revenue Procedure
RG	Resmi Gazete
TAA	Taxation Administration Act
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TBR	Taxpayers Bills of Rights
TCCA	Tax Court of Canada Act
TMA	Tax Managment Act
TODAİ	Türkiye Ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
USC	United State Code
Vawb	Voorschrift Algemene Wet Bestuursrect
VUK	Vergi Usul Kanunu

WARB	Wet administrative rechtspraak belastingzaken
WIB	Wet Internationale Bijstandsverlening
Wno	Wet Nationale Ombudsman
WOB	Wet Openbaarheid Van Bestuur



GİRİŞ

Vergi, kamu hizmetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden devlete aktarılan parasal değerler olarak tanımlanmaktadır. Vergileme ilişkisinin hukuki düzenlemesini içeren vergi hukukunda, verginin devlet tarafında zora dayalı olmasından dolayı verginin borçlusu durumunda bulunan mükellefler ile verginin alacaklısı durumunda bulunan devlet eşit durumda değildir. Devletin sahip olduğu egemenlik hakkının sonucu olarak mükellefe karşı üstünlüğü söz konusudur. Eski dönemlerde mutlak olan söz konusu üstünlük, demokratik yönetim biçimleri ile birlikte ve güçler ayrılığı ilkesine bağlı olarak sınırlandırılmıştır.

Günümüzdeki vergi sistemlerinin hemen hemen tamamı verginin tarh edilmesini esas olarak mükellefin beyanı üzerine gerçekleştirmektedir. Devlet açısından verginin doğru miktarının beyan edilmesini sağlamak için mükelleflerin maddi vergi ödevinin yanı sıra çok sayıda şekli ödevleri yerine getirmesi gerekmektedir. Vergi idarelerin vergilerin doğruluğunu saptamak için mükellefler yada üçüncü kişiler tarafından sağlanan bilgilerin doğruluğunu saptamak ve ödenmesi gereken verginin tahsilini gerçekleştirebilmek için geniş yetkileri söz konusudur. Vergi idaresine verilen yetkinin kullanılarak vergiden kaçınma ve vergi kaybının en aza indirilmesi ile mükellefe haklar sağlanması arasında potansiyel çelişki bulunmaktadır.

Vergileme yolu ile kişilerin ve dolayısıyla da mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine çok sayıda müdahale söz konusu olabilmektedir. Mükelleflere anayasal olarak tanınmış bir çok hak, vergi idaresine tanınan yetkilere karşı duyarlı durumdadır.

Devletlerin vergi sistemleri içerisine çok sayıda vergiyi dahil etmeleri ve her bir vergi için öngörülen düzenlemelerin oldukça geniş olması vergi sistemlerini karmaşık hale getirmektedir. Vergi sisteminin karmaşıklığı, hem vergi idaresi açısından hem de mükellef açısından anlaşılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Karmaşık vergi sistemlerinde etkin olarak uygulama yapılabilmesi ve vergide istenilen amaçlara ulaşılabilmesi için vergi mükellefi ile vergi idaresinin işbirliği zorunlu olmaktadır.

Devletler arasındaki uluslararası ticaretin ve diğer ilişkilerin artması mükellefleri birden fazla vergi sistemi ile karşı karşıya bırakmaktadır. Ayrıca teknolojideki gelişmeler, vergi idaresinin bilgi toplama kaynaklarının artmasına ve mükellefle ilgili olarak çok sayıda bilginin vergi idaresinin elinde toplanmasına neden olmaktadır.

Vergi idaresinin sahip olduğu yetkilerin kontrolünün sağlanabilmesi, karmaşık vergi sistemleri içerisinde mükelleflere güvenceler oluşturulabilmesi ve teknolojik ve uluslararası gelişmeler sonrası mükellefin yeterli korumaya kavuşturulabilmesi gerekmektedir. Bunun için de kullanılabilecek yöntemlerden birisi vergi mükelleflerine haklar sağlanmasıdır.

Mükellefin idarenin sahip olduğu güce karşı korunmasının en belirgin yolu, idarenin kanunlara göre hareket etmesidir. Ancak, bu durum mükellef açısından yeterli olmamaktadır. Mükellefin ödevlerinin usule bağlanması zorunluluğunun yanı sıra usul içerisinde hakların da yer alması gerekmektedir.

Mükellef hakları, vergilemeye ilişkin kuralların yayımlanmasından başlamakta, mükellefin vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlere karşı yargısal başvuru hakkı ile son bulmaktadır. Mükellefin bilgi alma, idarenin kararlarının gözden geçirilmesini isteme, özel hayatının gizliliği ve kendisine ilişkin bilgilerin gizliliği gibi temel haklarının yanı sıra vergilemenin tarh, tahsil ve denetim süreçleri ile ilgili olarak da haklara sahip olması gerekmektedir.

Mükellef hakları konusunda ülkeler arasında farklı tartışmalar bulunmaktadır. Son yıllar içerisinde vergi idarelerinin mükelleflere bakış açısındaki değişim vergi idarelerini, hizmet standartlarını belirlemeye ve bu konuda da mükellefleri bilgilendirmeye itmiştir. Bunun sonucu olarak da bir çok ülke mükellef hakları konusunda deklarasyonlar yada bildirgeler yayınlamışlardır. Ancak bu deklarasyon yada bildirgelerin çoğu kanun gücünde olmayan, vergi idaresinin hizmet standartlarının ve niyetlerinin ne olduğunu gösteren belgeler durumundadır. Dolayısıyla her hangi bir ülkede mükellef haklarının ortaya konulabilmesi için tanınan hakkın kaynağı ve kaynağın bağlayıcılık gücü önemli olmaktadır. Ayrıca, mükellef hakları konusunda deklarasyon ve bildirgeleri olmayan

Ülkelerin sağladıkları korumanın diğerlerine göre daha az olduklarını söylemek de doğru değildir.

Bu alışma vergileme ilişkisine mükellef açısından bakmaktadır. Çalışma, mükellef haklarının kuramsal temelleri belirleyerek, çeşitli ülkelerdeki içeriklerini, uluslararası alanda mükellefe sağlanan hakları ortaya koymayı ve Türk vergi sitemi ile ilgili bir değerlendirme yapmayı amaçlamaktadır. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde mükellef haklarının kuramsal temelleri ele alınmıştır. Hak ve mükellef hakları kavramları tanımlandıktan sonra, mükellef haklarının önem kazanmasının nedenleri açıklanmaya çalışılmıştır. Mükellef haklarının vergi hukukundaki kaynakları ve bu kaynaklar içerisinde mükellefe haklar sağlayan ilkeler açıklandıktan sonra mükellef haklarının sınıflandırılması yapılmıştır. İkinci bölümde, temel haklar olarak sınıflandırılan mükellef haklarının incelenen yedi ülkedeki içerikleri belirlenmeye çalışılmıştır. nc bölüm uluslararası alanda mükelleflere sağlanan hakları içermektedir. Uluslararası alanda mükelleflere hak sağlayan oluşumlardan en önemlilerinden oluşturan Avrupa Birliği hukukunun özellikleri, ayrımcılığa tabi olmama, serbest dolaşım hakları, kadın ve erkeklerin eşit işleme tabi tutulması ve devletler arasında vergi konularına ilişkin bilgi değişiminden dolayı mükelleflerin sahip olduğu haklar incelenmiştir. Uluslararası alanda ikinci olarak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, vergi mükellefleri tarafından da kullanılabilen mkiyet, ayrımcılığa tabi olmama, doğru yargılanma, özel hayatın gizliliği, din ve vicdan özgürlüğü hakları sözleşme hükümleri ve içtihatlar çerçevesinde incelenmiştir. Dördüncü ve son bölümde ise Türk Vergi Sisteminde mükelleflere haklar sağlayan anayasal ilkeler Anayasa Mahkemesi Kararları ışığında ve mükellefin sahip olduğu temel haklar ile vergileme süreçlerinde sahip olduğu diğer haklar mevzuat ve içtihatlar ışığında değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARININ KURAMSAL TEMELLERİ

1. HAK VE ÖZGÜRLÜK KAVRAMLARI

1. 1. Hak Kavramı

Hak, hukukun temel kavramlarından birisidir. 19.yüzyılda egemen olan klasik tabii hukuk teorisine göre hak kavramı, hem bir ilkeyi ve hem de bir amacı ifade eder. Çünkü insan doğasında yaradılıştan var olmasından dolayı ilke ve objektif hukukun kişilerin haklarını güvence altına almak amacından dolayı bir amaçtır¹. Hak, hukuki ilişkinin birinci ögesini oluşturur ve bir kişiye izafe edilen bir davranış imkanını, bir yetkiyi ifade eder². Hak kavramının yetki anlamı dışında doğruluk anlamı da vardır. Bu anlamda bir şeyin doğru olduğundan söz ederken, yetki anlamında ise, bir kimsenin bir hakka sahip olduğunu ifade ederiz³.

Hukukta hak kavramını açıklamak için çeşitli kuramlar ileri sürülmüştür⁴. İrade kuramına göre hak, kişilere hukuk düzeni tarafından verilen irade kudretidir. Bu kurama göre hak, bir

¹ Turhan Esener, **Hukuk Başlangıcı Dersleri** (İstanbul, Alkım Yayınevi, 1998), s.152.

² Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı, Hukukun Temel İlkeleri** (1982 Anayasasına ve temel mevzuattaki değişikliklere göre gözden geçirilmiş 5. baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 1983), s. 184.

³ Jack Donnely, **Teoride ve Uygulamada Evrensel İnsan Hakları**. Çevirenler: Mustafa Erdoğan, Levent Korkut (Ankara, Yetkin Yayınevi, 1995), s. 19.

⁴ Adnan Güriz, **Hukuk Felsefesi** (üçüncü baskı, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları no:493, 1992), s.131-137), Kemal Gözler, **Hukuka Giriş** (Birinci Baskı, Bursa, Ekin Kitapevi Yayınları, 1998) s.318-320, Esener, a. g. e. , s.152-155, Bilge a. g. e. , s. 185.

iradenin diğ er bir irade üzerinde üstünlüğü demektir. Bu  st nl k hukuk kuralları ile kurulur⁵.

 rade kuramı hakkın dış görünüşünü açıkladığı halde, içeriğini göstermemesi bakımından ve irade gücünden yoksun olan kişilerin de hak sahibi olabileceği gerçeğini göz önüne almadığı için eleřtirilmiřtir⁶. Menfaat kuramına göre hakkın özü menfaattir. Hukuk düzenini amacı bu menfaati güvence altına almaktır⁷. Kuram hukuk düzeni tarafından korunan her türlü menfaati koruma konusu yapmayıp yalnızca konusu hukuki değer olan menfaatleri içermesi ve menfaatin yanında iradeye önem vermemesi nedenleriyle eleştirilmiştir. Karma kuram ise, yukarıdaki iki kuramı birleştirerek irade ve menfaati bir araya getirmektedir. Beyan kuramına göre hakların doğmasının, devredilmesinin ve sona ermesinin kanun koyucunun iradesi tarafından tayin edilmesi gerektiği savunulmaktadır. Bu kuram, hakların hukuki ilişkiler aracılığı ile yaratıldığı, devredildiği ve soma erdirildiği gözlemine dayanmaktadır. Haklar ile hukuki ödevler arasında kanun koyucunun iradesi nedensellik bağımlılığına benzer bir ilişki yaratma gücüne sahip sayılmaktadır⁸. Hakkın aslında bir tasarım veya gerçekliği olmayan bir simge olduğunu belirten tasarım kuramı ile hak kavramını açıklamak için hukuki  dev kavramına başvuran analitik görüş de hakkı açıklayan kuramlardandır. Hak kavramını açıklayan kuramların yanı sıra bu kavramı kabul etmeyen görüşlerde bulunmaktadır⁹.

1.2  zg rl k Kavramı

 zg rl k kavramı hukuk öncesi /düzenlenmemiş serbestliği ifade eder¹⁰. Doğal hukuk anlayışına göre kişi hak sahibi olduğu kadar,  zg r olma niteliğine de sahiptir.  zg rl k, hukuksal varlık olarak tanınmadan önceki süreçte de bireye ilişkin bir niteliktir. Bu niteliği

⁵ Gözler, a. g. e., s. 319

⁶ Esener, a. g. e., s. 153

⁷ Güriz, a. g. e., s. 132

⁸ Güriz, a. g. e., s. 136.

⁹ Güriz, a. g. e., s. 138-145.

¹⁰ Tekin Akılhoğlu,  nsan Hakları I Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri (Ankara, A.  . S. B. F.  nsan Hakları Merkezi Yayınları, 1995), s. 7

bulunduğu içinde birey hak sahibi kılınmalı; özgürlük durumu hukuksal biçime kavuşturulmalıdır¹¹. Hukuk düzeninin yasaklamadığı davranış biçimleri dolaylı olarak özgürlük sayılır. Ne var ki bu tür özgürlükler güvence bakımından zayıftır. Yasa koyucu her an yapabileceği bir düzenleme ile bu özgürlük alanı daraltılabilir¹².

Özgürlük, toplumun bireye ayırdığı bağımsızlık alanıdır. Kişisel olan bu kesim, bireyin inisiyatif, hatta mahremiyet alanıdır. Bu alan aynı zamanda toplumsal ve kamusal alanın sınırıdır¹³.

1789 Evrensel İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesine göre, özgürlük hukuk ilişkisinin iki yönü vardır. Bir açıdan “özgürlük başkalarına zarar vermeyen her şeyi yapabilmektir”(m. 4). Bir başka açıdan da “kanun tarafından yasaklanmayan hiçbir şeye engel olunamaz ve hiç kimse kanunun emretmediği bir şeyi yapmaya zorlanamaz”(m. 5). Bu yaklaşım kamu hukukunun temelidir. Yasalar bireylerin ne yapabileceklerini değil, ne yapamayacaklarını göstermekle yetinmelidir. Bireylerin ne yapacakları yalnızca kendileri tarafından belirlenmelidir. Buna özgürlük alanı ya da kısaca özgürlük denilmektedir¹⁴.

Hak ve özgürlük kavramları çoğunlukla bir arada kullanılmaktadır. Ancak söz konusu iki kavram birbirlerinden farklı anlamlara sahiptirler. Hak ve özgürlük kavramlarının bir arada kullanılmasının nedeni ise, hak ve özgürlük kelimelerinin birbirlerini tamamlayan iki kavram olmalarıdır¹⁵. Özgürlükler, var olan, sözleşme ile toplum hayatına aktarılan ve devletçe korunacak kavramlardır. Haklar ise, yasalarla, yazılı hukuk belgeleri ile bu özgürlüklerin kullanılmasını sağlamak amacı ile ortaya konulmuşlardır¹⁶.

2. HAKLARIN SINIFLANDIRILMASI

¹¹ Mehmet Semih Gemalmaz, *Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş* (İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım A. Ş 1997), s. 315

¹² Ph Braud, la notion de liberté publique en droit français, LGDJ, 1968, s. 271 Aktaran Akıllıoğlu a. g. e, s. 8

¹³ İbrahim Ö. Kaboğlu *Özgürlükler Hukuku İnsan haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme*(İstanbul, Afa Yayınları, 1994), s. 11

¹⁴ Akıllıoğlu a. g. e, s. 9

¹⁵ Gemalmaz a. g. e, s. 316

¹⁶ İlhan Akın, *Kamu Hukuku* (Beşinci Baskı, İstanbul, Beta yayınları, 1987), s. 264

2. 1. Kamu Hakları

Genel olarak devlet birey ilişkilerinde bireylere tanınan haklara kamu hakları denilmektedir. Bir hakkın kamu hakkı olarak nitelendirilmesi, devlete karşı istemde bulunma yetkisinin bir yasa ile tanınmış olmasına bağlıdır¹⁷. Kamu hakları Jellinek'in klasikleşen ayrımına göre üç gruba ayrılır¹⁸. Negatif statü hakları, pozitif statü hakları, aktif statü hakları.

Negatif statü haklarında devletin hakların kullanımına müdahale etmemesi söz konusudur. Bireyler hakkı kullanmak istediklerinde herhangi bir müdahale ile karşılaşmadan hakkı kullanabilmelidirler. Bu haklar devlete, negatif bir tutum, sadece karışmama, "gölge etmeme" ödevi yüklerler¹⁹. Bu haklar kişiyi devlete ve topluma karşı koruduğu için bu haklar "koruyucu haklar"da denir²⁰. Pozitif statü haklarında ise, hakkın kullanımı için devletin olumlu bir müdahalesinin olması gerekmektedir. Aktif statü hakları, kişinin devlet yönetimine katılmasını sağlayan haklardır²¹.

2. 2. Özel Haklar

Özel haklar, özel hukuk ilişkilerini düzenleyen kurallardan doğan haklardır. Bunların belirleyici özellikleri, kural olarak, herkese genel ve eşit biçimde tanınmış olmalarıdır. Bu haklar niteliklerine göre mutlak ve nispi haklar, konularına göre mamelek hakları ve kişilik hakları, amaçlarına veya etkilerine göre de hakimiyeti içeren haklar ve yenilik doğuran haklar gibi sınıflara ayrılmaktadır²².

¹⁷ Akıllıoğlu, a. g. e, s. 19

¹⁸ G. Jellinek, *l'Etat modern et son droit. Trad. Par G.Fardis*. Paris, 1912, c. II, s.51, Aktaran Gözler a. g. e, s. 324

¹⁹ Münci Kapani, *Kamu Hürriyetleri*, (6. Baskı, Ankara, A. Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, 1981), s. 6 Aktaran Gözler, a. g.e, s. 323

²⁰ A. Şeref Gözübüyük, *Anayasa Hukuku* (5. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi), s.148 Aktaran Gözler, a. g. e, s. 323

²¹ Gözübüyük, a. g. e, s. 151, aktaran Gözler, a. g. e, s. 324

²² Bilge, a. g. e, s. 189-199

2. 3. İnsan Hakları

İnsan hakları kavramı diğer hak kavramlarına göre daha geniş kapsamlıdır. İnsan hakları, insan değerini korumayı ve insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesini amaçlayan, üstün kurallar bütünüdür²³. İnsan hakları, sadece belli bir ülkede belli bir anda anayasa ve kanunlarla tanınan hak ve özgürlükler değil, insanlığın ulaştığı her gelişme aşamasında bütün insanlara tanınması gereken hak ve özgürlüklerdir²⁴.

İnsan hakları salt felsefi bir kavram olmayıp uluslararası belgelerde düzenlenen pozitif haklar da bu adla anılmaktadır. Sayıları giderek artan bu kurallar türdeş yapıda olmayıp farklılıklar, değişiklikler ve özellikler içermektedir. İnsan hakları kuralları, bütün ülkelerde devlet birey ilişkilerinin belirleyicisi, uluslararası düzeyde dünyada barış ve adaletin temeli niteliğinde sayılan kurallardır²⁵.

3. MÜKELLEF HAKLARI VE MÜKELLEFİN KORUNMASI

3.1. Vergi Hukukunda Mükellef

Vergi Usul kanununa göre vergi mükellefi, üzerine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişileri ifade etmektedir. Vergilendirme ilişkisinde mükellef, kamu hukukundan doğan yetkisine dayanarak vergi koyan devlete karşı maddi ve şekli yükümlülükleri olan kişidir. Vergilendirmeden doğan kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafını oluşturan²⁶ vergi mükellefleri gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilirler. Mükellef, vergiyi doğuran olaya bağlı olarak gerçekleşen vergi borcunu devlete ödeme yükümlülüğünün yanı sıra, mükellefiyetine bağlı olarak yasalarla belirlenmiş vergilemeye ilişkin defter ve belgeler

²³ Akılhoğlu, a. g. e, s. 19

²⁴ Bülent Tanör, Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu (Üçüncü Baskı, İstanbul, BDS Yayınları, 1994), s.14

²⁵ Akılhoğlu, a. g. e, s.20

²⁶ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku (Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1993), s. 70

düzenlemek, muhafaza etmek ve bildirimlerde bulunmak gibi şekli ödevleri yerine getirmek zorundadır.

Mükellefler vergilemeye ilişkin ödevlerini her zaman kendileri yerine getirmezler. Ödevlerden bazen biri, bazı durumlarda da her ikisi birden başkaları tarafından yerine getirilebilir. Bu gibi durumlarda vergiyi doğuran olay kendi üzerinde gerçekleşen ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi verginin mükellefidir²⁷. Asıl mükellefin yerine geçerek onunla ilgili maddi ve şekli vergi ödevlerinin birisini yada her ikisini de yerine getiren kişiler ise vergi sorumlusudurlar. Bununla birlikte Türk vergi hukukunda vergi mükellefi kavramı vergi sorumlusu kavramını da içerecek biçimde kullanılmaktadır (VUK. m.8).

3.2. Mükellef Hakları Ve Mükellefin Korunması

3.2.1. Mükellef Hakları

Vergi hukuku, klasik kamu hukuku özel hukuk ayrımında kamu hukuku içerisinde yer almaktadır. Vergi ilişkisinde taraflar eşit durumda değildirler; özel hukukta olduğu gibi yatay ilişkiler değil, dikey ilişkiler söz konusudur. Vergileme işlemine girerken devlet otoritesini kullanmaktadır²⁸. Vergi hukuku ilişkisinde esas tutulması gereken genel amaç, yükümlü ile devlet arasındaki çıkarlar dengesinin kurulması ve korunmasıdır²⁹. Bu nedenlerden dolayı vergi mükelleflerine yüklenen ödevleri yanı sıra hakların da sağlanması gerekmektedir.

Genel olarak vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklara mükellef hakları denilmektedir.

²⁷ Öncel, Çağan, Kumrulu, *a.g.e.*, s. 70-71

²⁸ Öncel, Çağan, Kumrulu, *a.g.e.*, s. 3

²⁹ Ahmet Kumrulu, “Uzlaşmaya ilişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori,Uygulama Ve Öğretim” *Mali Hukuk*, (Sayı :19, Ocak, Şubat 1998), s. 16

Mükellef hakları, mükellefin vergi yasalarına uymak ve vergi idaresinin günlük işlemleri, tahsilat işlemleri ve icra işlemlerinin yerine getirilmesi sırasında görmek istediği doğruluk ve etkinliği içeren sıradan haklar olan birinci tür haklar ile mükellef ile vergi yasaları arasında ortaya çıkan, vergi yasalarının uygulanması, işlem yapılması ve geçerliliği ile ilgili olan ikinci tür haklardan oluşmaktadır³⁰.

Birinci tür haklar hem mevzuat hem de idari ölçülerle korunmaktadır. Fakat hakların kapsamı geniş anlamda, uygulamanın doğasına bağlı olmaktadır. İkinci tür haklar ise yasa tarafından sağlanmakta, yasa ve onun maddelerinin temel yürürlüğü üzerine odaklanarak, yalnızca vergi yasalarına değil genel olarak uygulanmaktadır³¹.

Üçüncü tür bir hakkın varlığından da söz edilebilir. Bunlar vergi idaresinin işlem ve hizmetleriyle ilgili olarak mükelleflere sundukları standartlardır. Bunlar vergi idaresinin işlem yaparken hedeflediği amaçlar, beklentiler ve mükellefe vermiş olduğu sözlerden oluşmaktadırlar.

3.2.2. Vergi Mükelleflerinin Korunması

Vergi mükelleflerine tanınan haklar, kamu gücünü kullanan vergi idaresinin vergi mükelleflerin hak ve çıkarlarını etkilemeden önce, mükelleflerin bir takım hak ve yetkilerle donatılarak korunmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Mükelleflerin korunması, vergiyi almak zorunda olan vergi idaresi ile mümkün olan en düşük vergiyi ödemek isteğinde olan mükellef arasındaki ortak yüz olarak gözlemlenebilir³².

Mükelleflerin korunması korunan haklara ve bu korumayı sağlayacak olan icra yönteminin seçimine bağlı olarak değişmektedir. Mükellef hakları, vergi idaresi tarafından vergi kanunlarının uygulanmasını göstermek için yaptığı işlemler gibi idare ya da yasama

³⁰ Duncan Bentley, **Definition and Development**, Taxpayers' Rights An International Perspective Ed. Duncan Bentley (Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998), s. 4

³¹ Bentley, a. g. m, s. 4

³² Antoinette Van Rijn, **A Comparative Study Of Taxpayer Protection In Five Member Countries Of European Union** (Taxpayer Protection In The European Union, (Ed) Dirk Albregtse henk Van Arendonk, The Hague-London-Boston, Kluwer Law International, 1998), s. 45

organından kaynaklanan ve mevzuat olarak adlandırdığımız mekanizmaların birisi ile ya da her ikisi ile birden korunabilmektedir.

Ülkelerin çoğunluğunda yasama, yürütme ve yargı olarak güçler ayrılığı söz konusudur. Yasama organı mükelleflere kanunlarla ya da diğer hukuki araçlarla haklar sağlamaktadır. Yürütmenin kolu olarak vergi idareleri bu yasaları yorumlayarak vergi mükellefleri ile ilgili işlemler yapmaktadırlar. Ancak bundan sonra yürütmenin yaptığı yorumlardan hoşnut olmayan vergi mükellefleri, söz konusu yorumlardan kaynaklanan tasarrufları uyuşmazlık olarak mahkemeler önüne getirebilirler. Bu eylem yürütmenin faaliyetlerinin kontrol edilmesidir.

Bununla birlikte yasama organı vergi mükellefine tüm hakları sağlamamakta ve bu hakların bir kısmı vergi sisteminin uygulamaya konulması aşamasında ayrıntılı hale getirilmektedir. Vergi mükellef haklarının idare tarafından sağlanan ya da korunan kısmı idarenin karar alma mekanizması içerisinde ve idarecilerin takdir yetkilerini de içermektedir. İdare tarafından uygulanan haklar, yargı organları karar alırken ya da yasama organı vergi yasalarını formüle ederken ileri sürülemez³³. Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse, vergi idaresi mükellefler için hakların korumasını sağlayabilir. Ancak, bu koruma genellikle vergi idaresinin takdiri içerisinde var olmaktadır. İdari koruma ya da yasal koruma tek başına yetersiz koruma sağlamaktadır. Vergi mükelleflerine etkin koruma sağlanabilmesi için her iki korumanın da var olması daha doğru olmaktadır.

3.3. Vergi Mükellef Hakları Konusunun Önem Kazanmasının Nedenleri

3.3.1. Vergi İdarelerinin Vergi Mükelleflerine Yönelik Bakış Açısındaki Değişim

³³ Bentley, a. g. m, s. 5

Vergi idareleri, vergi sistemini daha etkin işletebilmek için mükellefe daha iyi hizmet sağlamanın yollarını araştırmaktadırlar. Mükellef ile yüz yüze davranmak zorunda olan vergi idarelerinin, değişen davranışlarının sonucu olarak, vergi mükelleflerinden artan biçimde yardım almaları gerekmektedir. Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki işbirliği eğer mükellef ile vergi idaresi arasında karşılıklı güven varsa, vergi mükelleflerinin hakları açıkça ortaya konulmuş ve korunmuş ise daha iyi olmaktadır³⁴. Bunun diğer bir anlamı da mükellefin, sistemin doğru işlediğini ve kendi temel haklarını sağlandığını ve korunduğunu düşünmesini sağlayarak vergi idaresi ile işbirliğine hazır olmasıdır.

Vergi idarelerinin mükellefe bakış açısının değişmesine neden olan diğer bir gelişme ise, vergi tabanının genişlemesi ile sonuçlanan vergi sistemlerindeki değişikliklerin vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki etkileşimi arttırmasıdır. Bu etkileşimin sonucu, hükümetleri mükelleflerin korunması için yasal bir çerçeve sağlamaları ve titiz bir yönetim göstermeleri sonucunu ortaya çıkarmasıdır³⁵.

Vergi idarecileri de bu değişim sürecinin önemli bir parçası durumundadırlar. Vergi sisteminin işlemlerini gözden geçirilmesini sağlarlar ve bunu gerçekleştirmek için de artan oranda uluslararası işbirliği ve araştırmalar tarafından yardım görmektedirler. Ülkelerin çoğunluğunda uygulanmakta olan mükellefin beyanı üzerine verginin tarh edilmesi sistemi vergi idarelerini, vergi matrahlarını korumak için mükellefler ile daha yakın ilişkilerde bulunmanın önemini kavramaya zorlamaktadır³⁶. Mükelleflerin beyanı üzerine vergilerin tarh edilmesi sisteminin başarıya ulaşması mükelleflerin vergi yasalarına gönüllü uyumuna ve beyannamelerini isteyerek doldurmalarını bağlıdır.

Vergi idarecilerinin vergi mükelleflerine bakış açısındaki değişim sürecinin direk sonucu idari şeffaflık üzerinde olmuştur. Vergi idareleri işlem yönergeleri ve vergi

³⁴ OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations A Survey Of The Legal Situation In OECD Countries* (Paris, OECD Publication, 1990), s.7

³⁵ Bentley, a. g. m, s. 12

³⁶ Bentley, a. g. m, s. 14

usulüne ilişkin kurallar oluşturulmuştur. Bazen Avustralya’da olduğu gibi vergi idaresi işlem yönergeleri ve usulleri daha da genişleterek anlaşılabilir dili ortadan kaldırmakta ve vergi mükelleflerinin gerekenleri daha iyi anlamasına yardımcı olmaktadır. Dahası hükümetler vergi idaresinin geleneksel bürokratik imajından uzaklaşarak vergi mükellefleri ile daha iyi ilişkiler kurmayı, hizmet ve etkinlik üzerine imaj yaratmayı tercih etmektedirler. Bu sürecin doğal sonucu olarak da vergi idareleri bir çok özel kamu hizmet kuruluşlarının yaptığı gibi ”mükellef şartlarını” yayınlamışlardır. Müşteri merkezli koruma biçimlerinden birisi de vergi mükelleflerinin mahkeme sürecine gitmeden başvurabilecekleri “Kamu denetçisi” kurumunun kamu idaresi içerisinde oluşturulmasıdır³⁷.

3.3.2. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi

Vergi sistemleri içerisinde yer alan vergi kaynaklarının sayısının artması vergi tabanının genişlemesine ve vergi sisteminin karmaşıklaşmasına neden olmuştur. Vergi ile ilgili mevzuat tek yada az sayıda kaynak içerisinde yer almamaktadır. Vergi sisteminin tam olarak anlaşılabilmesi için çok sayıda vergi yasasının yanı sıra vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinin de bilinmesi gerekmektedir.

İlke olarak hem vergi kanunları hem de onun sonuçları açık olmalıdır. Bununla birlikte vergilerin kanunlaştırılmasının hiçbir sorun ya da güçlük çıkarmaması da mümkün değildir. Vergiden kaçınmaları önlemek için mevzuatın ayrıntılı olarak düzenlenmesi gerekli olabilmektedir. Bir yanda vergi mükelleflerinin agresif yollardan vergiden kaçınmayı denemesinin mantıksal nedeni, karmaşık ve anlaşılması güç vergi kurallarının yükünü taşımaları olarak ortaya çıkarken, diğer yanda kanuna göre vergisini ödemek isteyen mükellefler de anlaşılabilir vergi kuralları ile karşı karşıya kalmaktadır³⁸.

Çeşitli ülkelerde vergi reformları konusunda görülen belirleyici amaçlardan birisi, vergi sisteminin daha basitleştirilmesi yolunda oluşan istemlerdir. Yapılacak vergi reformları,

³⁷ Bentley, a. g. m, s. 14

³⁸ Antoinette Van Rijn, a. g. m, s. 48

daha basit bir sisteme ön ayak olmayı, vergi mükelleflerinin vergi sistemlerini daha kolay anlayabilmeleri ve bundan dolayı da vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın daha güç hale gelmesi sağlamayı amaçlamaktadır³⁹.

Bir çok ülkede vergi kanunlarının karmaşık olması yasalara uyulmasını oldukça pahalılaştırmakta ve yasaların uygulanmasını güçleştirmektedir. Vergi sisteminin basit yapısı, vergilerin etkin olarak salınmasını, hataların, uyuşmazlıkların ve vergiden kaçınmaların azalmasını sağlar. Kanunların yorumlanmasındaki tutarsızlıklar, istisnalar yaratma olasılıkları, hukuki metinler ile uygulamalar arasındaki farklılıklar kanunların doğru uygulanmasını daha da güçleştirmekte ve mükellefleri vergiden kaçınmaya itmektedir⁴⁰.

Vergi sistemleri içerisinde vergi kanunlarının metin olarak ağırlığı azaltılarak, ortalama vatandaşlar için kolay anlaşılır hale getirilmekte ve vergi mükellefleri açısından anlamları daha az tartışılır metinler haline getirilerek basitlik sağlanmaya çalışılmaktadır⁴¹. Vergi kanunlarını anlamak için mükelleflerin daha az çaba harcamak zorunda olmaları, vergiye uyma maliyetini de hem mükellefler açısından hem de vergi idaresi açısından azaltılmaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarının kısa, açık, ağır hukuki dilden kaçınan bir yapıda olmalıdır⁴². Ancak sistemin basitleştirilmesinin yanı sıra vergi sistemlerinde oluşan bu karmaşıklık ve bu karmaşıklığın vergi mükellefleri üzerindeki etkilerini gidermek için mükellefe haklar yoluyla koruma sağlanmaya çalışılmaktadır.

3.3.3. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler

Mükellefin korunması ve haklar sağlanması yolundaki diğer bir gelişme ekonomik etkinliği ve ticareti sağlamaya yönelik ulusal ve uluslararası gelişmelerin sonucu olarak

³⁹ David W. Williams, **Trends In International Taxation** (Amsterdam, IBFD Publication, c1991), s.21

⁴⁰ Williams, a. g. e, s. 22

⁴¹ Williams, a. g. e, s. 22

⁴² Victor Thuronyi, **Drafting Tax Legislation** (Tax Law Design and Drafting, (ed), Victor Thuronyi, Washington, International Monetary Fund, 1996), s. 73-75

ortaya çıkan ve mükellef hakları üzerine etkileri olan koruma hareketleridir. Uluslararası alanda yapılan antlaşmalar ve ticaret blokları mükellef haklarının korunması konusunda vergi mükelleflerine yardım sağlamaktadır.

Avrupa Birliği, Birliğe üye ülkelerdeki vergi mükelleflerinin ayrımcı vergilemeden korumak için önemli tedbirler almaktadır. Avrupa Birliği kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı amacı üzerine şekillenmiştir. Bu amaç için üye ülkeler arasındaki vergilemedeki farklılıklar gibi faktörlerin etkilerinin minimize edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte vergi sistemlerinin bütünleştirilmesi sağlansa bile dört temel özgürlüğe etki eden bireysel ve kurumsal vergi mükelleflerinin, vergi yasaları ve vergi idaresi ile ilişkilerinden dolayı oluşan eşitsiz durumlarının da ortadan kaldırılması gerekmektedir.

İnsan hakları sözleşmeleri de vergi mükelleflerine sınırlı da olsa koruma sağlamaktadır. Bu konuda özellikle, ikinci dünya savaşından sonra ortaya çıkan çok sayıda sözleşme söz konusudur. Bunların içerisinde en önemlileri İnsan Hakları Üzerine Amerikan Sözleşmesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesidir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi esas olarak kişisel ve siyasal haklar olarak sınıflandırılan hakları koruma altına almış olmasına rağmen, vergileme ile ilgili olarak da vergi mükellefleri tarafından ileri sürülebilecek bazı hakları da içermektedir.

İnsan hakları sözleşmelerinin dışında uluslararası alanda taraf olan devletler arasında vergilemeye ilişkin işbirliği ve bilgi değişimi için yapılan sözleşmeler ile çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları da vergi mükelleflerine haklar ve koruma sağlamaktadır. Ayrıca Avrupa Konseyi 1987 tarihinde ” İdari Otoritelerin Faaliyetleri Karşısında Bireylerin Korunması” sözleşmesini kabul etmiştir. Bu sözleşme hükümetlere idari usulleri formüle ederken kılavuzluk yapmaktadır⁴³.

⁴³ OECD, a. g. e, s. 6

Ülkelerin vergilendirme yetkilerini sınırlayan bazı Gümrük ve Ticaret Genel Antlaşması ve Dünya Ticaret Organizasyonu gibi antlaşmalarda da vergi mükelleflerine ilişkin hükümler içermektedir.

3.3.4. Teknolojik Gelişmeler

Vergilerin tarh edilmesinde ve toplanılmasında kullanılan tekniklerde önemli değişimler olmuştur. Hem mükelleflerin vergileme ile ilgili kayıtlarını elektronik ortamlarda yapabilmeleri ve hem de vergi idarelerinin vergileme işlemlerinde bilgisayar teknolojilerini kullanmaları vergi idaresinin ve mükelleflerin uyma davranışının⁴⁴ maliyetlerini azaltma yollarını da içerecek biçimde mükellef hizmetlerinin iyileştirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca vergi idaresi teknolojik gelişmelerin vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu da artırdığını düşünmektedir⁴⁵.

Vergi idarelerinin verginin doğru miktarının tarh edilmesini sağlamak için kullandıkları bilgi toplama yetkileri teknoloji kullanımı ile birlikte daha etkin hale gelmiştir. Mükellefe ilişkin bilgilerin elektronik ortamlarda saklanması ve mükellef açısından gizliliği olan bilgilerin güvenliğinin sağlanması giderek daha önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla teknolojik gelişmelerin sonucu olarak vergi mükellefine ilişkin gizliliğin korunması hakkının sağlanması daha önemli hale gelmiştir.

⁴⁴ Uyma davranışı vergiye konu olan gelirin doğru beyanını, gelir ayarlamaları, istisnalar ve vergi indirimleri gibi kalemlerin doğruluğunu, vergi beyannamelerinin zamanında verilmesini ve vergi borcunun doğru hesaplanmasını içermektedir. Vergi borcunun yanlış hesaplanması, gerektiğinden daha düşük olabileceği gibi gereğinden daha fazla hesaplanması durumunda da söz konusu olabilir. , Jeffrey A. Roth, John T. Scholz, Ann Dreyden Wittte, **Taxpayer Compliance** (Philadelphia, University of Pennsylvania Press, c1989), s. 16

⁴⁵ OECD, **Electronic Commerce: A Discussion Paper On Taxation Issue** ([http : // www. Oecd. Org / daf / fa / e _com / discusse. pdf](http://www.Oecd.Org/daf/fa/e_com/discusse.pdf)), s. 9

3.3.5. Mükelleflerin Seçmen olarak Önem Kazanması

Demokratik toplumlarda vergi politikalarını belirlemek ve uygulamakla yükümlü bulunan hükümetler, aynı zamanda seçmen olan vergi mükelleflerinin taleplerini de göz ardı edemezler. Vergi yükünün vatandaşlar arasında tahsisi tümüyle hükümetin takdirinde değildir. Devletin anayasal çerçevesi ve hükümetin gücünü sınırlandıran usule ilişkin gerekliliklerin yanı sıra, esaslı politik sınırlandırmalar da söz konusudur. Hükümetler salt ekonomik kuramı uygulayamazlar. Ekonomistler ikinci en iyi alternatifleri seçmen kabulleri içerisinde belirlerler. Bununla birlikte karar alma sürecine giren bilgiler bir çok durumda çıkar gruplarına ait bilgiler olup bunlar kamuoyu görüşleri üzerine etki etmektedir⁴⁶.

Vergi mükelleflerinin seçmen olarak önem kazanmaları, vergileme gibi kişi hak ve özgürlüklerine en çok kamusal müdahalenin olduğu alanlardan biri içerisinde vergi mükelleflerine daha fazla haklar sağlanarak korunması gerektiğinin önemini arttırmıştır.

4. MÜKELLEF HAKLARININ KAYNAKLARI

4.1. Birinci Derece Yasal Kaynaklar

4.1.1. Anayasalar

Anayasalar maddi ve şekli anlamda tanımlanmaktadır⁴⁷. Maddi anlamda anayasa, belli bir devletin siyasi yapısı, iktidarın kullanılışı, yetkileri ile kurallarının bütünüdür. Şekli anlamda anayasa ise içeriği ile değil yapılış biçimi ile tanımlanmakta ve başkaca hukuki

⁴⁶ Bentley, a. g. e, s. 9

⁴⁷ Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku** (İstanbul, Gözden geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 1991) s. 141-142

işlemlerden daha farklı usullere uyularak yapılan ve değiştirilen işlem olarak tanımlanmaktadır.

Anayasaların izlediği ikili amaç söz konusudur. Biri siyasal iktidar yapılarını tanımlamak; öteki amaç ise bu kurumların temelini oluşturan değerleri (Hakların güvencesi) tanımlamaktır⁴⁸.

Mükellef haklarına ilişkin temeller ülke anayasalarında yer almaktadır. Ancak, bir çok ülke yazılı anayasalara sahip olmasına rağmen İngiltere’de yazılı anayasa bulunmamaktadır. Bu durum İngiltere’nin anayasaya sahip olmadığı anlamına gelmemektedir. Bununla birlikte, yazılı anayasası olmasına rağmen Avustralya’nın anayasasında, İngiltere de olduğu gibi haklar ifade edilmemiştir.

Bunlara karşılık Almanya Anayasası vergi mükelleflerine çok sayıda haklar sağlamaktadır. Almanya Anayasa’sında idareye karşı mükellef haklarını koruyan anayasal garantiler esasen iki türdür. Ancak bununla birlikte, birbirleri ile yakın etkileşim içerisinde; söz konusu garantiler eyaletlerin yasama gücünün kötüye kullanılmasına ilişkin garantiler ve idari birimlerin mükellefe karşı keyfi eylemlerine karşı garantilerdir⁴⁹.

Almanya Anayasa’sının üçüncü maddesi kanun önünde eşitliği garanti eder. Eşitliğin uygulanması, mevzuatın aynı durumlar için bütün olarak düzenlenmesi ve bu düzenlemenin sonucu olarak ayrımcılık yapılmaması ile yürütmenin yasaları uygularken yasa önünde eşitlik ilkesi ile sınırlandırılmış olması biçimindedir. Bu anayasal hak, en çok vergilerin konulması ile ilgilidir. Anayasa Mahkemesi, ödeme gücü ilkesini kullanarak vergilere, hukuk önünde eşitlik ilkesini uygulamaktadır.⁵⁰ Anayasa Mahkemesi 22 Haziran 1995 tarihli kararında gayrimenkuller üzerine konan verginin, diğer servet unsurlarına yatırım yapan mükelleflere göre daha yüksek vergi yükünü içerdiği için hukuk

⁴⁸ Kaboğlu, a. g. e, s. 34

⁴⁹ Henry J Gumpel, Carl Boettchen, **Taxation In The Federal Republic Of Germany** (World Tax Series, Harvard law School, International Program In Taxation, Commerce Clearing House Inc, Chicago, 1963) s. 66

⁵⁰ Claudia Daiber, **Protection Of Taxpayers’ Rights In Germany** (Taxpayers’ Rights An International Perspective, Editor Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998), s. 155

önünde eşitlik ilkesini ihlal ettiğine karar vermiştir⁵¹. Yine Almanya Anayasa Mahkemesi, faiz gelirlerine kaynakta vergi kesintisi yapılmadığı durumlarda, yatırım gelirlerine vergi uygulanmasının hukuk önünde eşitlik ilkesini ihlal ettiğine karar vermiştir⁵².

Almanya Anayasa'sının 6 ncı maddesi, aileyi ve evliliği kamu gücüne karşı korumaktadır. Bu hakkın sınırlandırılabilmesi ancak, diğer hak ve ilkelerin uygulanması ile ilgili olarak söz konusu olmaktadır. 10 uncu madde iletişimin gizliliğini korumaktadır. Vergi mükellefinin iletişimi kamu yararının gerektirdiği hallerde sınırlandırılabilir. 10 uncu maddenin sağladığı korumaya kanunlarla düzenlenmiş bazı istisnalar da getirilmiştir. Örneğin, Mali Kod ve Cezai Usul Kodu içerisinde, dar ve tam olarak tanımlanan sınırlar belirlenerek, mali suçların soruşturulması ile bağlantılı olan istisnalar söz konusudur⁵³. 13 üncü maddeye göre hiç kimsenin ikametgahı (Gerçek ve tüzel kişilerin işyerlerini de kapsayacak biçimde) ihlal edilemez. İkametgahın ya da işyerinin aranması ve herhangi bir şeye el konulması mahkeme kararını gerektirmektedir. Kamu makamlarının içeriye girebilmeleri, bilinmeyen sayıda kişinin hayati tehlike içerisinde olduğu ya da bireyler için hayati tehlike durumlarının varlığı durumunda söz konusu olabilmektedir. İkametgahların ve işyerlerinin korunması özellikle kanıt toplama, vergi denetimi ve vergi icrası ile ilgili olarak yapılan işlemlerde önem kazanmaktadır. 14 üncü madde mülkiyet hakkını yasama ve yürütmeden gelecek karışmalara karşı korumaktadır. Mülkiyet kavramı yasal olarak sağlanan mülkiyeti ifade etmektedir⁵⁴. Anayasa, ilke olarak, kalıtsal sosyal unsurlara konu olan kişinin özgürce edindiği varlıkları korumaktadır. Almanya Anayasa Mahkemesi, 22 haziran 1995 tarihli kararında⁵⁵, mükellefin sahip olduğu servet üzerinden % 50 yi aşan oranda vergi alınmasının, Anayasa tarafından korunan özgürce mülkiyete sahip olma hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir. Bu davanın sonucu, Net Servet Vergisi konulmasını Anayasaya aykırı hale getirmiştir. Karar 14 üncü maddeyi bireylerin net servetlerinin yalnızca belirli bölümünün değil bütününün korumasını sağlamayı kapsayacak biçimde

⁵¹ (2BvR 37/91), Daiber, a. g. m, s. 155

⁵² (BverfGE) vol 84 at 239 ff Daiber, a. g. m, s. 155

⁵³ Gumpel, Boettchen, a. g. m, s. 67

⁵⁴ (BverfGE) vol 87 at 153 ff(169), Daiber, a. g. m, s. 156

⁵⁵ 2BvI 37/91 Resmi Gazetede yayınlanmıştır. (BStBl)II 1995 at 665 ff, Daiber, a. g. m, s. 156

genişletmesi ve sosyal unsurları olan servetlerin korunmasını sağlaması açısından kilometre taşı niteliğindedir⁵⁶.

Anayasanın 2 nci maddesinin birinci fıkrası genel olarak kişisel gelişim, bağımsızlık ve özel hayatın kamu gücünden ve kamuya açılmasından korunmasını da kapsayan genel hareket özgürlüğünü korumaktadır. Genel hareket özgürlüğü Anayasanın gereklerine uygun esas ve usul yasalarına uygun yasalarla sınırlandırılabilir. Almanya Anayasa Mahkemesi ulusal nüfus sayımı ile ilgili olarak , hangi kişisel bilgilerin elde edilebilir olduğunun belirlenmesi ile ilgili bireysel hakkın, özel hayatın gizliliği hakkının bir parçası olduğunu ifade etmiştir⁵⁷. İlkesel olarak, “bilgileri kendi belirleme hakkı” bireylerin kişisel gerçeklerinin ne zaman ve hangi sınırlar içerisinde ortaya çıkabileceğine karar verebilmelerini garanti etmektedir. Anayasa mahkemesinin vermiş olduğu karar, gerçek kişilerin gerçekleşen koşullara bağlı bilgilerinin, vergi idarelerince açıklanabileceğine ilişkin elektronik veri süreçlerinde var olan potansiyel tehlike tarafından etkilenmiştir⁵⁸.

Weimar Anayasasından farklı olarak şimdiki Almanya Anayasası, vergilemenin temel ilkelerine belirli referanslarda bulunmamasına rağmen, eyaletlerin mali yetkilerini kötüye kullanmalarına karşı sağladığı çözümler ile, ilk Alman Cumhuriyeti zamanında var olan yasalara göre daha kapsamlıdır. Bu gelişmenin nedenlerinden birisi federal devletin ve eyaletlerin vergileme alanındaki yetkilerindeki karmaşık bölüşümün kontrol ve denge sağlayan bir sistem oluşturması ve eski ve temel olarak federal sistemde var olmayan yasamanın takdir yetkisini frenlemesidir. Ek olarak, Anayasanın 19 uncu maddesinin 4 üncü fıkrası ile yargının kontrolüne konu olan idarenin yetki alanı büyük oranda genişletilmiştir. Bu madde kamu gücünün kullanımı ile hakları ihlal edilenlere etkin hareket etme olanağı vermektedir.

Anayasal denetim alanı da Anayasanın temel insan ve vatandaş hakları konusunu oluşturan ilk on dokuz maddesine atfen genişletilmektedir⁵⁹. Mahkemelere başvuru hakkı hareket özgürlüğünün korunmasının tamamlayıcı parçasıdır. Herhangi bir vergi uyumsuzluğu

⁵⁶ Tipke K, Lang J, Steurrecht(12 th edn 1989 Schmidt Dr O Verlag)(?)3. 2 at 46 Daiber, a. g. m, s. 157

⁵⁷ (BverfGE) vol 65 at 1 ff,42, Daiber, a. g. m, s. 158

⁵⁸ Daiber, a. g. m, s. 158

⁵⁹ Gumpel, Boettchen, a. g. e, s. 69

ile ilgili olarak mükelleflerin mahkemelere başvurabilmesi kamu hukukunun doğası açısından olanaklıdır. Bu madde yalnızca başvuru hakkının korunmasını değil aynı zamanda korumanın mahkeme tarafından etkili biçimde yapılmasını gerektirmektedir. Bunun anlamı yetkililerin hukuki korumayı ortadan kaldıracak ve çözümlenemeyecek durumlar yaratacak biçimde davranması anlamına gelmektedir⁶⁰.

Almanya’da Federal Anayasa Mahkemesinin yetki alanı sıra dışı “anayasal şikayet” olarak adlandırılan hukuki çözüm yolu ile genişletilmiştir. Bu yola temel insan yada vatandaş hakları yada benzer temel hakları yasama organınca, yargı organınca yada idari makamların eylemleriyle ihlal edilenler başvurabilmektedir. Anayasal şikayet yoluna, olağanüstü yargısal yollarda olduğu gibi, zarar gören tarafından kendisine açık olan tüm yargısal yollar tüketildiğinde başvurulabilmektedir. Önemli bir kamu yararının gerektirdiği hallerde ve kişi normal usullere uyarak istenmeyen zararlara uğrayacağını gösterebildiği hallerde, Federal Anayasa Mahkemesi başvuruyu kabul etme yetkisine sahiptir. Federal Anayasa Mahkemesinin yetkileri, mahkeme herhangi bir yasayı yada yasa hükümlerini anayasaya aykırı ilan edip yasayı tekrar yazarak yasama yetkisinin var olduğunu kabul edemeyeceği temeline dayanılarak sınırlandırılmıştır⁶¹.

Anayasalarda vergi mükelleflerine uygulanabilen koruma hükümleri bazı ülkelerde “hak bildirgeleri” (Bill of Rights) yada “Hak Şartları” (Charter) kullanılarak yapılmaktadır. “Hak bildirgeleri” XVII. Yüzyılda başlayan ve bugünde devam eden bir gelenektir. Bildirgeler konusunda Fransız ve Anglo-Sakson geleneği olmak üzere iki ayrı gelenekten söz edilebilir⁶². Kanada ve Güney Afrika modern anayasal hak bildirgelerine sahip olan ülkelerdir. “Hak şartı” Kanada’da yüksek yasa konumundadır. Vergileme alanı da dahil olmak üzere Kanada hukuk düzenine ve yasal gelişmeler etkisi önceden öngörülmektedir. Kanada Gelir Vergisi Kanununun bazı hükümlerinin “Şart” (Charter) hükümlerine uymadığı gerekçesi ile mevzuata ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. “Hak Şartı” (Charter) içerisinde yer alan haklar temel haklardır. Bunlar vergi mükellefleri tarafından yalnızca Kanada gelir idaresinin kararlarını değil, aynı zamanda vergi yasalarındaki hükümlerin

⁶⁰ Daiber, a. g. m, s. 158

⁶¹ Gumpel, Boettchen, a. g. e, s. 70

⁶² Kaboğlu, a. g. e, s. 39, 40

eleştirilmesi içinde kullanılabilmektedir⁶³. Örneğin, eşitlik hakları ile ilgili 15 inci madde, çocuk bakım giderlerinin düşülebilirliği ile ilgili hükümler⁶⁴, koruyucu ailelerin gelirleri içerisindeki çocuk destek ödemeleri⁶⁵, tamamen bağımsız kişileri desteklemek için vergi indirimleri ve evlilik durumu ile eşler arası eşitleyici indirimler⁶⁶ eşitlik ilkesine aykırılıkları nedeni ile yargı önüne getirilmişlerdir. Kanada mahkemeleri diğer hukuk mevzuatının olduğu gibi vergi mevzuatının da “Şart”ın (Charter) gözetimi altında olduğunu ifade etmektedirler. Bununla birlikte gelir vergisi yasasının, esası nedeniyle farklılıklar yapmasının, hükümetin gelir sağlama amacı ile birlikte, farklı çıkarları uzlaştırmak için gerekli olduğu da ortaya konulmaktadır. Burada, Kanada Yüksek Mahkemesinin Almanya Federal Anayasa Mahkemesinin liberal görüşünü desteklemediği görülmektedir⁶⁷. Kanada Yüksek Mahkemesi Symes davasında, çocuk bakım giderlerinin sınırlandırılmasını eşitlik haklarının ihlali olarak görmüştür. Mahkeme mükellefin, kadınların çocukların finansal maliyetlerini daha fazla yüklediklerine ilişkin iddialarını kabul etmemiştir. Yüksek Mahkeme Thibaudeau davasında da, koruyucu anne yada babaya yapılan ödemelerin gelir vergisi matrahına dahil edilmesinin, ayrılmış eşler arasında, çoğunlukla kadınların aldıkları çocuk destek ödemeleri üzerinden vergi ödemeye zorlanarak ayrımcılık yapıldığına ilişkin başvuruyu reddetmiştir⁶⁸. Kanada Haklar Şartının (Charter) ikinci bölümü vergi mükelleflerine vergilemenin bazı ilkelerini eleştirebilme olanağı vermektedir. Bununla birlikte şimdiye kadar hiçbir mükellef, vergi ödemenin söz konusu bölümde korunan din ve vicdan hürriyeti hakkını ihlal ettiği konusunda mahkemeleri ikna edememiştir. Schachtshneider v The Queen davasında mükellef, gelir vergisi yasasının 118 (1) (b) maddesinin, kendi dini inancının eşi ile birlikte yaşamasını zorunlu kıldığını ve bundan dolayı bağımsız yaşayan henüz evlenmemiş çocukların yararlanabildiği indirim iddiasında bulunamadığını ifade etmiş ve iddiası mahkeme tarafından, maddenin dolaylı yada dolaysız olarak herhangi bir zorlamada bulunmadığı, herhangi birinin dini inanışlarını biçimlendirmek için sınırlar belirlemediği gerekçesi ile

⁶³ Jinyan Li, *Taxpayers’ Rights In Canada* (Taxpayers’ Rights An International Perspective, (Ed) Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998), s. 129

⁶⁴ Symes v The Queen (1994) 1 CTC 40, 94 DTC 6001 (SCC), Li, a. g. m, s. 129

⁶⁵ Thibaudeau v Canada (1995) 1 CTC 212, 95 DTC 5998 (SCC), Li, a. g. m s. 129

⁶⁶ Mercier v MNR (1992) CTC 2506, Li, a. g. m, s. 129

⁶⁷ Bentley, *Classifying Taxpayers’ Rights*, a. g. m, s. 17

⁶⁸ Li, a. g. m, s. 130

reddedilmiştir⁶⁹. Kanada Haklar Şartı vergi mükelleflerine başka haklar da sağlamaktadır; kişinin yaşam, özgürlük ve güvenlik hakkı (bölüm 7), hukuk dışı arama ve alıkoymaya karşı hakları (bölüm 8), kendi kendisini suçlamama hakkı (bölüm 11(c)) ve aynı suçtan dolayı birden fazla yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı (bölüm 11(h)) söz konusu haklar arasındadır.

Güney Afrika Cumhuriyeti oldukça yeni bir anayasaya sahip olmasına rağmen Anayasal değerlerde haklar bildirgesi ile vergi mükelleflerine çok sayıda hak sağlamaktadır. Ancak bu hakların hepsi mutlak haklar değildir. Çünkü bu hakların tamamı genel sınırlandırma hükmüne tabidirler. Bu sınırlandırmalar Kanada Haklar Şartındaki biçime paralel olarak yalnızca hukukun genel kavramları içerisinde, makul, açık, şeffaf ve demokratik toplum gereklerine uygun olarak, insan onuruna, eşitliğe ve özgürlüğe saygılı biçimde, hakkın doğası, sınırlandırmanın genişliği ve doğası, sınırlama ve amacı arasındaki ilişki ve amaca ulaşmak için daha az sınırlandırmanın olup olamayacağı dikkate alınarak yapılabilir⁷⁰. Herhangi bir kanun hükmünün anayasal olarak sağlanan hakkı ihlalinin haklı olup olmadığı mahkemelerce gözden geçirilmektedir. Anayasal olarak garanti altına alınmış olan hak yada özgürlüğün sınırlandırılmasının genel sınırlandırma hükmüne göre haklı olup olmadığını kanıtlama yükü sınırlandırmayı kaldırmak için uğraşan tarafa aittir⁷¹.

Güney Afrika Cumhuriyeti Haklar Bildirgesi vergi mükellefine eşitlik (bölüm9(1)), özel hayatın gizliliği (bölüm 14), bilgiye ulaşma (bölüm 32), idarenin adil işlem görmesi (bölüm 33) ve mülkiyet konusunda haklar ve koruma sağlamaktadır.

4.1.1.1. Anayasal İlkeler

4. 1. 1. 1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

⁶⁹ Schachtschneider v The Queen (1993) 2 CTC 178 (FCA), Li, a. g. m, s. 131

⁷⁰ R C Williams, *Taxpayers' Rights In South Africa* (Taxpayers' Rights An International Perspective, Editor Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998), s. 287

⁷¹ Park-Ross v The Director, Office For Serious Economic Offences 1995 (2) BCLR 198 (C) at 215 A, Williams, a. g. m, s. 288

Kanunilik ilkesinin genel anlamı, devletin yasama, yürütme ve yargı faaliyetlerinin bütününde yasa ile sınırlandırmanın söz konusu olmasıdır. Vergiler herhangi bir kanuni temele dayanmaksızın konulamaz. Özellikle kamu görevlileri açısından vergileme alanında herhangi bir keyfilik söz konusu değildir. İlke vergi mükellefleri açısından da vergilerin yasama organı tarafından çıkartılmış yasal normlara dayanmasını garanti etmektedir⁷².

Vergilerin kanuniliği ilkesi, bir yandan vergilendirme yetkisini kullanan kamu makamları için bağlayıcı sınır çizerken, öte yandan bireyler yani vergi mükellefleri bakımından da kamu makamlarının bağlayıcı sınırları ihlal etmeleri halinde buna karşı çıkmak için bazı haklar tanımaktadır. Bu, yapılan yanlış uygulamanın vergi alacaklısı olan kamu kuruluşu tarafından ortadan kaldırılması veya vergi borçlusu tarafından kaldırılmasının istenmesi, gerekiyorsa yargı yoluna başvurulması yollarıyla gerçekleşmektedir⁷³.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, bireylerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan sınırları çizmekle anlamını bulan bir ilkedir⁷⁴. İlke verginin yasama organı tarafından yapılan kanunla konulmasını gerektirmektedir. Vergi hukuku ilişkisinin devlet ile vergi mükellefi arasında yalnızca alacak borç ilişkisi değil aynı zamanda vergi ödevi ilişkisini de içerir⁷⁵. Dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesi yalnız vergi alacağının öğelerinin kanunla konulmasını değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirir⁷⁶.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin ilk uygulama amacı siyasal gücü elinde tutan ve parlamentoya karşı sorumlu olmayan iktidarlara karşı özgürlüklerin korunmasıdır. Günümüzde ise yürütme organının yasama organına karşı siyasal bakımdan sorumlu

⁷² Chris Geppart, *Thresholds For Access to The Tax Court* (Taxpayer protection In The European Union, Editors Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, The Hague-London-Boston, Kluwer Law International, 1998), s. 36

⁷³ Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri" (AÜHFD, Cilt XXXVI, Sayı: 1-4 1979), s. 150-152

⁷⁴ Gülşen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi* (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992), s. 19

⁷⁵ Nami Çağan, *Vergi Hukukunda Süreler* (Ankara, AÜHF. Yayını, Sevinç Matbaası, 1975), s. 43

⁷⁶ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982), s.101

olması, yasama organının da vergi mükellefi olan seçmenlere karşı sorumluluğun olması ilkenin eski katı biçiminin öneminin azalmasına neden olmuştur⁷⁷.

Yürütme organının vergilendirme alanında vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin düzenleme yetkisini kullanabilmesi (kural işlem koyabilmesi) ancak anayasal dayanak bulunduğu takdirde geçerlidir⁷⁸.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, kanun koyucunun vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntıları ile düzenlemesi anlamına gelmemektedir. Vergi yasaları ile vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Ancak verilen düzenleme yetkisi kanuni dayanağa gereksinim duyar ve kanunun çizdiği sınırlar içerisinde kalmalıdır⁷⁹.

4. 1. 1. 1. 2. Hukuk Devleti İlkesi

“Hukuk Devleti” devlet ve hukuk deyimlerini birleştiren sıkı, yapısal ve kurucu bağı ortaya koyar. Bir yandan hukuk, devlete gerek duyar. Amaçlarını gerçekleştirmede, dava yoluyla toplumsal ilişkileri düzenlemede veya normatif gücünü zor kullanma ile uygulamaya geçirmede hukuk, devlete başvurur. Öte yandan devlet iktidarı, hukuk normunda, uyulması gerekli kuralların yapılmasında ifadesini bulur⁸⁰.

Görüşlerin ve bakış açılarının farklılık gösterdiği hukuk devleti kavramının herkesçe ortak sayılabilecek temel özellikleri şöylece sıralanabilir⁸¹; devletin gücü anayasayla meşrulaştırılmış olmalı; yani devlet anayasal olmalıdır, temel haklar ve özgürlükler bireyi devlet gücüne karşı korumalıdır, güçler ayrılığı ilkesi ile; yetkilerin bölünmesi ve

⁷⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, **a. g. e.**, s. 109

⁷⁸ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, **a. g. e.**, s. 126

⁷⁹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, **a. g. e.**, s. 130

⁸⁰ İbrahim Ö.Kaboğlu, **Türkiye’de Hukuk Devletinin Gelişimi** (Hukuk Devleti, Derleyen Hayrettin Ökçesiz, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, Afa yayınları, İstanbul, 1998), s. 90

⁸¹ Hayrettin Ökçesiz, **Hukuk Devleti** (Hukuk Devleti, Derleyen Hayrettin Ökçesiz, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları: 4, Alfa yayınları, İstanbul, 1998), s.27

dağıtılması ile devlet gücü dizginlenmiş ve sınırlandırılmıştır, yasallık ilkesi bütün devlet edimlerinin yasayla bağlanmasını gerekli kılar; devlet gücünün sonuçları ölçülebilir ve önceden öngörülebilir olmalıdır, bütün vatandaşların yasa karşısında eşit işlem görmeleri gerekir, bağımsız mahkemeler aracılığıyla vatandaşlara kamusal ve yönetsel hukuklarda da hak arama ve kanun yollarının açık olduğu güvencesi verilmektedir, hukuk devleti çalışanlarını eylem ve işlemlerinden sorumlu tutmaktadır; yasaya ve anayasaya aykırılıklardan dolayı zararın giderilmesi kurallarını içermektedir, yönetimde olduğu gibi yaşamada da hukuk devleti amaç/araç ilişkisinde oranlılık ilkesine uyar ve son olarak vatandaşların demokratik katılım hakları hukuk devletinin bir parçasıdır.

4. 1. 1. 1.2.1. Kanuni İdare İlkesi

Hukukla yönetilen devletin temel özelliği yönetimin istenmeyen karışmalarına karşı vatandaşların özgürlüklerini güvence altına almayı amaçlayan üç yetkin unsura bölünmüş devlet gücü ile birlikte “kanuni idare ilkesi”dir⁸². Kanuni idare ilkesi genel olarak kamu kurumlarının yasalarla hareket etmesi gerektiğini ifade etmektedir. Vergileme alanındaki anlamı vergilerin uygun parlamenter süreç yoluyla konulabilmesini ifade eder⁸³. Kanuni idare ilkesi özel, bireysel, subjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel, objektif nitelikteki vergi kanunlarına uygun yapılmasını gerektirir. Vergilerin kanuniliği, yalnız maddi vergi hukukuna ilişkin kuralları değil, aynı zamanda vergilerin tarh ve tahsili gibi şekli vergi hukukuna ilişkin kuralları da içerir. Vergi hukukunda kanuni idare ilkesi, idarenin kanun yanında anayasa, uluslararası anlaşmalar ve kanunun anayasaya uygun biçimde yetki vermesi durumunda, düzenleyici ve genel idari işlemlere uygun davranmasını içerir⁸⁴. Kanunilik ilkesi gereği yetki sınırının hem aşılması hem de bu sınırın altına düşmemek gerekmektedir⁸⁵.

⁸² Jürgen Schwarze, *European Administrative Law* (Brussels, office For Official Publications Of European Communities, Sweet and Maxwell, 1992), s. 207.208

⁸³ Graeme S. Cooper, *Conflict, Challenges and Choices-The Rule Of Law And Avoidance Rules* (Tax Avoidance and Rule of Law, (Ed) Graeme S.Cooper, Amsterdam, IBFD Publication, 1997), s. 15

⁸⁴ Çağan, a. g. e, s. 145,146

⁸⁵ Reşat Tezel, *Hukukun Genel Prensipleri* ,(Ankara, 1968), s. 79

4. 1. 1. 1. 2. 2. Vergi Kanunları Önünde Eşitlik İlkesi

Genel olarak eşitlik ilkesi, yalnızca vergi hukuku alanında değil, tüm hukuk alanlarında geçerlidir. Kanunilik ilkesinin uygulanmasında aynı koşullarda olanlara hukukun istisnasız olarak aynı uygulanması olarak görülmektedir. Eşitlik ilkesinin birisi maddi hukuka ilişkin diğeri ise usul hukukuna ilişkin iki anlamı bulunmaktadır. Usul hukukuna ilişkin anlamı, hukuk normlarının kişinin statüsüne bakılmaksızın tam ve tarafsız biçimde uygulanmasıdır. Bu da, hiç kimsenin kanunun uygulanmasında tercihli yada ayrımcı uygulamayı kabul etmemesi yada kanunun uygulanmasına karşı başvuru haklarının reddedilemeyeceğini ifade etmektedir. Maddi açıdan anlamı ise, aynı koşullarda bulunanların eşit işlem görmesi ile başlamaktadır.

Açıklık olmadan eşit işlem görme ilkesi çok fazla anlam ifade etmemektedir. Çünkü, ilke farklı durumda olanların farklı işlem görebileceğini de ifade etmektedir. Bundan dolayı, sorun, kişiler arasında ayrımcılık yapılmasını yasaklayan ölçütlerin kanunlarca yasaklanıp yasaklanmadığıdır. Belirli bir ülkede ayrımcılığa karşı uygulanan yasakların uygulanması mahkemelerin mevzuatın anayasaya uygun olup olmadığını belirleyebilmelerine ve anayasaya göre hangi tür ayrımcılığın yasaklandığının belirlenmesine bağlı olacaktır. Eşitlik ilkesi aynı zamanda farklı uygulamanın gerçekçi temellerde yapılmasını gerektirmektedir⁸⁶. Örneğin, ödeme gücü farklı olan vergi mükelleflerinin farklı vergilendirilmesi gibi.

Vergi teorisinde vergilemede eşitlik ilkesi vergi yükünün dağıtılması anlamında adalet değil, iktisadi anlamda bir eşitliğin gerçekleşmesini amaçlamaktadır⁸⁷.

⁸⁶ Frans Vanistendael, **Legal Framework for Taxation** (Tax Law Design and Drafting, (ed) Victor Thuronyi, Washington, International Monetary Fund, , 1996), s. 19

⁸⁷ Salih Turhan, **Vergi Teorisi Ve Politikası** (İstanbul, Filiz Kitapevi, 1993), s. 191

Her bir mükellef vergi sisteminin adil olmasını ve kamu harcamalarına adil payları oranında katılmaları gerektiği konusunda hem fikirdirler. Ancak kamu harcamalarına yapılacak katkının doğru olan miktarının nasıl belirleneceğine ilişkin görüş birliği bulunmamaktadır. Bir tarafta kökenleri Adam Smith ve daha eski yazarlara kadar uzanan fayda ilkesi, diğer tarafta ise ödeme gücü ilkesi bulunmaktadır⁸⁸.

Vergi hukukunda yasa önünde eşitlik ilkesi, ayırım gözetmeksizin gelir, servet ve harcamaları üzerinden herkesin vergi ödemesini gerektiren genellik ve vergi mükelleflerini kişisel durumlarını dikkate alarak vergilendirme yapılmasını içeren eşitlik ilkelerinden oluşmaktadır. Eşitlik ilkesi benzer durumda olanların belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulması yatay adalet ve vergilendirme bakımından değişik koşullar taşıyanların farklı vergilendirilmelerini dikey adalet olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir. Eşitlik İlkesi vergi kanunu önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve mali durumlarındaki farklılıkların da göz önüne alınarak vergilendirilmelerini gerektirmektedir⁸⁹.

Yasama organı vergi kanunları önünde eşitlik ilkesini gerçekleştirmek için ayrımcılık söz konusu olmaması için esas olarak aynı olan durumların benzer biçimde düzenlemesi gerekmektedir. Yürütme organı açısından ilkenin anlamı kanunları uygularken kanun önünde eşitlik ilkesi ile sınırlandırılmış olmasıdır.

Bir çok anayasada kanun önünde eşitlik ilkesi olarak yer alan bu ilke, mükelleflerin herhangi bireysel avantajlarına olmaksızın aynı mali fedakarlığı taşımaları biçiminde en çok vergilerin konulması ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır⁹⁰. Ancak, yine de ülke Anayasa Mahkemelerince eşitlik ilkesi farklı biçimlerde yorumlanmaktadır. Fransa'da kanun önünde eşitlik ilkesi, bazı vatandaşlar için usule ilişkin haklar sağlanırken diğerleri için sağlanmamasının yasaklanması olarak yorumlanmaktadır⁹¹. Almanya

⁸⁸ Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, **Public Finance In Theory And Practice** (New York, Fifth Edition, McGraw-Hill International Editions Finance Series, 1989), s. 218-233

⁸⁹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, a. g. m, s. 148

⁹⁰ Tipke K ve Lang J, *Steuerrecht* (12. edn 1989 Schmidt Dr O Verlag), 3. 3.2 at 39 Aktaran, Daiber, a. g. m, s. 155

⁹¹ 17 Aralık 1973. Conseil Constitutionnel, 1974 La Semaine Juridique (Juris-Classeur Periodique) (J.C.P)II, No. 17691. Karar, genel vergi kodunun eski 180 inci maddesinin 1973 tarihli Finansman yasasıyla değiştirilen ve vergilenebilir gelirden başka kaynaklarla finanse edilen vergi mükellefinin harcamaları üzerinden alınan gider vergi ile ilgili olarak vergi idaresine karşı başvuru hakkı tanıyan

Anayasa Mahkemesi yukarıda da değinildiği biçimde anayasal eşitlik garantisini benzer durumda olanların eşit vergilendirilmesi olarak yorumlamaktadır.

4. 1. 1. 1. 2. 3. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesi kişilerin, devletin, temel hak ve özgürlük alanlarına vergileme yolu ile yapacakları müdahaleleri önceden görmesi ve buna göre kendilerini ayarlayabilmesini sağlamaktadır⁹². Hukuki güvenlik ilkesi “hukuki belirlilik ilkesi” ve “vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi ilkesi” gibi alt ilkeleri içermektedir. Geleneksel olarak vergilendirmede belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının, şekillerinin gerek idare, gerek vergi mükellefleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilendirmede belirlilik ilkesi vergi ile ilgili mevzuatın açık ve önceden öngörülebilir olmasını gerektirir. Vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı, belirlilik ilkesinin ön koşulu niteliğindedir⁹³. Vergi mükellefleri vergi kanunları karşısında kendilerini güvencede hissetmek için vergi mevzuatı ile ilgili bir takım özellikler aramaktadırlar. Birinci olarak mükellefi etkileyen ve vergi sistemini yöneten her türlü kuralların yayınlanması önemlidir. Vergi sistemleri genellikle kuralların aşırı bolluğundan ve bunların tamamının kamuya karşı yayınlanması zorunluluğu olmamasından etkilenmektedir. Yayınlanmamanın yarattığı en önemli sonuç mükelleflerin kurallara uymasında güçlük yaratmasıdır. Mükellefler vergi sisteminin işletilmesi ve kendi vergilerinin tarh edilmesi ile ilgili güncelleştirilmiş bilgileri elde edebilmelidirler. Mükellefler aynı zamanda hakları konusunda da bilgilendirilerek hukuki güvenlikleri sağlanmalıdır⁹⁴. Mevzuata ilişkin kuralların, bugün özellikle vergi idarelerinin kendi iç çalışmaları ile ilgili olarak kullanılan kuralların mükellefler tarafından anlaşılabilmesi için öncelikle yayınlanması gerekmektedir⁹⁵.

hükmü ile ilgilidir. Vergi mükelleflerine tanınan kanıtlanma fırsatı, bununla birlikte, belirli bir düzeyin üzerinde geliri olan vergi mükelleflerine tanınmamaktadır. Belli bir grup vergi mükellefine tanınmayan kanıtlanma hakkı Mahkemece itiraz edilebilir bulunmuştur. Vanistendael, a. g. m. s. 20

⁹² Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme” (AÜHFD, Cilt XXXVII, sayı 1-4, 1980), s. 141

⁹³ Çağan, a. g. e, s. 172

⁹⁴ OECD, Taxpayers’ Rights And Obligations, a. g. e, s. 12

⁹⁵ Duncan Bentley, *An Overview Of Taxpayers’ Rights* (Taxpayers’ Rights An International Perspective, (Ed) Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998), s. 38

Vergi ile ilgili kuralların yayınlanması, kullanılan dilin açık ve anlaşılır olması ile amacına daha kolay ulaşacaktır.

Belirlilik ilkesi, yasama organının yürütme organına devrettiği vergileme ile ilgili düzenleme yetkisinin çerçevesinin anayasal kurallarla çizilmiş olmasını gerektir. Vergi idaresi ve vergi yargısı vergi kanunlarını yorumlarken vergi kanununun amacını temel alarak kıyas yolu ile bir verginin konusunu ve yükümlülerini genişletemezler⁹⁶.

İkinci olarak vergi mevzuatının geçmişe dönük yürütülmemesidir. Geriye yürüme hem tamamlanmış olayları ve hem de devam etmekte olan olayları kapsayacak biçimde olmaktadır. Vatandaşlar yasama organları tarafından çıkartılmış yasalara uygun olarak davranma hakkına sahiptirler. Mükelleflerin sahip oldukları vergi bilgilerine dayanarak aldıkları ekonomik kararların vergisel sonuçlarını bilebilmeleri açısından vergilemeye ilişkin kuralların geriye yürümemesi gerekmektedir. Vergi kanunları kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirirler. Bu kanunların, özellikle vergi yükünü arttırıcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır⁹⁷.

Bir çok ülkede geriye yürümeme bağlayıcı bir ilke konumunda bulunmamaktadır. Ancak ilkenin vergi politikasının gereği olarak yasama organı tarafından tam olarak dikkate alınması gerekmektedir. Genel olarak geriye yürümeye izin verilen ülkelerde, geriye yürümenin aşırı örnekleri ile ilgili sınırlandırmalar bulunmaktadır. Örneğin, Fransız Anayasa Mahkemesi, mevzuatın doğası gereği cezai nitelikte olduğu durumlarda geriye doğru uygulanamayacağına karar vermiştir⁹⁸. Aynı şekilde Amerikan Anayasasında da cezai mevzuatın geriye yürütülmesi yasaklanmaktadır⁹⁹. Diğer ülke anayasalarında da geriye yürümeye izin veren daha dar anayasal ilkeler bulunmaktadır. Almanya Anayasasında geriye yürüme konusunda herhangi bir hüküm bulunmamasına rağmen Alman Anayasa Mahkemesi, geriye yürümeme ilkesini hukuk devleti kavramı

⁹⁶ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, **a. g. e.**, s.173-176

⁹⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, **a. g. e.**, s. 180

⁹⁸ Yargılama No. 86-223, 29 Aralık 1986, Cons. Const. 1987 JCP II. No. 20903, Yargılama No. 95-369, 28 Aralık 1995 Con. Const 1996 J.C.P. II. No. 67749, Vanistendael, **a. g. m.**, s. 25

⁹⁹ Anayasa m. 1, & 9, clause 3 (Amerika Birleşik Devletleri)

üzerinde temellendirmektedir. Alman Anayasa Mahkemesi geriye yürüyen vergi kanunları ile geçmişte kapsayan vergi kanunları arasında ayırım yapmaktadır. Vergi kanunun geçmişte tamamlanmış işlemlere uygulandığında geriye yürüme, henüz tamamlanmamış işlemlere uygulandığında da geçmişte kapsayan kanun olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte, Almanya içtihatlarında geriye yürüme yasağı mutlak değildir. Vergi mükellefinin var olan vergi kanununa dayanarak işlem yapmasının olanaklı olmadığı durumlarda geriye dönük mevzuat uygulaması yapılabilmektedir¹⁰⁰.

4.1.1.1.2.3. Başvurma Hakkı İlkesi

Başvurma hakkı en genel anlamıyla , kişilerin, dilekçe ile idari, siyasi makamlara başvurma ve yargı organlarına gidebilme olanağıdır¹⁰¹. Başvuru hakkının varlığı bireylere hem yönetim önünde hem de yargı organları önünde savunma hakkı sağlar. Yargı organlarına başvurma hakkı vergi idaresinin eylem ve işlemlerinden dolayı yargısal denetime tabi olması sonucunu doğurmaktadır.

Hakkında Anayasa ve kanunlara aykırı bir işlem yapıldığını düşünen her bir vergi yükümlüsü yargı yoluna gidebilir. Anayasa mahkemesine mükelleflerin vergi kanunlarını ya da kanun maddelerinin anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla başvurabilmesi bazı ülke hukuk sistemlerinde yer almaktadır. Mükelleflerin vergi idaresinin eylem ve işlemleri ile ilgili olarak diğer yargı organlarına başvurabilme hakkı hukuk devleti ilkeleri arasında yer alan temel haklar arasındadır.

Başvurma hakkı, vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile arasındaki uyumsuzlukları güçler ayrılığı kuramı gereği idareden bağımsız durumda bulunan yargı organları önüne götürebilme olanağı sağlayarak mükellef açısından en sağlam güvenceyi oluşturmaktadır. Başvuru hakkının bağımsız ve tarafsız mahkemeler önünde kullanılabilmesi gerekmektedir.

¹⁰⁰ Vanistendael, a. g. m. ,s. 25-26

¹⁰¹ Kumrulu, Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri, a. g. m, s. 159

4. 1. 2. Uluslarüstü Kaynaklar

Mükellef haklarının uluslarüstü kaynakları uluslararası insan hakları sözleşmeleri, uluslararası ekonomik bütünleşme antlaşmaları, ikili yada çok taraflı olarak imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları ile diğer uluslararası sözleşmelerdir.

Uluslarüstü kaynaklar sağladıkları güvenceler bakımından üç başlık altında toplanabilir. Etkisi hukuki bağlayıcılıktan daha çok moral değeri ile sınırlı bulunan ve uluslararası zorlayıcı gücü psikolojik çerçevede kalan uluslararası bildirgeler, bildiriler ve Birleşmiş Milletler Genel Asamblesi kararları birinci düzey koruma sağlarlar. İkinci düzey koruma, uluslararası antlaşma, sözleşme, pakt ve protokoller ile bunları imzalayan devletler açısından söz konusu olmaktadır. Bunlara taraf olan devletler, bunları diğer taraf olan devletlere karşı ileri sürebilmektedirler; ne var ki, bu ikinci düzey koruma evresi, diplomatik, psikolojik ya da ekonomik baskılar dışında etkili bir başvuru olanağı tanımaz. Bu koruma düzeyi, komisyon ve komiteler aracılığıyla ilgili belgenin uygulamaya geçirilmesini devletler nezdinde yapılan denetlemelerle gerçekleşmektedir. Buna karşılık insan haklarına ilişkin büyük sözleşmelerin çoğu, hükümlerinin uygulanmasını denetlemekle yükümlü bir organ kurar. Bu düzey korumanın sağladığı işlemler, bireyleri koruyucu hükümler içerdiği ve doğrudan uygulanabilir oldukları ölçüde kişiler tarafından mahkemeler önünde ileri sürülebilirler. Üçüncü olarak, devlet çerçevesi dışında, bir anlaşmaya, onun oluşturduğu kurumlarca alınan kararlara saygıyı denetlemek ve ayrıca bunların ihlalini yaptırıma tabi tutmak amacıyla ulusal-üstü bir yargı organının kurulması ile sağlanan korumadır¹⁰². En üst düzey koruma sağlayan bu düzeyin en önemli örneğini Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi oluşturmaktadır.

¹⁰² Kaboğlu, a. g. e, s. 117-135

Sözleşmenin “adil yargılanma hakkını” düzenleyen 6. maddesi, özel hayatın gizliliğine saygı ile ilgili 8 inci maddesi, din, vicdan ve düşünce özgürlüğü hakkı ile ilgili 10 uncu maddesi, ayrımcılık yasağı ile ilgili 14 üncü maddesi ve mülkiyet hakkına ilişkin 1 nolu protokole vergi mükellefleri tarafından da kullanılabilecek güvenceler sağlanmıştır. Ancak tüm insan hakları antlaşmalarının vergi mükelleflerine kadar genişletilecek haklar içerdiği söylenemez.

Mükelleflere sağlanan uluslararası koruma esas olarak iki biçimde meydana gelmektedir; uluslararası yapılan antlaşmaların onaylama, kabul ya da uygun bulma gibi ikinci bir işleme gerek kalmadan yürürlüğe girmiş olması ve antlaşma metninin paraf ya da imza ile kesinleşmesinden sonra ikinci bir işlemle bağlayıcılık kazanmasıdır¹⁰³. Esas olarak vergi mükellefleri açısından uluslararası antlaşmalardan doğan hakların hak olarak iddia edilebilir hale gelmesi mükellefin başvuruda bulunabileceği yerel mahkemeler tarafından tanınmasına bağlıdır¹⁰⁴.

Ekonomik bütünleşmeler konusundaki en önemli örneklerinden olan Avrupa Birliği Antlaşmasının ana amaçlarından birisi kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşımı ile şekillenen ortak bir iç pazar yaratmaktır. Söz konusu özgürlükleri garanti altına almak için üye ülkeler arasındaki vergileme gibi faktörlerin etkisinin en aza indirilmesi gerekmektedir. Üye ülkelerdeki vergi mükelleflerinin vergi yasaları ve vergi idaresi ile olan ilişkilerindeki eşit olmayan durumları aynı zamanda söz konusu özgürlükleri de etkilemektedir. Bundan dolayı Birlik içerisinde vergi mükelleflerine benzer haklar sağlanmasına çalışılmaktadır. Birlik bünyesindeki kuruluşlardan olan Avrupa Adalet Divanı *Les Verts v. Parliament* davasında, birliğin hukuk devleti temeline dayandığı, ne bir üye ülke ne de topluluk kurumlarının alınan tedbirlerin anayasal şart olan antlaşmaya uygun olup olamayacağını belirlemekten kaçınamayacaklarını belirtmiştir¹⁰⁵. Başka bir davada Divan, tüm üye ülkeler ulusal

¹⁰³ Hüseyin Pazarcı, *Uluslararası Hukuk Dersleri, I. Kitap* (Ankara, AÜSBF Yayınları: 542, , 1985), s. 113-116

¹⁰⁴ Bentley, *Classifying Taxpayers Rights, a. g. m.*, s. 19

¹⁰⁵ Case 294/83, *Les Verts v. Parliament* (1986) ECR 1365, para. 23, Dirk Arts, *Direct Actions Before*

mahkemelerin topluluk hukuku tarafından bireylere tanınan hakları korumak ve birlik hukukunu tamamen uygulamak zorunda olduğunu belirlemiştir¹⁰⁶. Birlik antlaşmasının hükümleri, birliğe üye olan ülkelerde direk etkiye sahiptir. Bunun anlamı vergi mükellefleri tarafından yerel mahkemeler önünde sürülebilmesi anlamına gelmektedir. Örneğin, Van Gend en Loos v Nederlandse Administratie der Belastingen¹⁰⁷ davasında, Almanya'dan Hollandaya kimyasal ürün ithal edilmesi sırasında uygulanan ithalat vergisi oranı eleştirilmektedir. Davada Hollanda gümrük yetkilileri tarafından kimyasal ürünler yeniden sınıflandırılarak verginin efektif olarak yükseltildiği ve Antlaşmanın 12 inci maddesinin ihlal edildiği iddia edilmiştir. Hollanda hükümeti de Antlaşma hükümlerini bireyler tarafından istenemeyeceğini iddia etmiştir. Divan Birlik Antlaşmasının bireylere yükümlülükler getirdiği gibi, haklar da sağladığını ifade etmiştir. Birlik hukuku ile ilgili uyuşmazlıkları çözümlerken ulusal mahkemeler topluluğun genel yetkili mahkemeleri olarak davranmaktadır. Birlik Antlaşmasının 5 inci maddesi ulusal mahkemeleri Birlik hukukunu kendi ülke sınırları içerisinde dikkate almakla yükümlü tutmaktadır. Mükellef için Birliğin etkisi kendi ülke sınırlarının ötesinde koruma sağlaması ve dolayısıyla da korumayı genişletmesidir. Avrupa Birliği Antlaşmasının ekonomik odağı bireylere sağladığı korumanın diğer uluslararası İnsan hakları antlaşmalarına göre daha kullanılabilir olmasını sağlamaktadır¹⁰⁸. Bu koruma ile ilgili olarak bir çok dava söz konusudur. Örneğin üye ülkelerin diğer üye ülke vatandaşları ile kendi vatandaşlarına ayırımcı davranmama yasağı ile ilgili davalar çok sayıdadır. Avoir Fiscal Case davasında Divan, Fransız hükümetinin merkezi Fransa'da bulunan şirketlerle merkezi diğer üye ülkelerde bulunan şirketler arasında ayırımcılık yaptığını ortaya koymuştur. Yabancı şirketlerin Fransa'da bulunan temsilcilikleri ve bölümleri Fransız şirketleri gibi hissedarları için vergi indirimlerinden yararlanmıyorlardı. Divan bunun özellikle antlaşmanın 52 inci maddesine aykırı olduğuna karar vermiştir. Antlaşma hükümlerine göre üye ülkelerin

the Court of Justice and the Court of First Instance (Taxpayers' Protection In The European Union, Editors Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, Kluwer Law International, The Hague-London-Boston, 1998), s. 4

¹⁰⁶ Case 106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal (1978) ECR 629, at 644, para.

21., Arts, **a. g. m.**, s. 4

¹⁰⁷ Case 26/62 (1963) ECR 1, (1963) CMLR 105, Bentley, Classifying Taxpayers' Rights, **a. g. m.**, s. 20

¹⁰⁸ Bentley, Classifying Taxpayers' Rights, **a. g. m.**, s. 20

diğer üye ülke vatandaşlarına kendi vatandaşlarından farklı vergi uygulamaları söz konusu değildir¹⁰⁹.

Uluslararası alanda ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması vergileme alanında da bazı sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu sorunlardan en önemlisi çifte vergilendirmedir. Çifte vergilendirme, ülkelerin vergilendirme yetkisine aynı anda sahip olmaları, uluslararası hukuk kurallarının eksik olması ya da ülkelerin vergilendirme yetkilerini yasal olmayan biçimde kullanmaları sonucu ortaya çıkabilmektedir¹¹⁰. Vergi mükellefi açısından çifte vergilendirme aynı vergi konusu üzerinden ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirilmesi¹¹¹ anlamına gelmektedir. Ulusal alanda çifte vergilendirmeyi önlemek için alınan önlemlerin yetersiz kalması ülkeleri iki taraflı ve çok taraflı çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili antlaşma yapmasını gerektirmektedir. Bu antlaşmalar da vergi mükellefleri açısından başta çifte vergilendirme olasılığını ortadan kaldırmak üzere hak sağlayan kaynaklar arasında yer almaktadırlar.

Uluslararası alanda insan hakları sözleşmeleri, ekonomik bütünleşme antlaşmaları ve çifte vergilendirmenin önlenmesi antlaşmalarının yanında vergileme alanında Avrupa Konseyine ve OECD'ye üye ülkeler arasında kişilerin, sermayenin, malların ve hizmetlerin uluslararası akışkanlığındaki gelişmeleri dikkate alarak vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı önleyebilmek amacıyla ve bundan dolayı da vergi idareleri arasındaki işbirliğini arttırmak için bilgi değişimini düzenleyen sözleşmeler düzenlenmektedir. Bu sözleşmeler mükellefle ilgili bilgilerin ülke sınırları dışına aktarılmasını kolaylaştırmakla birlikte mükellefin korunmasını, özellikle mükellefe ilişkin bilgilerin güvenliğinin sağlanmasını içeren hükümleri ile uluslararası koruma sağlamaktadırlar.

¹⁰⁹ Case C270/83. , Bentley, *Classifying Taxpayers' Rights*, a. g. m, s. 20

¹¹⁰ Martha J. Rutsel Silvestre, *The Jurisdiction To Tax In International Law* (Kluwer Law Publishers, Washington-1989), s. 141-157

¹¹¹ OECD, *Draft Double Taxation Convention On Income and Capital*, Report of the OECD Committee, Paris 1963, s. 9, Aktaran Billur Yaltı Soydan, *Vergi Antlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri* (Vergi Sorunları Dergisi, Mart-Nisan 1994 Sayı 71), s. 68

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 28 Eylül 1977 tarihli ve (77) 31 sayılı “Bireyin Yönetmel İşlemler Karşısında Korunması” başlıklı kararı, gerçek ve tüzel kişilerin, hakları, özgürlükleri ve çıkarları ile doğrudan ilgili idarenin kamu gücüne dayanarak alacağı her türlü bireysel önlem ve kararlarda bireyleri korumak için uygulanması amacıyla alınmıştır. Kararda bireye, özgürlüklerini ve çıkarlarını zedeleyici türdeki bütün idari işlemler hakkında, idarenin dikkate almak durumunda olduğu, olay ve delil gösterme ve son aşamada, kanıtlayıcı belgeler önerme hakkını belirleyen dinlenilme hakkı, bilgi kaynaklarından yararlanma hakkı, idari işlemin oluşumuna katılma ve kendini temsil ettirebilme hakkı, ya idari işlemin metninde nedenlerin belirtilmesi ya da ilgilinin isteği üzerine, makul bir süre içinde, yazılı olarak bildirilmesi şeklinde yerine getirilecek olan idari işlemlerin nedenini öğrenebilme hakkı ve idari işlemin yazılı olarak tebliğinde ilgilinin başvurabileceği normal itiraz yolları ve sürelerinin belirtilmesi hakları yer almaktadır¹¹².

4.2. İkinci Derece Yasal Kaynaklar

4. 2. 1. Kanunlar

Vergi mükelleflerine vergi yasalarının uygulanması sırasında koruma sağlayan hakları içermektedirler. İkinci derece yasal kaynaklar, gelir idaresinin tarhiyat, tahsilat ve icra süreçlerini düzenleyen mevzuatı içermektedir.

İkinci derece yasal kaynaklar içerisinde vergi sisteminin uygulanmasını düzenleyen en önemli hukuk kuralı kanunlar olmaktadır. Kanunlar, vergilerin kanuniliği ilkesinin ve hukuk devleti ilkesinin doğal sonucu olarak yasama organları tarafından belirli yöntemlere ve biçimlere göre hazırlanan yazılı hukuk kurallarıdır. Anayasalar tarafından belirlenen devletin temel kurumlarına ilişkin ilkelerin ayrıntıları kanunlarla

¹¹² **İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkındaki Karar**, Çeviren İhsan Kuntbay (AİD, C. II, S. 4, Aralık , 1978), s. 3-11

düzenlenmektedir. Kanunlar hiyerarşik bakımdan anayasadan sonra geldiğinden anayasa tarafından belirlenen ilkelere uymak zorundadır¹¹³.

Vergilere ilişkin kanunlar her bir vergi türünü düzenleyen kanunlar ve vergi usulünü düzenleyen kanunlar olmak üzere ayrı ayrı olabileceği gibi, tek bir mali kod içerisinde tamamı da yer alabilmektedir. Yalnızca vergi türlerine ilişkin kanunların yer aldığı ülkelerde kanunlara dayalı olarak vergi mükellefine sağlanan haklar ve koruma sınırlı olmaktadır.

Vergi mükelleflerine kanunlarla haklar sağlanması ve korunması konusunda iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Birincisi, bir çok ülke vergi usulünü yerine getirmek için idari kurallara dayanmaktadır ve bu da kanunla mükellefe sağlanan korumanın sınırlı olmasına neden olmaktadır. İkinci olarak geniş anlamda kanuni korumanın olduğu yerde, genellikle koruma mevzuat içerisinde belirli bir usulün içerisinde sağlanmakta ancak burada mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması bulunmamaktadır¹¹⁴.

Bununla birlikte vergi mükelleflerine kanunlarla haklar sağlanmış olması, “bildirge” ya da “şart” biçiminde daha fazla hak sağlanması isteklerine karşı kanıt olarak kullanılmaktadır¹¹⁵.

Kanunlarla mükellef hakları konusunda yapılan koruma idarenin vergileme alanında başvurduğu, kanun hükmünde kararname, Bakanlar Kurulu Kararları, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, özelge, genelge ve genel yazılar gibi düzenleyici işlemlerinin doğru ve adaletli olmasını sağlamaya yönelik olmaktadır.

Farklı hukuk sistemleri mükelleflere kanuna dayalı koruma sağlanması konusunda farklı uygulama biçimlerine sahiptirler. Anglo Sakson hukukunun geçerli olduğu (Common Law) ülkelerde, idari düzenlemeler, bildiriler, emirler ve tebliğler vergileme alanında

¹¹³ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar* (Gözden geçirilmiş, değiştirilmiş ve genişletilmiş 10. baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998), s. 41

¹¹⁴ Bentley, *Classifying Taxpayers' Rights*, a. g. m, s. 23

¹¹⁵ Bentley, *Classifying Taxpayers' Rights*, a. g. m, s. 24

ortak yer edinmektedirler. İdarecilerin aldıkları kararların, bağımsızlıktan yoksun, politik, idari ve bürokratik etkilere karşı hassas olmaları, kararların genel olarak kamuya açık olarak alınmaması, idarecilerin genellikle aldıkları kararlar için neden göstermemeleri, sürekli olarak doğal adalet ya da usule ilişkin doğruluk standartlarını gözetmemeleri ve bireylerin adalet isteklerinin genel politika talepleri için ikinci plana itmeleri nedenleriyle idari kararların gözden geçirilmesini isteme hakkını kanuni düzenlemelerle sağlamaya çalışmaktadırlar¹¹⁶.

Anglo Sakson hukuk sistemine dahil olan ülkelerde vergi idarelerine tanınan geniş taktir yetkisinin aksine, bazı Kıta Avrupa'sı hukuk sistemini uygulayan ülkelerde vergi idaresi süreci ayrıntılı kurallarla düzenlenmiştir. Bu durum vergi idaresinin eylem ve işlemleri üzerine sınırlandırmalar getirirken vergi mükellefleri içinde daha çok belirlilik sağlamaktadır. Örneğin, Almanya Mali Kodunda (Abgabenordnung) vergi mükellefleri nin işyerlerinde vergi denetimi yapılacağı zaman mükellefin yararlanabileceği geniş haklar sağlanmıştır. Bu haklar mükellefin, vergi denetimi sırasında ortaya çıkartılan durumlar ve sonuçları ile ilgili olarak bilgilendirilmesi, vergi denetiminin normal iş saatlerinde yapılması, mükellefin ya da temsilcisinin denetim sırasında hazır bulunabilmesi, denetin sonunda mükellef ile değerlendirme yapılabilmesi ve denetimin sonunda ortaya çıkan durum ve sonuçları konusunda mükellefin görüşlerini açıklayabilme hakkı ve yeni bir vergi tarhiyatına neden olacak denetim sonucunun yazılı bir rapor olarak tarafına verilmesini isteme hakkı gibi diğer yasalarda benzer biçimde verilmeyen haklardır¹¹⁷.

Vergi mükelleflerine haklar sağlayan kanunlar yalnızca vergi kanunları değildir. Vergi usulünün özel usul yasaları ile düzenlenmediği yerde genel idari usul yasaları da vergi mükelleflerine koruma sağlamaktadır. Örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde “Bilgi Alma Kanunu” (Freedom Of Information Act), vergi mükellefleri için vergi idaresinden bilgi alabilmek için kullanılabilir bir kanun durumundadır. Yine aynı şekilde Avustralya’da, vergi idaresi çalışanlarının vergi mükelleflerine tarafsız davranmasını gerekli kılan “Kamu Hizmetleri Kanunu” (Public Service Act 1922), vergi idaresi

¹¹⁶ Bentley, *Classifying Taxpayers' Rights*, a. g. m, s. 24

¹¹⁷ Daiber, a. g. m, s. 184-185

hakkındaki şikayetleri araştırma yetkisine sahip “kamu denetçisi” (ombudsman) kurumunu düzenleyen “Ombudsman Kanunu” (Ombudsman Act 1976), federal mahkemeler tarafından vergi idaresinin kararlarını alırken yetkisini makul sınırlar içerisinde kullanıp kullanmadığının gözden geçirilmesi ile ilgili “İdari Kararların Yargısal Gözden Geçirilmesi Kanunu“ (Administrative Decision (Judicial Review) Act 1977), vergi idaresinin vergi mükellefleri ile ilgili bilgi toplarken ve bu bilgileri kullanırken bireyin özel hayatının gizliliğinin korunmasını sağlayan “Özel Hayatın Gizliliği” (Privacy Act 1988) ve vergi idaresi ve çalışanlarının ırk, renk, din, cinsiyet temelinde ayrımcılık yapmalarını engelleyen Irk Ayrımcılığı Kanunu” (Racial Discrimination Act 1975) gibi kanunlar da vergi mükelleflerine haklar sağlamaktadır.

İkinci derece kaynaklar arasında yer alan kanunlarla sağlanan haklar vergi mükellefleri açısından anayasalar kadar önemli güvenceler sağlamaktadır. Mükellef haklarının kanunlar içerisinde yer almaları vergi sistemi içerisinde haklara ulaşabilmek açısından ve hakların ileri sürülebilmesi açısından da önem taşımaktadır.

4. 2. 2. Mükellef Hakları Bildirgeleri

Uluslararası alanda etkileri olan ya da ülke içerisinde tüm vatandaşlara haklar sağlayan anayasal nitelikte hak bildirge ya da şartlarının dışında bazı ülkeler kanun düzeyinde vergi mükelleflerine haklar sağlayan mükellef hakları bildirgelerini kabul etmişlerdir.

Mükellef hakları bildirgeleri yayımlandıkları ülkelerde değişik biçimlerde olabilmektedirler. Bazen vergi idareleri tarafından vergi mükellefleri ile ilgili işlemlerin yapılırken idarenin nasıl davranacağına ilişkin niyet bildirimi biçiminde ve kanun gücü olmayan açıklamalar iken, bazen de önceden var olan vergi kanunları içerisine çeşitli maddeler halinde konulmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri’nde 1988, 1996 ve 1998 yıllarında olmak üzere üç tane “mükellef hakları bildirgesi” kabul edilmiştir. Bildirgelerin temel özelliği, ayrı birer

kanun olmayıp İç Gelirler İdaresi Kodunun çeşitli maddelerinde değişiklik yapılmasıyla oluşturulmalarıdır. Dolayısıyla her bir mükellef hakları bildirgesi İç Gelirler Kodunda çeşitli değişiklikleri temsil etmektedir ve İç Gelirler Kodu içerisinde yer alan diğer maddelerle aynı etkiye sahip bulunmaktadırlar. 1 Nolu Bildirge ile vergi mükelleflerine denetim kotalarının yasaklanması, idarenin tebliğ hazırlama sürecine mükellef temsilcilerinin katılması, denetim usulü ile ilgili haklar, İç Gelirler İdaresinin mükellefe verdiği bilgilerin bağlayıcılığın sağlanması, mükelleflerin İç gelirler İdaresinin eylemlerinden korunmaları için “Mükellefe Yardım Düzeninin” kurulması, vergilerin tahsili ile ilgili güvenceleri genişletilmesi, mükellef hizmetleri ile mükellefe yardım sağlanması, hükümete karşı açılan davalarda masrafların karşılanması ve İç Gelirler İdaresi çalışanlarının yetkileri dışındaki davranışlarının sonucu olarak verilen zararlara karşı tazminat davası açma olanağı sağlanmıştır. 2 Nolu Bildirge ile İç Gelirler İdaresi içerisinde mükellefin şikayetlerini direk olarak İç gelirler İdaresi Başkanına rapor edecek olan ve kamu denetçisinin yerine geçen “Mükellef Avukatlığı” oluşturulmuş, mükellefe yardım düzeninde ve vergilerin tahsilatında iyileştirmeler yapılmış, beyannamelerin verilme zamanı ile ilgili haklar, evli çiftler için tanınan ortak beyanname verme kolaylıkları, üçüncü kişilerden alınan bilgilerin kullanılması ve korunması ile ilgili haklar, hükümete karşı açılacak davalarla ilgili yeni haklar ve genel tebliğlerin geriye yürüyemeyeceğine ilişkin kurallar yer almaktadır. 3 Nolu Bildirgede ise İç Gelirler İdaresi üzerinde yönetim ve kontrolün sağlanması için İç Gelirler İdaresi İzleme Kurulunun oluşturulması, İç Gelirler İdaresi üzerine yönetim sınırlandırmaları konulması, hükümet yetkililerinin İç Gelirler İdaresinin denetim yetkisine karışmalarının sınırlandırılması, performans yönetiminin sağlanması, vergi beyannamelerinin elektronik olarak doldurulmasının özendirilmesi, belirli mükelleflerin beyanname verme yükünden kurtarılarak vergi sistemi dışına alınması, tarhiyatın doğruluğunun kanıtlanması yükümlülüğünün İç Gelirler İdaresi üzerine kaydırılması, hükümete karşı açılacak davalarda mükellefleri cesaretlendirmek için daha fazla hükümler, ortak beyanname verilmesi durumunda beyannamenin doğruluğundan habersiz eşlerin korunması, usule ilişkin düzenlemeler, uzlaşma olanağı, mükellefin lehine olan bilgilerin daha fazla açıklanması, düşük gelirli mükellefler için vergi konusunda bilgi ve hizmet sağlayacak klinik kurulması hakları sağlanmıştır.

Mükellef hakları bildirgeleri temel odakları nedeniyle anayasal adaşları ile aynı standardı taşımamaktadırlar¹¹⁸. Bildirgelerin hükümleri daha fazla mükellef hakkı sağlanmasına odaklanmıştır. Birinci mükellef hakları bildirgesinde keyfiliğin azaltılması, İç Gelirler İdaresinin işlem usullerinin iyileştirilmesi ve İç Gelirler İdaresini özellikle uzlaşma ve verginin ödenmesi ile ilgili konularda daha adil görünmesini sağlaması nedeniyle pozitif reformların söz konusu olduğu söylenebilir. İkinci bildiri daha çok birinci bildiride sağlanan hakların iyileştirilmesi ile ilgilidir. Üçüncü bildirinin en önemli yönü ise uzlaşma önerilerinin işletilmesinin iyileştirilmesi ve beyannamelerin elektronik olarak doldurulmasının özendirilmesidir. Bildirgelerde İç Gelirler İdaresinin yönetimi ile ilgili yetkilerin bir kısmının yöneticilerden alınması ile ilgili hükümler de söz konusudur. Bu tür mevzuat ikinci bildirideki Vergi Mükelleflerinin Avukatlığı Biriminin rapor verme gerekliliğinin getirilmesi ile başlamaktadır. Temel olarak rapor verme gerekliliği, idare içerisindeki güvenilirliği arttırmakta ve daha fazla açıklığa yol açmaktadır. Bununla birlikte rapor verme gerekliliği vergi idaresini savunma konumuna itmektedir. İç Gelirler İdaresi daha önceki raporlarda bildirilen sorun ve şikayetleri açıklamak ve niçin bunlara karşı işlem yapılmadığının haklılığını göstermek zorundadır¹¹⁹.

Mükellef hakları konusunda yasal koruma sağlayan diğer bir bildiri de İspanya Mükellef Hakları Bildirgesidir. İspanya, idarenin faaliyetlerine ilişkin usul kurallarını düzenleyen gelişmiş usul kanunlarına sahip olmasına¹²⁰ rağmen 26 şubat 1998 tarihli ve 1998 / 1 sayılı kanun ile vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki ilişkileri düzenleyerek vergi mükelleflerine haklar sağlamıştır. Kanunun en güçlü noktası vergi mükellefleri için ilkelerin ilanı ya da belirtilmesi değil, kanun anlamında vergi mükelleflerinin yargı yoluna gitmeden önce güvenle başvurabilecekleri bir kaynak olmasıdır. Söz konusu kanunun özellikleri¹²¹; Vergi mükellefleri tarafından direk olarak

¹¹⁸ Abe Greenbaum, **United States Taxpayer Bills Of Rights 1, 2 And 3: A Path ToTheFuture Or Old Whine In New Bootles?** (Taxpayers' Rights An International Perspective, Editor Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998), s. 348

¹¹⁹ Greenbaum, a. g. m, s. 130

¹²⁰ Bahtiyar Akyılmaz, **Yeni Bir Usul Kanunu Örneği: İspanya Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi Ve Genel İdari Usul Hakkındaki Kanun** (İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, T. C Başbakanlık Basımevi, Ankara 1998), s.35-55

¹²¹ Francisco Iglesias Perez, " Taxpayer Bill of Rights" (European Taxation, July 1998, IBFD), s. 237-238

kullanılabilir, İspanya'nın tüm mülki sınırları içerisinde, otonomiye sahip bölgelerde ve yerel yönetimlerin yetki alanlarında da geçerli, yükümlülükleri kapsamayıp, yalnızca hak ve garantileri kapsayan, daha önce İspanya vergi kanunlarında var olan hak ve garantiler iyileştirilerek ve yeni haklar¹²² sağlanarak çifte güçlendirme sağlayan kanun olmasındır.

Mükellef hakları konusunda bildirgelere sahip olan ülkelerdeki bildirgelerin tamamı vergi mükelleflerine yasal koruma sağlamamaktadır. Mükellef hakları bildirgelerinin bir kısmı yalnızca vergi idaresinin mükellef haklarını ifadesinden ibarettir. Bu tür bildirgeler bir anlamda vergi idarelerine vergi kanunlarını uygularken kılavuzluk yapmaktadır. Vergi mükellefleri açısından ise niyet ifadesinin dışında herhangi bir koruma sağlamamaktadırlar çünkü, vergi idareleri ve hükümetler kendileri için hazırlanan kılavuzlarda esnekliğin olmasını ve yetkilerinin bulunmasını istemektedirler¹²³.

Bununla birlikte kanuni koruma sağlayan bildirilerle mükelleflere tanınan hakları bazı ülkelerde vergi kanunları içerisinde ayrıntılı olarak da bulunabilmektedir. Örneğin, Almanya'da vergi usulünü düzenleyen kodun içerisinde, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki mükellef hakları bildirgelerinde ifade edilen hakların hemen hemen hepsi bulunmaktadır.

4. 3. İdareden Doğan Kaynaklar

Vergilerin kanuniliği ilkesi yürütme organının vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olarak düzenleme yetkisini kullanabilmesi ancak anayasal dayanak bulunduğu takdirde

¹²² Belirli malların, hakların ya da gelirlerin değerlerinin belirlenmesi için daha önceki değerlendirme ölçülerinin düzenlenmesi, fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin geri ödeme koşullarının iyileştirilmesi, vergi idaresinin kararlarına itiraz etmek için garanti taşıyan geri ödeme hakları için iyileştirmeler yapılması, vergi tahakkuk zamanaşımının azaltılması, vergi denetim süresinin sınırlandırılması, vergi mükellefine ceza verilmesini gerektiren idari usullerle vergi tahakkuk usullerinin birbirlerinden ayrılması, vergi mükellefleri vergi cezalarına itiraz ettiklerinde vergi cezalarının otomatik olarak belirsiz hale gelmesi, vergi mahkemelerine yapılacak başvurular için formalite ve usullerin hızlandırılması ve idari sürecin basitleştirilmesi gibi yeniliklerdir. Perez, a. g. m, s. 238

¹²³ Bentley, Classifying of Taxpayers' Rights, a. g. m, s. 27

söz konusu olabilmektedir¹²⁴. Vergi kanunları aynı ilkenin sonucu ayrıntılı hükümler taşırlar. Ancak bu durum kanun koyucunun her konuyu bütün ayrıntıları ile düzenleyebileceği anlamına gelmemektedir. Vergi kanunları ile vergilemenin temel öğeleri belirlenerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilmektedir¹²⁵. Yürütme organı düzenleyici işlemleri bakanlar kurulu kararı, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, özelge, genelge, genel yazılar gibi işlemler yaparak kullanmaktadır.

Yürütme organını bu gibi işlemlerle vergi mükelleflerine haklar sağlayabilmektedir. Ancak yürütme organı tarafından vergi mükelleflerine sağlanan haklar yasama yoluyla kanunlaştırılarak ikinci derece yasal haklar sınıfı içerisine alınabilirler.

Yürütme organı vergi mükelleflerine idari olarak hak sağlayabileceği durumlarda idari korumayı kanuni korumaya tercih etmektedir. Bunun temel nedeni idari olarak verilen hakların daha esnek olmasıdır. Esneklik hakların idare tarafından daha kısa ve basit bir süreci gerektirmesi ve hakların ortadan kaldırılmasının da aynı şekilde kolay olmasıdır. Örneğin, Avustralya’da avukatlarla müşterileri arasındaki iletişimin gizliliği ile ilgili olarak yasal haklar söz konusudur. Avustralya Vergi İdaresi yasal olarak var olan bu hakkı “Anglo Sakson” (Common Law) hukuk sisteminde olası olabilecek belgeleri ve muhasebecileri de kapsayacak biçimde kişileri de içine alarak genişletmektedir¹²⁶.

Yürütme organından kaynaklanan mükellef hakları mükellefin vergi kanunlarına uyumunun artmasına yardımcı olmaktadır. Bu özellikle vergi mükellefleri için özelgelerde söz konusu olmaktadır. Özelgelerin vergi sistemine alınmasının nedenlerinden bir tanesi mükelleflerin uyumunun sağlanmasıdır. Yürütme organından kaynaklanan hakların esnekliği, değişikliklerin çok sık olduğu vergi konularında oldukça faydalı olmaktadır. Hakları asıl vergi kanunlarının güncel taleplerine uygun olarak değiştirmek olanaklı olmaktadır. İdari haklar aynı zamanda hakların ve imtiyazların uygulanmasında da esnektirler¹²⁷.

¹²⁴ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, a. g. e, s. 120

¹²⁵ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, a. g. e, s. 130

¹²⁶ Bentley, Classifying Taxpayers’ Rights, a. g. m, s. 28

¹²⁷ Bentley, Classifying Taxpayers’ Rights, a. g. m, s. 29

Yürütme organının tasarruflarından doğan idari haklar, mükellef haklarının kanuni haklar olarak vergi sistemi içerisine alınmalarına da öncülük edebilirler. Örneğin, vergi mükelleflerine bireysel olarak verilen özeldeler (muktezalar) daha sonraları vergi idaresinin parçası haline gelmektedirler. Bu sürecin mantıksal sonucu özeldelerde beliren görüşün yasal olarak tanınmasıdır. Bir çok ülke bu süreci izlemektedir. Bu konuda ilginç bir örnek Hollanda uygulamasıdır; vergi idaresi tarafından yapılan yazılı açıklamalar mahkemeler tarafından “meşru beklentiler” kavramı içerisinde değerlendirilerek vergi idaresini bağlayıcı nitelikte sayılmakta ve mükelleflerin bunlara dayanarak hata yapması varolan yasalarla çelişmemektedir¹²⁸.

Vergi mükelleflerinin çoğunluğu için idari haklar, vergi idareleri ile günlük bağlantıları sırasında etkin koruma sağlamaktadırlar. Mükelleflerin idari haklar yoluyla vergi idaresi ile olan anlaşmazlıkları çözümlemesi kolaylaşmaktadır. Ayrıca vergi sistemi içerisinde mükelleflerle olan anlaşmazlıkların fazlalaşması oranında idari olarak verilen haklar genişlemektedir. İdari hakların genişletilmesi daha çok anlaşmazlığın vergi idaresi içerisinde çözülerek vergi mükelleflerinin daha az vergi yargısına gitmek zorunda kalmasını sağlamaktadır. Hizmet merkezli vergi çevresi içerisinde olan mükellefler vergi idaresi ile olan anlaşmazlıklarının sonuçlarında da memnun kalmaktadırlar. Vergi mükelleflerinin vergi sistemi ile ilgili memnuniyeti vergi kanunlarına uyumu da sağlamaktadır. Bu sonuç yürütme organından doğan hakların vergi idareleri için vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadelede önemli bir silah olmaktadır¹²⁹.

Yürütme organı tarafından sağlanan diğer idari haklar ise etkin olarak kanunlaştırılmayan ve idari sürecin içerisinde yol gösterici olarak verilen haklardır. Bu hakların çoğu “mükellef hakları şartları”nda bulunmaktadır. İdare tarafından beyan edilen “mükellef hakları şartları” kanuni olarak ya da idari olarak sağlanan hakları ve aynı zamanda gerçek anlamda uygulanamayan, mükellef tarafından sahip olunan hakların ifadelerini içermektedir. Örneğin, Kanada Mükellef Hakları Deklarasyonu, (Declaration Taxpayer Rights) belge olarak herhangi bir kanuni statüsü olmamasına

¹²⁸ Bentley, *Classifying Taxpayers' Rights*, a. g. m, s. 29

¹²⁹ Bentley, *Classifying Taxpayers' Rights*, a. g. m, s. 30

rağmen, vergi idaresinin mükelleflere karşı davranışlarında pratikte oldukça yararlı olmaktadır. Deklarasyon, vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile gelir vergisi konusundaki ilişkilerinde, Gelir Vergisi Kanunu ile ilgili tam ve doğru bilgi alma haklarının olduğunu, aksine bir kanıt olmadıkça iyi niyetli, kibar ve tahmin edilebilir biçimde davranılmasını isteme haklarının olduğunu beyan etmektedir. Bununla birlikte, vergi mükellefleri bilgi alma haklarını, vergi idaresince hazırlanan broşür, kılavuz gibi belgelerden yararlanarak kullandığında, bunlardan kaynaklanan hatalı bilgilerden dolayı yanlışlık yapılması durumu Kanada mahkemelerince Hollanda’da olduğu gibi geniş kapsamlı olarak “Meşru Beklentiler” ilkesi ile değerlendirilmemektedir¹³⁰.

İdari alanda vergi idaresi çalışanlarının kendilerine verilen yetkileri karar alırken kullanmaları oldukça önemli bir konudur. Kanun karar alma yetkisini devrettiğinde, genellikle kararın nasıl alınacağı işlem yönergeleri yoluyla ya da idari usulün standart ilkelerine dayanılarak gösterilmektedir. Bununla birlikte idari bir karar doğası gereği takdiridir ve bireysel vergi mükellefinin özel koşullarına bağlı olarak alınmaktadır. Genellikle vergi idareleri kararların nasıl alınacağı ve takdir yetkisinin kullanılması sırasında hangi faktörlerin dikkate alınacağını gösteren işlem yönergelerini yayınlamamaktadırlar. Vergi idarelerinin vergi mükellefleri ile ilgili aldıkları kararlar arasında çok sayıda takdir yetkisini içeren kararlar söz konusudur. Örneğin vergi suçlarının unsurlarının belirlenmesi, vergi denetiminin ne zaman uygulanacağı, aynı mükellefin hangi sıklıklarla denetim kapsamına alınacağı gibi konular geniş biçimde takdir yetkisini içermektedir¹³¹. Bunları düzenleyen idari işlem yönergeleri mükellefe haklar sağlayan ikinci derece idari haklar arasında yer almaktadır. Bu nedenle idari işlem yönergelerinin yalnızca vergi idaresi çalışanlarına yönelik yayınlanmaması aynı zamanda vergi mükellefleri tarafından da içeriklerinin bilinmesi vergi mükelleflerinin korunması açısından oldukça önemli olmaktadır.

İdare tarafından sağlanan bu tür haklar vergi idaresi sürecinde belirliliğin sağlanması ve iyi bir düzenin oluşturulması için oldukça önemlidir. Bu haklar tamamen vergi idarelerinin işlerini nasıl iyi yapacaklarına ilişkindir. Vergi idarelerinin geniş takdir

¹³⁰ Li, a. g. m, s. 91-92

¹³¹ Bentley, Classifying Taxpayers’ Rights, a. g. m, s. 31

yetkisine sahip olmaları sistem ve vergi usulü ile ilgili rollerini mükelleflerin günlük hayatlarına kapsamlı olarak taşımaktadırlar. Vergi idarelerinin yüksek standartları yakalayabilmeleri için kalite kontrolü ölçülerine konu olmaları gerekmektedir. İkinci derecede yer alan idari mükellef hakları vergi idarelerine bu olanağı sağlamaktadır. Bu tür mükellef hakları vergi sistemi içerisinde bağımsız kamu denetçilerinin olduğu yerlerde idare tarafından sağlanan temel haklara yakınlaşmaktadırlar¹³².

5. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI

Mükellef hakları bağlı bulundukları vergi sistemlerine göre farklılıklar göstermektedir. Hakların sınıflandırılmasına etki eden ana faktör hakların uygulanma mekanizması olmaktadır. Hakların sağlandığı kaynağa göre sınıflandırma yapılabileceği gibi, hakların uygulandığı sürelerle bağlı olarak da sınıflandırma yapılabilir. Bir takım haklar hukuk devletinin temel ilkelerinden kaynaklanmaktadır ve hukuk devletinin özellikleri içerisinde yer almaktadır. Hakkı sağlayan kaynak çoğunlukla birden fazla olmaktadır. Örneğin, idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı yoluna başvurma hakkı anayasa, kanun gibi kanuni kaynaklarla sağlanabileceği gibi, idari kaynaklarla da bu hak belirginleştirilebilmektedir. Bu nedenle her hangi bir mükellef hakkının mutlak olarak her hangi bir sınıfın içerisinde yer aldığını söyleyebilmek olanaklı değildir. Hakların içeriklerinin belirlenebilmesinde kolaylık sağlaması açısından mükellef hakları temel haklar ve vergi sisteminin işletilmesi ile ilgili olan haklar olarak sınıflandırılacaktır.

5. 1. Temel Haklar

5. 1. 1. Bilgi Alma Hakkı

Bilgi alma hakkı, yönetimde açıklık ve belirlilik ilkesi ile yakın ilişki içerisinde. İdarede açıklık ilkesi kabaca yönetimin herkes tarafında görülebilmesi demektir¹³³.

¹³² Bentley, *Classifying Taxpayers' Rights*, a. g. m, s. 32

¹³³ Tekin Akıllıoğlu, *Yönetimde Açıklık-Gizlilik Ve Bilgi Alma Hakkı* (I. Ulusal İdare Kongresi, İkinci Kitap, Kamu Yönetimi, Danıştay Yayını, Ankara, Mayıs 1990), s. 815

İdareden bilgi alınması hakkı çok sayıda ülkede bir çok nedenle yasama yoluyla tanınmaktadır. Bu nedenler, karar verme sürecini dikkate alarak bilgiye ulaşmak demokratik toplumlar için bir merkez durumundadır; idare ve kurumlarının tüm bilgileri ellerinde bulundurmaları durumunda güvenilir olmaları gereği yerine getirilemez, bireylerin idarenin kendileri ile ilgili hangi bilgilere sahip olduğunu bilmeleri usulde yapılan hataların düzeltilmesi için gereklidir; bireylerin söz konusu bilgilere ulaşmaları aynı zamanda kendileri için daha doğru kararlar almalarını sağlayacaktır, karar alma sürecinin bilinmesi, bu sürecin daha sonra gözden geçirilerek iyileştirilmesini sağlamaktadır.

Vergi mükellefleri açısından bilgi alma hakkı hem vergi sistemini idare eden tüm kurallara ilişkin olmakta ve hem de mükellefin kendisini ilgilendiren kişisel bilgilere ilişkin olmaktadır. Vergi mükellefleri vergi sistemlerinin işletilmesi ve kendi vergilerinin tarh edilmesi ile ilgili her türlü güncelleştirilmiş bilgileri alma hakkına sahiptirler¹³⁴. Vergi mükellefleri açısından bilgi alma hakkının en önemli yönü vergileme ile ilgili durumlarının belirginleşmesidir.

Mükelleflerin bilgi alma hakları iki biçimde gerçekleşmektedir. Birinci olarak vergileme ile ilgili kuralların yayınlanması ilkesinin dışında, vergi idareleri vergi kanunlarını uygularken kanunları nasıl uygulayacaklarına ilişkin yorumlarını tüm vergi mükelleflerine yönelik olarak genel tebliğler vasıtasıyla ya da mükelleflerin istemlerine dayanarak özgelere yoluyla gerçekleştirmektedir. Genel tebliğler, genel olarak düzenleyici yönetsel işlem niteliğinde olmakla birlikte, kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkartılmışlarsa hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri açısından bağlayıcılıkları söz konusudur¹³⁵. Vergi idaresi için yönetsel emir olarak çıkartılan genel tebliğler ise, yerlerini başka bir genel tebliğ alıncaya kadar vergi idareleri için bağlayıcı¹³⁶ olurken, mükellefler açısından ise sadece bilgilendirme amacını taşımaktadır. Özelgeler ise mükelleflerin yapacakları işlemlerin vergileme açısından sonuçlarını önceden görebilmelerini sağlayan bilgi alma yollarından birisidir. Özelgeler,

¹³⁴ OECD, Taxpayers' Rights And Obligations, a. g. e, s. 12

¹³⁵ Kırbaş, a. g. e, s. 53

¹³⁶ Kırbaş, a. g. e, s. 54

vergi idaresinin mükellefe yönelik olarak belli bir işlem için vergi kanunlarını nasıl yorumladığının ifadesi olarak da tanımlanabilir. Mükelleflerin özelgeler yoluyla bilgi alma haklarının içeriği çeşitli ülkelerde ne kadar sıklıkla kullanıldığına, her hangi bir kanuni düzenlemeye dayanıp dayanmadığına, hangi koşulların varlığı halinde istenebileceği, hangi koşullarda vergi idaresi tarafından ret edilebileceği, kimden istenebileceği, hangi biçimde istenebileceği, bağlayıcı olup olmadığı ve bağlayıcılığının sınırları, özelgelere karşı dava açılıp açılmayacağı, elde edilebilme süreleri, elde edilme karşılığında ücret ödenip ödenmeyeceği, yayınlanan özelgelerle yayınlanmayan özelgeler arasında bağlayıcılığa ilişkin nitelik farkının olup olmadığı gibi özelliklere bağlı olarak değişmektedir¹³⁷.

İkinci olarak, mükelleflerin vergi idaresinin kendileri ile ilgili yaptıkları işlemlere ilişkin bilgileri öğrenme hakları söz konusudur. Örneğin hakkında vergi tarhiyatı yapılan vergi mükellefi, tarhiyatın yapılmasına neden olan bilgileri ve tarhiyata karşı kendisine sağlanan başvuru hakları bilme hakkına sahip olmasıdır. Başka deyişle, bilgi alma, idarenin yaptığı işleme temel alınan nedenlerin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde, vergi mükelleflerine karşı görüş bildirme olanağı sağlama amacına yöneliktir¹³⁸. Bu anlamda bilgi alma hakkı başlıca iki kesimden oluşmaktadır. Birincisi, ilgilinin hakkında işlem yapılacağından asgari düzeyde bilgi verilerek haberdar edilmesidir. Bu daha çok yönetimin bilgi verme ödevi biçimindedir. İkincisi, gerçek anlamda bilgi alma hakkı ile ilgilidir. Hakkında işlem yapılacağını öğrenen kişi savunma yapabilmek amacıyla bilgi isteyebilmektedir¹³⁹. Vergi hukuku açısından mükellef hakkında işlem yapılmadan önce mükellefin bilgilendirilmesi yapılan işlemin türüne ve vergi sistemlerine göre farklılıklar gösterebilir. Örneğin, mükellef hakkında yapılan tespitlere dayanarak tarhiyat yapılması ve vergi cezası kesilmesi için mükellefe önceden bilgi verilmesi gerekmemektedir. Ancak tarhiyat ya da ceza kesildikten sonra bunların tebliğ edilmesi sırasında mükellefe savunma haklarını ve yapılan işlemin gerekçelerini gösteren bilgiler verilmektedir.

¹³⁷ "Ruling Practice: A European Survey And Comparision" (ET, Amsterdam, IBFD, February 1995), s. 58-59

¹³⁸ Tekin Akıllıoğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları** (TODAİE Yayın no:206, Ankara,1983), s. 144

¹³⁹ Akıllıoğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, a. g. e, s. 144

Mükelleflerin bilgi alma haklarının yerine getirilme biçimlerinden biriside vergi idaresinin kendi tasarruflarıyla vergi uygulamaları ile ilgili olarak, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini kolaylaştırmak, haklarını ilan etmek ve kendi hizmet anlayışlarını mükelleflere bildirmek için açıklayıcı yayınlar yapmasıdır.

5. 1. 2 Vergi İdaresinin Kararlarının Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı

Mükellefler hakkında yapılan işlemler vergi idaresi ile mükellefler arasında uyuşmazlık konusu olduğu zaman, bu uyuşmazlıkların vergi idaresi içerisinde çözümlenebilmesi için, vergi mükelleflerine vergi idaresine kararın gözden geçirilmesi için başvuru hakkı tanınması gerekmektedir. İdarenin vermiş olduğu kararların gözden geçirmesinin istenmesi idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlığın barışçıl yollardan¹⁴⁰ çözümlenmesi anlamına gelmektedir.

Mükelleflere vergi idaresinin kendileri ile ilgili almış olduğu kararın gözden geçirilmesini isteme hakkı aynı zamanda mükellef açısından idare önünde savunma hakkını oluşturmaktadır. Savunma hakkı, idarenin yaptığı bir işleme muhatap olan bir kimsenin kendisine yöneltilen itham konusunda ön bilgi almasını, bundan hareketle kendi açıklamalarını ve haklılık savlarını sunabilme olanağını ifade eder¹⁴¹. Savunma hakkı kavramını savunma hakları olarak çoğul kullanımı olduğu gibi, dinlenilme hakkı deyimi de kullanılmaktadır¹⁴².

Vergi mükelleflerinin çıkarları ile kamu yararının dengelenebilmesi ancak idarenin işlem yapmak için ya da işlem yaparak yöneldiği kişiye kendi görüşünü açıklayabilme olanağı vermesi ile mümkündür. Bu yalnızca takdir yetkisinin kullanıldığı işlerde değil, öncelikle bağlı yetkinin kullanıldığı işlerde geçerlidir¹⁴³.

¹⁴⁰ Öncel, Çağan, Kumrulu, a. g. e, s. 172

¹⁴¹ Kaboğlu, a. g. e, s. 92

¹⁴² Akıllıoğlu, Yönetim Önünde Savunma Hakları, a. g. e, s. 18

¹⁴³ Akıllıoğlu, Yönetim Önünde Savunma Hakları, a. g. e, s. 94

Vergi idaresinin kendilerine yönelmesinin sonucu olarak, mükellefler idarenin hukuki müdahalesine karşı kendilerini hazırlayabilmeli, tek yanlı olarak emir ve zorlama sürprizi ile karşı karşıya bırakılmamalıdır. Vergi mevzuatının oldukça karmaşık olduğu dikkate alındığında yapılan işlemlerin vergi idaresi çalışanlarının yanlış yorumlarından kaynaklanmasının önüne geçilmesi için vergi mükelleflerinin idare önünde dinlenilmesinin önemi daha kolay anlaşılmaktadır.

Mükellefle ilgili olan işlemin yapılmasının idarenin takdir yetkisine yer vermeyecek biçimde zorunlu ve ya gerekli olduğu durumlarda, bu gerekliliğin gerçek olması aranır. İşlemin gerçekliğinin saptanmasının en iyi yolu idari işlemin yöneldiği vergi mükellefini dinleme, bu konudaki itirazlarını dikkate alarak karar vermektir¹⁴⁴.

Vergi mükelleflerinin, idarenin almış olduğu kararların gözden geçirilmesini isteme hakkı, söz konusu kararlarla ilgili olarak yargı organlarına başvurma hakkını ortadan kaldırmamaktadır. Mükellefler yargı yoluna idareye başvurmadan önce ve ya idareye başvurduktan sonra da gidebilirler

5.1.3. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Gizlilik ve bağımsızlık, özel yaşamın temel öğeleridir. Özel yaşam bireyin, "dingin ve rahat bırakılma hakkı"na sahip olduğu "kendine özgü alanı"dır¹⁴⁵. Vergi idaresinin vergileme ile ilgili bilgi toplama, arama, alıkoyma ve vergi denetimi gibi işlemleri vergi mükelleflerinin özel hayatını yakından ilgilendirmektedir.

Bireylerin özel hayatı, ailevi hayatları, konutları ve haberleşmelerini kapsamaktadır. Bu nedenle, bireylerin özel ve ailevi hayatının korunması için "kişinin kendisine ve eşyasına ilişkin kayıtlamalar", "konut dokunulmazlığı" ve "haberleşme özgürlüğü" gibi araçlar geliştirilmiştir.

¹⁴⁴ Akıllıoğlu, Yönetim Önünde Savunma Hakları, a. g. e, s. 94

¹⁴⁵ Kaboğlu, a. g. e, s. 164

Konut, bireye serbestlik sağlayan asgari alanı oluşturur. Gizliliğin korunması yanında kişi güvenliği ile mülkiyeti de güvence altına almaktadır. Birey ya da aile yaşamının korunmasında temel öge olan konut serbestçe seçilir; dokunulmazlık özelliğiyle kişilerin özel “yuvası” ya da “kalesi” olarak adlandırılabilir. Dokunulmazlık, başkasının konutuna girme, arama yapma ve buradaki eşyaya el koyma yasaklarını da kapsamına almaktadır¹⁴⁶.

Haberleşme özgürlüğü de özel hayatın gizliliği hakkı içerisinde değerlendirilmektedir. Haberleşmede ilke, hak öznesinin dilediği kimselerle dilediği biçimde haberleşmesinin engellenmemesi ve bu haberleşmelerin, ilgililerin izin ve onayı olmadan, üçüncü kişilerin algı ve müdahalesinden korunmasıdır¹⁴⁷.

Vergi idaresinin, özellikle vergilerin mükelleflerin beyanı üzerine tarh edildiği vergi sistemlerinde verginin doğru miktarının tarh edilip edilmediğini belirlemek için bilgi toplama zorunluluğu vardır. Mükelleflerin beyanları ve beyanlarına esas teşkil eden defter ve belgeleri ile sağladıkları bilgilere ek olarak, mükelleflerin ve mükelleflerle ilgili olarak üçüncü kişilerin ikametgahlarında ve işyerlerinde arama yapılması ve arama sonucu vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunan bazı defter ve belgeler ile eşyaya el konulması gerekebilmektedir. Vergi idaresinin bu yetkisinin vergi mükelleflerinin “özel hayatların gizliliği” hakları ile direk ilgili olması vergi sistemleri içerisinde sıkı sınırlandırmalara konu olmasına neden olmaktadır. Ayrıca arama ve alıkoyma yetkisine son çare olarak başvurulması gerekmektedir.

Vergi mükellefleri açısından arama ve alıkoyma yetkisi karşısında “özel hayatın gizliliği” hakkının içeriği, sözkonusu yetkinin kapsamı ile ilgilidir. Vergi idaresi arama yapmak için arama emrine gereksinimi olup olmadığı, aranmanın ikametgahın yanı sıra işyerlerini de kapsayıp kapsamadığı, arama yapmak için mükellefin bilgilendirilmesinin ve arama konusunda makul neden gösterilip gösterilmediği, mükellefin onayının gerekip gerekmediği, aramanın belirli zaman aralığıyla sınırlı olup olmadığı yetkinin kapsamını ve vergi mükellefinin sahip olduğu hakkın içeriğini belirler.

¹⁴⁶ Kaboğlu, a. g. e, s. 167

¹⁴⁷ Kaboğlu, a. g. e, s.168

Bütün vergi mükelleflerin vergi idaresinin gereksiz biçimde özel hayatlarını işgal etmemelerini bekleme hakkı olarak da ifade edilen bu hak, uygulamada kendi ikametgahı yada işyerinde makul olmayan arama ve ödenecek verginin doğru miktarının tespiti ile ilgili olmayan bilgi isteğinden kaçınma olarak da yorumlanmaktadır¹⁴⁸.

Mükellefin gizlilik hakkının sınırları içerisinde yer alan diğer bir konu, vergi mükellefleri ile avukat, mali müşavir ve muhasebeci gibi meslek mensupları arasındaki iletişimle ilgilidir. Mesleki gizlilik hakkının içeriği, kapsadığı kişiler, konular ve kaynaklarına bağlı olarak belirlenmektedir¹⁴⁹.

5. 1. 4. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi mükelleflerinin vergi sistemi içerisinde kayıt altına alındıkları tarihten itibaren vergi idaresinin elinde kendileri ile ilgili bilgiler oluşmaya başlar. Vergi mükellefleri ile ilgili bilgilerin güvence altına alınması ve vergi mükelleflerine gizlilik hakkının tanınması ile olanaklıdır. Vergi idaresinde hazır bulunan bilgiler gizlidir ve yalnızca vergi matrahının belirlenmesi amacıyla kullanılabilir. Vergi idaresine vergi mükellefleri hakkındaki bilgilerle ilgili olarak uygulanan gizlilik kuralları diğer kamu idarelerine uygulanan gizlilik kurallarından daha sıkıdır¹⁵⁰.

Vergi idaresince vergi mükellefleri hakkında hem kendilerinden hem de üçüncü kişilerden toplanılan bilgiler güvenli bir biçimde kullanılmalıdır. Bu, vergi idaresinin doğru miktar vergiyi tarh ederek toplaması için gereken bilgiyi toplamak amacıyla vergi idaresi çıkarları ile gizlilik hakkı içerisinde bireylerin çıkarlarının dengelenmesi olarak

¹⁴⁸ OECD, *Taxpayers' Rights And Obligations*, a. g. e, s. 13

¹⁴⁹ Bentley, *An Overview of Taxpayers' Rights*, s. 52

¹⁵⁰ OECD, *Taxpayers' Rights And Obligations*, a. g. e, s. 13

ortaya çıkmaktadır¹⁵¹. Vergi mükellefleri doğal olarak vergi idaresine sağlanan bilgilerin gizli olduğunu ve ihlal edilmeyeceğini bilirler. Normal kural vergi idaresince sağlanan bilginin verginin tarh edilmesi ve tahsil edilmesi konusu dışında hiçbir konuda kullanılamayacağıdır. Bununla birlikte, her ne kadar sıkı gizlilik kurallarına bağlanmış olsa da bir çok ülkede vergi konuları için toplanan bilgiler sosyal güvenlik bölümlerine, diğer hükümet kurumlarına ve ayrıca savcılık kurumu ile mahkemelere aktarılmaktadır. Bilgiler aynı zamanda vergileme alanında yardımlaşma amacıyla iki ya da çok taraflı antlaşmalarla ülkeler arasında da aktarılmaktadır.

Mükelleflerin gizlilik hakkı ile ilgili olan diğer bir alan ise bilgisayar veri bankalarının kullanılması ve değişik kaynaklardan toplanan bilgilerin bu veri bankalarında eşlenmesidir. Yeni teknolojiler vergi idarelerine vergi mükellefleri ile ilgili olarak daha çok bilgi toplanması ve saklanması olanağı sağlamaktadır. Bununla birlikte bunlar, vergi mükelleflerinin kendileri ile ilgili bilgileri öğrenme hakları ile birlikte sıkı kontrol altında tutulmaktadır. Bazı ülkeler vergi mükellefleri hakkındaki vergi ile ilgili ve vergi ile ilgili olmayan bilgileri aynı yerde eşlemekte bu durum “vergi mükellefi kimlik numarası” kullanımını gerektirmektedir.

Vergi mükellefleri kendileri ile ilgili iş sırlarının rakiplerine açıklanmaması ve vergi idaresi dışında bu bilgilerin kullanılmaması ya da aktarılmamasıyla ilgilidirler. Diğer önemli konular da banka sırları ve mesleki gizlilikle ilgilidir. Ülkelerin çoğunda bankalar ve benzeri kurumlar, müşterileri ile aralarında var olan özel hukuk sözleşmeleri üzerine müşterilerinin gizliliğini esas alarak işlem yapmaktadırlar. Bununla birlikte ülkelerin çoğunda vergi idarelerinin söz konusu gizliliği çiğnemek ve vergi konuları ile ilgili olarak bankalardan ve benzer nitelikteki diğer kurumlardan belirli bilgileri sağlamak için kanunla verilmiş yetkileri vardır. Bu kurumlardan alınan bilgilerle ilgili gizlilik hakkına vergi idaresi uymak zorundadır. Bununla birlikte ilkeler arasında yapılan bilgi değişimi antlaşmaları ile söz konusu bilgilerde aktarılmaktadır. Dolayısıyla vergi mükelleflerine bilgilerin ülkeler arasında aktarılması aşamasında da gizlilik hakkı ile ilgili koruma sağlanması gerekmektedir. Genel olarak banka ve benzeri

¹⁵¹ Duncan Bentley, An Overview Of Taxpayers' Rights, a. g. m. s. 45

kurumlar tarafından sağlanan bilgilerin dışında vergi idaresinin bu kurumlar içerisinde inceleme yaparak gizlilik hakkını ihlal etmesi söz konusu olmamaktadır¹⁵².

Ülkeler arasındaki bilgi değişimi farklı vergileme alanlarını ilgilendirdiği için mükellefler açısından daha sıkı gizlilik kurallarının olmasını gerektirmektedir. Ülkeler arasında mükelleflere sağlanan “gizlilik hakkı” konusundaki düzenlemeler mükellef açısından yetersiz olabilir. Bilgilerin aktarıldığı ülkede mükelleflerin karşılaşabileceği durumlar göz önüne alınarak daha sıkı koruma sağlanması gerekmektedir.

Vergi mükellefleri açısından gizlilik hakkı mahkemelerin kamuya açık yapıp yapılmaması ve mahkeme kararlarının yayınlanması sırasında da söz konusu olmaktadır. Mükellefle ilgili davaların kamuya açık duruşmalarla yapılmaması için makul nedenler söz konusu olabilir¹⁵³. Örneğin dava mükellefin ticari sırların kamuya açıklanmasına neden olabilir. Buna rağmen ülkeler arasında duruşmaların kamuya açık yapıp yapılmayacağı konusunda farklı uygulamalarda söz konusudur¹⁵⁴. Davaların yayınlanması sırasında ise genellikle mükelleflere ilişkin kimlik bilgilerine yer verilmeyerek gizlilik hakkına uyulmaya çalışılmaktadır.

5. 1. 5 Yargısal Başvuru Hakkı

Demokratik toplumlarda güçler ayrılığı ilkesinin sonucu olarak idarenin yapmış olduğu eylem ve işlemler yargısal denetime tabidir. Yargısal başvuru hakkı vergi mükelleflerine en üst düzeyde koruma sağlamaktadır. Vergi yargısı bir yandan vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zaman da idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği yasaya uygunluk sağlayıp subjektif işlemler bakımından verginin kanuniliği ilkesini¹⁵⁵.

¹⁵² OECD, Taxpayers' Rights And Obligations, a. g. e, s. 13

¹⁵³ Geppart, a. g. m, s. 38

¹⁵⁴ Antoinette van Rijn, a. g. m, s. 5

¹⁵⁵ Öncel, Çağan, Kumrulu, a. g. e, s. 188

Yargısal başvuru hakkının mükellef açısından sağladığı güvenceler aynı olmakla birlikte yargılama usulü ile ilgili farklılıklar içerik konusunda ülkeler arasında farklılıklar yaratmaktadır. Yargı organına başvurmadan önce idareye başvurma hakkının gerekli gerekmediği, hangi yargı organına başvurunun yapılacağı, hangi konulara karşı başvuru yapılabileceği, başvuru için tanınan süreler, mükelleflerin mahkemede temsilci bulundurma hakları ve kimlerin temsilci olabileceği, kamuya açık duruşma yapıp yapılmadığı, vergi idarelerinin vergi davalarına hazırlanan mükelleflere yardım etme ve itiraz hakları konusunda bilgilendirme zorunluluğunun olup olmadığı gibi özellikler vergi mükelleflerinin yargısal başvuru hakkının içeriğini belirlemektedir.

5. 2. Vergi Sisteminin İşletilmesi İçin Temel Olan Haklar

Vergi sistemini işletilmesi için temel olan haklar vergi sistemi içerisinde yukarıda tanımlanan temel haklardan farklı tanımlanan ve vergi sisteminin işletilmesi sırasında mükelleflere güvence sağlayan haklardır. Bu hakların yukarıdaki temel haklar kadar vergi mükellefleri için belirleyici olduklarını söylemek güçtür.

5. 2. 1 Belirlilik İlkesinden Doğan Haklar

5. 2. 1. 1. Kuralların Yayınlanması

Vergi sistemini oluşturan kaynaklar genel olarak yazılıdır. Vergileme ile ilgili kuralların yayınlanması ile asıl olarak vergi mükelleflerini vergilerinin tarhi ile ilgili olan güncel bilgilerin verilmesi amaçlanmaktadır.

Vergi sistemlerini oluşturan kuralların aşırı bolluğu ve bunların mükellefler açısından kullanılabilir biçimde yayınlanması zorunluluğunun olmaması vergiye uyma konusunda büyük güçlük yaratmaktadır. Kuralların yayınlanması konusu ilk anda kamuya

yayınlanmayan vergi idaresince kullanılan içsel kuralların vergi mükellefleri tarafından bilinmesi için yayınlanması gerekliliği olarak anlaşılmaktadır. Güney Afrika gibi bazı ülkelerde içsel kurallar yayınlanırken Japonya gibi ülkelerde vergi sistemine ilişkin bir çok ayrıntı hala yayınlanmamış durumdadır.

5. 2. 1. 2 Kuralların Geriye Yürümemesi

Vergileme için önemli sorunlarda biriside geçmişe dönük uygulanan mevzuat olmaktadır. Hukuk sistemlerinin temel doktrinlerinden birisi mevzuatın geçmişe dönük etkisinin olmamasıdır. Vergi mükellefleri yasama organları tarafından kabul edilmiş kanunların gereklerine göre davranmak hakkına sahiptirler. Yasama organının herhangi bir konuda kanun çıkarma niyetinin ifade edilmesine dayanarak davranışlarını belirlemezler. Ancak vergi kanunlarının yasama organından geçtiği tarihten daha önceki tarihte meydana gelen olaylara uygulanması konusunda örneklerde söz konusudur.

Geriye dönük mevzuat çeşitli biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Örneğin vergi ile ilgili kanunların yapılacağıın beyan edilmesi ile kanuna işlerlik kazandırılabilir. Kanunun yasama organından geçmesi ise daha sonraki bir tarihte olmaktadır. Örneğin, Avustralya da her yıl bütçe konuşması ile vergi oranlarının değişeceği açıklanabilmektedir. Kanun yapım sürecinin yavaş işlemesi nedeniyle yasam organı üçüncü kişileri yeni oranların uygulanması konusunda yetkilendirebilmektedir. Bu tür uygulamalarla vergi oranlarındaki indirimin yasa çıkmadan önce yapılması hukuk dışı olmaktadır. Bundan dolayı geriye yürümenin bir norm olduğu ülkelerde vergi mükellefleri mevzuatın etkisi bakımından dikkatli olmalıdırlar¹⁵⁶.

¹⁵⁶ Bentley, An Overview Of Taxpayers' Rights, a. g. m, s. 39

5. 2. 1. 3. Kuralların Anlaşılır Olması

Vergilemeyle ilgili kuralların anlaşılır olmasının vergi mükellefleri için bir hak olarak var olabilmesi için mevzuatın anlamlılığı gerekmektedir. Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını anlamaları uzmanların yardımı ile olsa bile oldukça önem taşımaktadır. Anglo-Sakson (Common Law) hukuk sisteminde kanunların bir anlamının olduğu varsayımı sorunlardan birisini oluşturmaktadır. Vergi mevzuatının sıradan anlamının açık olmadığına vergi mükellefleri yargıcın kanunu nasıl yorumlayacağına ilişkin ikinci tahmini yapmaya çalışmaktadır. Vergi mükelleflerinin açık olmayan hükümler üzerine yaptıkları tahminler tutmaz, yani yargıç da hükümleri farklı yorumlarsa mükellefler açısından ticari zararlar söz konusu olabilir. Bu nedenle eğer bir kanun hükmü yanlış ya da anlamsız ise, yargıç da bu durumu mükellef lehine yorumlamayı reddederse ve yasama organı da bu hükmü düzeltmekten kaçınırsa “kuralların anlaşılabilirliği” vergi mükellefleri tarafından elde edilebilir bir hak değildir.

Mükellefler açısından vergi kanunlarının anlaşılır olmasının ötesinde, yasama organının kanunu yaparken taşıdığı niyeti aşan ifadelerin de yer almaması gerekmektedir. Ayrıca, mükellefler tarafından vergi kanunlarının anlaşılmasını zorlaştıran hukuki dilden de gereğince kaçınılması gerekmektedir¹⁵⁷.

5. 2. 1. 4 Birbirlerinin Karşısı Kuralların Yer Almaması

Vergi sistemlerinde yer alan kuralların aykırılıklar içermemesi anlamındadır. Var olan kurallardan birisi bir başka kurala aykırılık oluşturursa bu durum vergi mükellefi açısından belirsizliği ifade etmektedir. Bir çok vergilendirme yetkisi alanında mahkemelerin belirsizlikten kaçınması için yoruma izin veren usuller bulunmaktadır. Bununla birlikte vergi mükellefi kanunun uygulanmasının kendisinin aleyhine olduğunu gösterebilirse, yorumun mükellefin lehine yapılması gerekir. Kanunun vergi mükellefi

¹⁵⁷ Thuronyi, a. g. m, s. 74-75

tarafından dayanılan akla yakın eşitlikçi uygulamasından farklı olan, kurallar arasındaki aykırılıktan kaçınmak için mahkemelerce seçilen yorumlar adaletsiz olabilir¹⁵⁸.

5. 2. 1. 5 Bazı Kurallara Uymama Hakkı

Vergi sistemi içerisinde birbirleri ile aykırılıklar taşıyan kuralların yanı sıra, etki edilen tarafın gücünün üzerinde şeyler gerektiren kurallara uymama anlamındadır. Örneğin, birden fazla vergilendirme yetkisi alanında iş yapan bir mükelleften bilgi istenmesi durumunda, mükellefin bilgiye ulaşması güç ise (yabancı ülke yetkililerinden bilgi alamamak gibi) bilgi verme yükümlülüğünü yerine getiremez.

Bazı durumlarda ise kanunun uygulanması anlamsız ya da normal olmayan sonuçlar ortaya çıkarıyor ise hükümetin idare kısmı yeni yasa çıkıncaya kadar bu kuralları geri çekebilme yani uygulamama yetkisine sahip olmalıdır. Vergi idareleri sık sık bu sonuçları üretmek için kanunların dışında davranırlar. Bazı anlamsızlıklar ve anormal sonuçlar nedeniyle ilgili kurallara uyulmaması gerektiği ilan edilir ve vergi sistemi de buna göre yönetilir. Her ilan mükellefin lehine olduğundan mahkemelerde bunlar aleyhine dava açılması da söz konusu olamaz. İngiltere'deki "ekstra takdir yetkisi" bu tıp görüşe örnek olarak gösterilebilir. Buradaki sorun idarenin yasamanın yerine geçebilmesidir. Bu durumun olduğu yerde vergi mükellefleri idarenin yapmış olduğu yoruma bağlı kalmak konusunda açık hakka sahip olmalıdırlar.

5. 2. 1. 6 Verginin Doğru Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı

Vergi mükellefleri kişisel koşullarını dikkate alarak, mevzuata göre doğru olarak belirlenen vergiden daha fazlasını ödememe hakkına sahiptirler. Vergi mükelleflerinin

¹⁵⁸ Bentley, An Overview Of Taxpayers' Rights, a. g. m, s. 40

mevzuata uygun olarak vergi planlaması yoluyla vergi yükümlülüklerini düşürmeleri ile mevzuatın aksine davranarak vergi yükümlülüklerini en aza indirmeye çalışmaları arasındaki farklılık kabul edilerek, mevzuata uygun vergi planlamasının vergi mükellefleri hak olduğu kabul edilmektedir. Vergi mükellefleri ayrıca vergi idaresinden geçerli olan mevzuata göre yapabilecekleri tüm indirim ve yardımlar konusunda makul yardım tedbirlerini isteme hakkına sahiptirler. Fakat bir çok ülkede vergi mükellefleri vergi idaresine tüm bilgileri sağladıkları halde söz konusu yardımları otomatik olarak alamamaktadırlar¹⁵⁹.

Verginin doğru miktarını ödeme hakkının sonucu olarak fazla ödenen vergileri vergi mükellefleri makul oranda faizi ile birlikte geriye alma hakkına sahiptirler. Vergi idaresi vergi mükelleflerini vergi indirimleri ve geri ödemeler konusunda bilgilendirmekle yükümlü olmalıdırlar¹⁶⁰.

Demokratik toplumların çoğunluğunda yargı organları vergi mükelleflerinin kanunlar çerçevesinde ödeyecekleri vergileri en aza indirme haklarının olduğunu kabul etmektedirler¹⁶¹.

5.2.2. Eşitlik İlkesinden Doğan Haklar

¹⁵⁹ OECD Taxpayers' Rights And Obligations, s. 12

¹⁶⁰ Bentley, An Overview Of Taxpayers' Rights, s. 41

¹⁶¹ "herkes, eğer yapabilirse kendi işlerini düzenleyerek yasaya uygun olarak başka biçimde ödeyeceğinden daha az vergi hesaplayabilir." IRC v Duke of Westminster (1936) AC 1, "vergi mükelleflerinin kanunun izin verdiği ölçüde vergilerini azalma ya da tamamen kaçınma konusunda yasal haklarının olduğu kuşkusuzdur" Gregory v Helvering (1935) 293 US 465, " mahkemelerin tekrar tekrar ifade ettiği gibi, bir kişinin vergilerini mümkün olan en düşük düzeyde tutmak için işlerini ayarlamasında herhangi bir kötülük bulunmamaktadır. Zengin ya da fakir herkes bunu yapabilir ve herkes için bir haktır. Hiç kimse için kanunun istediğinden daha fazla vergi ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Vergiler gönüllü birer katkı değil zorla alınmaktadır. Daha fazla istemenin ahlaki ismi riyakarlıktır" Commissioner v Newman 1947 159 F. 2d 848, at 850-851, "şirketler ve hissedarların, eğer yapabilirlerse vergiden kaçınma yada vergi konusunda kendilerini rahatlatmak için işlemlere girişmelerinde yanlışlık yoktur...ve bunun başarılı olup olmadıklarına bakmaksızın bütünüyle vergi kanunlarının yorumlanmasına yapılmasına bağlıdır" Jaques v FCT (1923-24) 34 CLR 328, Jeffrey Waincymer, **The Australian Tax Avoidance Experience And Responses: A Critical Review** (Tax Avoidance and Rule of Law, edited by Graeme S. Cooper, IBFD Publication, Amsterdam, 1997),s. 268s

5. 2. 2. 1. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı

Vergi mükellefleri açısından en önemli haklardan bir tanesi eşit uygulamaya tabi olma yada ayrımcılık yapmama ilkesidir. Ayrımcılık, aynı durumda bulunan mükelleflerin farklı işleme tabi tutulması yada farklı durumda bulunan mükelleflerin aynı işleme tabi tutulması biçiminde ortaya çıkmaktadır. Ayrımcılık yasağı ile ilgili kurallar farklı durumlara aynı kuralların yada aynı durumlara farklı kuralların uygulanmasını yasaklamaktadır¹⁶².

Ayrımcılığa tabi olamama hakkı mükellefler tarafından iç hukuk da elde edilebilir bir hak olmasının yanı sıra uluslararası alanda da elde edilebilir bir hak durumundadır. Avrupa Birliği mükelleflere de uygulanabilir olan uyrukluk temeline dayanan ayrımcılığı ve diğer farklılaştırma ölçülerine dayanan ve Birlik hukukunca tanınan hakların kullanılmasında ayrımcılık yapılmasını yasaklamaktadır. Yine aynı şekilde uluslararası insan hakları sözleşmeleri de ayrımcılığı yasaklayan hükümler içermektedirler. Söz konusu hükümler mükellefler tarafından direk istenebilir özelliktedirler¹⁶³.

5. 2. 2. 2. İki Defa Vergilendirilmeme Hakkı

Vergi sistemleri çifte vergiden kaçınacak biçimde düzenlenmelidirler. Vergi mükelleflerinin aynı gelir üzerinden aynı vergi dönemi içerisinde iki yada daha fazla vergilendirilmeme hakkı vardır. Ancak vergi mevzuatlarında beklenmedik normal dışı durumların olması durumunda mükelleflerin çifte vergilendirilmesi de söz konusu olmaktadır. Vergi mevzuatındaki normal dışı durumlar nedeniyle mükelleflerin iki defa vergilendirilmesini önleyecek mevzuatın yasama organı tarafından çifte vergilendirmeyi ortadan kaldıracak biçimde düzeltilmesine kadar mükellefe yargı organlarınca gereken

¹⁶² Gerold Toifl, **EC Fundamental freedoms And Non-Discrimination provision in Tax Treaties** (Tax Treaties and EC Law, (Ed) Wolfgang Gossner, Michael Lang, Eduard Lechner, London, Kluwer Law International), s. 127

¹⁶³ Paul Farmer, Richard Lyal, **EC Tax Law** (Oxford, Clarendon Press, 1994), s. 310

yardımın yapılması gerekmektedir¹⁶⁴. Ulusal mevzuattaki çifte vergilendirmenin aksine uluslararası alandaki çifte vergilendirmenin önlenmesi daha fazla güçlükler içermektedir. Bu konuda da mükellefler ülkeler arasında yapılan ikili ya da çok taraflı antlaşmalarla korunmaya çalışılmaktadır.



¹⁶⁴ Bentley, An overview of Taxpayers' Rights, a. g. m, s. 41

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ VERGİ MÜKELLEFLERİNİN SAHİP OLDUKLARI TEMEL HAKLARIN İÇERİKLERİ

1. BİLGİ ALMA HAKKI

1.1. Almanya

Genel olarak Almanya’da vergi idareleri, diğer tüm kamu idareleri gibi, idari düzene uygun davranmak zorundadırlar. İdari düzenin doğası vergi mükelleflerini, ilke olarak korunması yasal biçimde sağlanan ve ikincil sıraya konulmuş bireyler olarak görmektedir¹. Almanya’da kamu idareleri vatandaşlardan gelen dilekçeleri cevaplandırmanın ötesinde, idari usulde vatandaşların hak ve yükümlülüklerinin neler olduğu konusunda bilgilendirme yükümlülüğü altındadırlar. Bilgi verme yükümlülüğü, tarafların haklarının varlığı konusunda bilgi sahibi olmadıkları ve haklarını etkin biçimde korumak için bilgiye gereksinim duydukları ölçüde var olmaktadır. Bilgi verme yükümlülüğü usule taraf olarak bilgi isteyebilen kişileri içermektedir².

İdarenin bilgi verme yükümlülüğü, geçerli olan güncel usule ilişkin olarak sınırlandırılmıştır. Bununla birlikte Federal İdari Usule İlişkin Kanunun³ 25 inci maddesi bireysel konularda idarenin, genel ilkeler çerçevesinde, daha fazla bilgi verme yükümlülüğünde olduğunu dışlamamaktadır. Alman Federal İdare Mahkemesi idarenin

¹ Daiber, a. g. m, s. 168

² Schwarze, a. g. e, s. 1265

³ Verwaltungserfahrgeseth des Bundes-Vw VfG, 25 mayıs 1976

bu konuda daha fazla bilgiyi sağlamak için takdir yetkisini kullanmak zorunda olduğunu belirtmiştir⁴.

Federal İdari Usule İlişkin Kanunun 29 uncu maddesi tarafların dosyalara ulaşma hakkını düzenlemektedir. 29 uncu maddeye göre idare, kanuni çıkarlarını korumak için idari usule ilişkin dosyaların içeriklerini öğrenmeleri gereken taraflara bu izni vermelidir. İdari usul sonuçlandırılıncaya kadar, kararların kaleme alınması ya da söz konusu dokümanların hazırlanması ile ilgili çalışmalara bu hüküm uygulanmaz. Maddenin 2 nci ve 3 üncü bentlerinde ise, dosyalardaki bilgilere ulaşmanın idarenin belli görevleri yerine getirmesine, ülkenin birliğine ve bütünlüğüne ve üçüncü kişilerin kanunlarla korunan gizlilik haklarına zarar vermesi durumunda idarenin izin verme yükümlülüğünün olmadığı ve dosyalara ulaşmanın idarenin çalışma yerinde olacağı hükümleri ile bu hak sınırlandırılmaktadır.

Dosyalara ulaşma hakkının sınırlı olarak verilmesinin anlamı, eğer idari usule taraf olan kişilerin dosyalarla ilgili bilgileri iddia ve savunma haklarını kullanabilmeleri için almaları gerekli ise idarenin dosyalardaki bilgilere ulaşma hakkını sağlamak zorunda olmasıdır⁵.

Alman Mali Kodunun (Abgabenordnung) 157 inci maddesinin üçüncü cümlesi hukuki yollar ve başvuru haklarını ifade etmektedir. Bu hükme göre, herhangi bir idari emir, özellikle de vergi tarhiyatı, uygun yol ve başvurular ve bunların kimin tarafından ve hangi zaman sınırı içerisinde yapılacağı hakkında vergi mükelleflerini uygun biçimde bilgilendirmek zorundadır. Aynı kanunun vergi idarelerine yapılacak başvurular için 355 ve 356 ıncı maddelerinde ve vergi mahkemelerine yapılacak başvurular için 55 inci maddesinde, eğer bilgilendirme yapılmamışsa hukuki yol ya da başvuru hakkı için tanınan bir aylık genel sürenin bir yıla kadar uzayacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi tarhiyatı ile ilgili olarak vergi idaresi vergi mükellefine yazılı olarak tarh edilen vergiye ilişkin bilgileri içeren tebligat yapmak zorundadır. Tebligatta bulunması

⁴ BverwG, 16 eylül 1980, E 61, s. 15, Schwarze, a. g. e, s. 1265

⁵ Schwarze, a. g. e, s. 1266

gereken bilgilerin⁶ bulunması ve tebligattan tarhiyatı hangi vergi idaresinin yaptığı açık olarak belli olması⁷ gerekmektedir. Söz konusu bilgilerin olmaması durumunda türlü tarhiyat yok hükmündedir⁸. Vergi yetkilileri tarh edilen her bir vergi matrahı için ayrı bilgi sağlamak zorundadırlar⁹. Bu zorunluluğun yerine getirilmesiyle vergi tarhının dayanağı konusunda mükellefler bilgilendirilmiş olmaktadır¹⁰.

Vergi tarhiyatı ile ilgili olarak vergi mükellefleri, genel olarak verginin tarhına esas alınan olaylar hakkında bilgi alma hakkına sahiptirler¹¹. Tarh edilen vergiye esas alınan olaylara ilişkin bilgilerin öğrenilmesi hakkı özellikle, vergi mükelleflerinin dosyaları inceleyemedikleri zaman önemli olmaktadır. Mükellefi bilgilendirme konusunda yapılan hatalar yapılan tarhiyat üzerinde kuşkular oluşmasına neden olacaktır.

Almanya'da vergi mükellefleri vergi denetimi aşamasında, denetim mükelleflerin işyerinde yapılacaksa, denetimin zamanını, konusunu ve denetim sonuçları ile ilgili başvuru haklarını içeren bilgilerin kendilerine bildirilmesini isteme hakkına sahiptirler¹². Denetim sırasında ortaya çıkartılan olaylar ve muhtemel sonuçları hakkında bilgi alma hakları vardır¹³. Vergi denetimi sırasında ortaya çıkan, ceza hukukuna göre suç oluşturan ve savcılığa bildirilen fiiller¹⁴ ile denetim devam ederken cezai işlemler de yapılması durumu¹⁵ hakkında mükellefler bilgilendirilmelidir. Ayrıca vergi mükellefleri denetim sırasında işbirliği yapmaya zorlanamayacakları ve cezai işlemler yapıldığında tarhiyatında mümkün olduğu konusunda bilgilendirilme hakkına sahiptirler¹⁶.

Vergi idarelerinin vergi mükelleflerini halihazırda var olan ya da gelecekte yapmayı planladıkları vergi konusuna giren işlemlerin vergisel sonuçları hakkında bilgilendirme

⁶ AO, m. 155, yazılı olarak yapılan tebligat, verginin türünü, miktarını ve kimin adına tarh edildiğini (m. 157(1) (f. 1), eğer tarhiyat için gerekli ise tarhiyatın dönemine (m. 119 (1)) ilişkin bilgileri içermelidir.

⁷ AO, m. 119 (3)

⁸ AO, m. 124 (3), m. 125 (1) ve (2)

⁹ AO, m. 157 (2)

¹⁰ AO, m. 121

¹¹ AO, m. 364

¹² AO, m. 196, 197 (1)

¹³ AO, m. 198

¹⁴ AO, m. 201

¹⁵ AO, m. 393 (1) bent 30

¹⁶ AO, m. 371(2) 1a

görevleri vardır. Bu hak vergi mükellefleri açısından “özelge” yoluyla bilgi edinme hakkıdır. Özelgeler vergi idaresi açısından bağlayıcılık taşırlar. Vergi mükellefi açısından ise gelecekle ilgili belirliliğin şimdiden sağlanması anlamına gelmektedir. Almanya’da özelgeler vergi kanunları hükümlerinin ifadesine dayanabileceği gibi, vergi idaresinin takdir yetkisine de dayanabilirler¹⁷.

Vergi mükelleflerinin özelge alabilmek için kapsamlı bilgileri¹⁸ özelge istedikleri makama vermeleri gerekmektedir. Vergi idarelerinin özelge konusunu oluşturan olayları kendiliğinden inceleme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Alman vergi sisteminde vergi mükellefleri, vergi denetimi sonrasında, ücretlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak ve genel konulardaki özelgeler yoluyla bilgilendirilme hakkına sahiptirler¹⁹. Vergi idaresi vergi mükellefi tarafından vergi kaçırmaya niyet edildiğini düşünürse ya da mükellef tarafından gerekli bilgiler tam olarak sağlanmaz ise özelge vermeyi reddedebilir. Özelgeler yalnızca vergi idaresini bağlamaktadır. Vergi mükelleflerinin özelgelere karşı başvuru hakları bulunmaktadır. Özelgeler, tamamı olmamakla birlikte, vergi idaresi tarafından yayınlanabilmektedir. Yayınlanan özelgelerle yayınlanmayanlar arasında bağlayıcılık bakımından farklılık bulunmamaktadır²⁰.

1.2 Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletlerinde vergi mükelleflerinin bilgi alma hakları ile ilgili kanuni düzenlemeler, Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu (The Freedom of Information Act), Özel

¹⁷ Sandler D and Fuks E (eds), *The International Guide to Advance Rulings* (1997 IBFD Publications BV); Eilers S and Schiessl M, Germany at 1. 1. 1, Aktaran, Daiber, a. g. m, s. 168

¹⁸ Mükellefin kendisi ile ilgili isim, adres ve vergi kimlik numarası gibi tam bilgileri, mükellefin içinde bulunduğu koşulların tam ve kapsamlı olarak belirtilmesi, başvuran mükellefin kendi hukuki düşüncelerini de içeren hukuki konuların ayrıntılı sunumu, vergi idaresinin özelge düzenlemek için istediği belirli hukuki sorunların somutlaştırılması, aynı konu ve aynı koşullar için başka bir maliye yetkilisinden özelge alınmadığının bildirilmesi, olayların değerlendirilmesi tüm bilgilerin gerçek olarak sağlayan bilgileri içermesi gerekmektedir. Friedhelm Jacob, *Advance Rulings*, (ET, November 1987, IBFD, Amsterdam), s. 351

¹⁹ AO, m. 204-207, *Alman Gelir Vergisi Kanunu* (Einkommensteuergesetz), m. 42 e

²⁰ Ruling Practice: A European Survey And Comparison , a. g. m

Hayatın Gizliliği Kanunu (Privacy Act) ve İç Gelirler Kodudur (Internal Revenue Code).

Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu kamuoyunun kamu kuruluşlarının kayıtlarına ulaşabilmesini teşvik etmek amacı taşımaktadır. Kanun kamu kurumlarına ait bilgileri üç sınıfa ayırmaktadır. Birinci sınıf bilgiler, Federal Kayıt Dairesi tarafından yayınlanması gereken belgelerdir. Bu sınıfta yer alan bilgiler federal kurumların genel kuralları ve düzenlemelerini içermektedir²¹. İkinci sınıf bilgiler, yürütme organı tarafından yayınlaması ve kamuoyuna açıklanması önerilen ya da kamunun incelemesi için elde edilebilir duruma getirmesi gereken bilgileri içermektedir. Bu bilgiler kurum kararları, politikaların ifadeleri ve çalışanların işlem yönergelerini kapsamaktadır²². Üçüncü sınıf bilgiler, kamu tarafından birinci ve ikinci sınıfta yer alan bilgiler gibi elde edilemeyenleri kapsamaktadır²³. Vergi beyannameleri ya da vergi beyannamelerinde bulunan bilgiler Bilgi Alma Özgürlüğü Kanununa konu olduğundan üçüncü sınıf içerisinde yer almaktadır. İç Gelirler İdaresi (Internal Revenue Service) bilgilerin açıklanması ile ilgili istisnalara dayanarak bilgi vermekten kaçınabilir²⁴. İç Gelirler İdaresi, Bilgi Alma Özgürlüğü Kanununu uygulayabilmek için usule ve maddi kanuna ilişkin düzenlemeler yapmıştır²⁵. Bu düzenlemeler, vergi beyannameleri ve beyanname bilgilerinin açıklanmasının Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunundan daha çok İç Gelirler Koduna göre yapıldığının düşünülmesine neden olmaktadır.

Vergi mükelleflerine ait vergi beyannameleri ve beyanname bilgilerinin açıklanması, vergi mükellefinin söz konusu açıklanmaya onay vermesi ile mümkün olabilir²⁶. Eğer

²¹ 5 U. S. C. & 552 (a) (1)

²² 5 U. S. C. & 552 (a) (2)

²³ 5 U. S. C. & 552 (a) (3)

²⁴ Genel olarak İç Gelirler İdaresinin Bilgi Alma Özgürlüğü Kanuna dayanarak bilgi vermekten kaçınabileceği istisnalar, 601. 701 (b) sayılı hazine tebliğinde yer alan istisnalar, ulusal savunma ya da dış politika için gizli kalması gereken bilgiler, İç Gelirler İdaresi çalışanlarının eğitimi ve birbirleri ile iletişimlerini düzenleyen içsel kurallar, kanunlarla açıklanmaktan istisna tutulan bilgiler, gizliliğe tabi olan ticari sırlar, ticari ve finansal bilgiler, kurumlar arasında ve kurum içerisinde iletişim için yapılan yazışmalar, açıklanmaları açık biçimde özel hayatın gizliliğinin belgesiz biçimde ihlali sayılan personel ve sağlık dosyaları, medeni, cezai, idari davalarda ve kamu denetimi işlemleri için hazırlanan araştırma kayıtları, sınama, işletme ya da koşulların belirlenmesi ile ilgili metaryaller ve coğrafi bilgileri içeren materyallerle ilgilidir.

²⁵ Regulations & 601. 701 ve 601. 702

²⁶ IRC & 6103 (c)

söz konusu bilgiler üzerinde üçüncü kişiler önemli çıkarlara sahip iseler²⁷, bunların bu kişilere açıklanması ve bu kişiler tarafından incelenmesi mümkündür. Vergi beyannameleri ve beyanname bilgilerinin mükellefin kendisi dışında söz konusu bilgiler ile ilgili önemli çıkarı bulunan kişilerin avukatlarına da, yazılı olarak yetkili kılınmış olmaları durumunda açıklanabilmesi mümkündür²⁸.

1946 tarihli Amerikan İdari Usul Kanunu, çıkarı bulunan tarafların kuralların hazırlanması sürecine katılımlarının sağlanması için tüm kamu kurumlarının, önerilen kuralları tebliğ etmesi²⁹ gerektiğini belirtmektedir. Söz konusu süreç İç Gelirler İdaresi tarafından aynı kanunda belirtilen tebligatın pratikte gereksiz ve kamu yararının aksine durumlarda uygulanmayacağı istisnasına³⁰ dayanılarak vergi mükelleflerinin acil açıklatıcı kuralları içeren kılavuzlar bekledikleri gerekçesiyle çoklukla kullanılmamaktadır.

Amerikan İç Gelirler İdaresi vergi mükelleflerini bilgilendirmek amacıyla çeşitli araçlar kullanmaktadır. Bunlar, birinci olarak, vergi mükellefleriyle ilgili belirli bir olaya ilişkin olarak vergi kanunlarının nasıl yorumlandığını gösteren Ulusal Büro tarafından vergi mükellefine ya da yetkili temsilcisine verilen yazılı tebliğlerdir (Ruling)³¹. İkinci olarak, vergi idaresince mükellefler, vergi idaresi çalışanları ve diğer ilgili kişilere bilgi ve kılavuzluk sağlamak için hazırlanan ve yayınlanan yorumlardır (Revenue Ruling)³². Üçüncü olarak vergi kodu ve diğer ilgili kanunlara göre vergi mükelleflerinin ya da diğer vatandaşların hak ve yükümlülüklerini etkileyen ya da herhangi birisinin hak ve yükümlülüklerini etkilememekle birlikte kamuoyu tarafından bilinmesi gereken usule ilişkin bilgilerin ifadesidir (Revenue Procedure)³³. Dördüncü olarak, Bölge Direktörleri tarafından mükelleflerin araştırmalarına karşılık olarak yazılı biçimde verilen ve özellikle emeklilik aylıklarının nitelendirilmesi, kar bölüşümü, hisse senetleri ve muaf

²⁷ Vergi mükellefinin kendisi, eğer mükellef tarafından bir ortaklığa servet transferi yapıldığında ortaklık üzerine vergi tarh edilmiş ise ortak ya da ortaklar, mükellefle ortak beyanname veriyorlarsa mükellefin eşi, mükellefin çocukları olarak bireyler ile basit ortaklıklar ve kurumlar yazılı olarak istekte bulunmaları halinde bu haktan yararlanabilirler. IRC & 6103 (e)

²⁸ IRC & 6103 (e) (1) (5) ve IRC & 6103 (e) (7)

²⁹ APA, 5 USC && 553 (b), 553 (c), 553 (e)

³⁰ APA, 5 USC && 553 (b) (A), 553 (b) (B)

³¹ Rev. Proc. 79-45, & 4. 04

³² Rev. Proc. 79-45, & 4. 07

³³ Rev. Proc. 78-24, 1978-2 CB 503, & 3. 02

olan organizasyonlarla ilgili konularda, Ulusal Büro tarafından bildirilen belirli ilke ve emsallerin uygulanması ile ilgili olarak mükellefin isteği üzerine verilen, bitmiş işlemlerin vergi karşısındaki durumuna ilişkin belgeleridir (Determination Letter)³⁴. Beşinci olarak, Ulusal Büro tarafından İç Gelirler Kodunun 401 ve 501(a) maddelerine göre hazırlanan mastır planın kabul edilebilirliğini dikkate alarak, emeklilik aylıkları, kar bölüşümü, hisse senetleri ve muaf organizasyonlar konularındaki görüşleridir (Opinion Letter)³⁵. Altıncı olarak Ulusal Büro ya da bölge direktörleri tarafından belirli konu ve olayları içermeksizin kanunların yerleşmiş yorumlarına ya da ilkelerine dikkat çekmek için yapılan ifadelerdir (Information Letter)³⁶. Yedinci olarak, bölge bürolarının, vergi mükelleflerinden gelen vergi indirimi ya da geri ödeme taleplerini düşünerek ya da vergi beyannamelerinin incelenmesi ile bağlantılı olarak Ulusal Bürodan istekte bulunması üzerine vergi kanunlarının, ilgili kanunların ve düzenlemelerin belirli uygulamaları ve yorumlanmaları konusunda hazırlanmış bilgiler ve kılavuzlardır (Technical Advice)³⁷.

Vergi mükellefleri vergi idaresinin kendilerine sağladığı bilgi edinme belgelerinin dışında ileride yapacağı işlemler ya da işlem tamamlanmış olmakla birlikte beyannamesi henüz verilmemiş olduğu işlemler için, ulusal Bürodan ya da bölge bürolarından, vergi idaresinin vergi kanunlarını yorumlamasının ve uyguladıkları politikaların beklenmeyen etkilerinden korumak için özelge sağlama hakkına sahiptirler. Vergi mükellefi tarafından yapılacak özelge istemi olayları, belgeleri ve ilgili diğer verileri içermelidir. Mükellef belirli tanımlamaları ileri sürmeksizin bilgi istemiş olsa bile başvuru, ilgililerin ifadelerini de içermelidir. Başvuru vergi idaresi ile mükellefin birlikte görüşme yapma isteğini de içerebilir³⁸. Vergi mükelleflerinin bu konuda yalnızca bir görüşme yapma hakları vardır. Fakat Ulusal Büro vergi mükelleflerini ikinci bir görüşme için davet edebilir. Birbirine zıt özelgeler oluştuğunda vergi mükellefleri özelge isteklerinden vazgeçebilirler. İzlemiş olduğu Politikanın gereği olarak İç Gelirler İdaresi bazı konularda özelge vermekten kaçınabilir³⁹.

³⁴ Rev. Proc. 79-45, & 4. 05

³⁵ Rev. Proc. 72-8, 1972-1 CB 716

³⁶ Rev. Proc. 79-45, & 4. 06

³⁷ Rev. Proc. 79-46, & 4. 04

³⁸ Rev. Proc. 79-45, && 9. 08, 9. 14.

³⁹ Servetlerin piyasa değerinin saptanmasına ilişkin tespitler, gelecekte belirsiz zamanda yapılması düşünülen varsayımlara dayalı durumlar ve işlemler, yetersiz iyi niyet içeren işlemler ya da amaç olarak

Vergi İdaresince hazırlanarak İç Gelirler Bülteninde yayınlanan bir özelge türü daha söz konusudur. Bu özelgelerin yukarıda açıklanan özelgelerden farklılığı, mükellefler, vergi idaresi çalışanları ve ilgili diğer kişilere yol gösterici olması için yayınlanmalarıdır⁴⁰. Mükellefin isteği üzerine verilen özelgelerle idarece hazırlanan özelgeler arasında, mükellefin güven duyacağı ve vergi idaresinin hükümsüz sayacağı konularla ilgili olarak önemli farklılıklar bulunmaktadır. Mükellef tarafından kendisi adına verilen özelgelere, kanuni olarak kazanılmış hak sayılmasa bile güvenle, özelge esas alınarak işlem yapılabilir⁴¹. Buna rağmen idarece hazırlanan özelgeler idarenin çalışanları üzerinde, yürürlükten kaldırılincaya kadar bağlayıcı olmaktadır⁴².

İç Gelirler Kodunda yapılan değişikliklerle oluşturulan Mükellef Hakları Bildirgelerinden birincisinde mükelleflerin bilgi alma hakkı ile ilgili iyileştirmeler yapılmıştır⁴³. Birinci Mükellef Hakları Bildirgesinde, tarhiyatların tebligat biçiminde yapılan değişikliklerle, mükelleflere daha fazla bilgi verilmesi yoluyla mükelleflerin vergi idaresinin tarhiyat sonucuna nasıl ulaştığı konusunda bilgilendirilmeleri sağlanmıştır. Yeterli bilgilendirmenin sonucu olarak, vergi mükelleflerine tarhiyat üzerine yapacakları davranışı belirleme konusunda kolaylık sağlanırken, aynı zamanda, vergilerle ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların azaltılması ve vergi sisteminin etkin olarak işletilmesi sağlanmaktadır⁴⁴. Mükelleflerin bilgi istemeleri durumunda vergi idaresi çalışanlarının kapasiteleri ölçüsünde yazılı olarak mükellefler verdikleri bilgilerin vergi idaresi için bağlayıcı olduğu⁴⁵ ve mükellef adına konulacak ek vergi ya da kesilecek cezanın vergi mükellefinin vergi idaresine yeterli bilgi sağlama yükümlülüğündeki hatasına dayanmaması gerektiği hükmü getirilmiştir⁴⁶.

verginin düşürülmesine yönelik işlemler, önerilen işlemlere karşılık olmayan planlar, işletmelerin özelgelerin hemen sağlanmaması durumunda zor durumda kalmaması söz konusu ise ve koşulların son düzenlemeler tarafından tamamen kavranmaması durumunda vergi idaresi özelge vermekten kaçınabilir. **Rev. Proc 81-10**, 1981-1 CB 647

⁴⁰ **Rev. Proc. 78-24**, & 4. 07

⁴¹ **Rev. Proc. 79-45**, & 17. 05, && 17. 06

⁴² Boris I. Bittker, **Fundamentals Of Federal Income Taxation** (Warren, Gorham & Lamont, Bostan, New York, 1983),s. 38-21

⁴³ **Taxpayers Bill Of Rights-1** & 6228, İç Gelirler Kodunun değişen maddeleri 7522 (a) ve 7522 (b),

⁴⁴ Greenbaum, a. g. m, s. 350

⁴⁵ **Taxpayers Bill Of Rights-1** değiştirdiği maddeler, IRC & 6404 (f) ve IRC & 6404(f) (2) (A)

⁴⁶ **Taxpayers Bill Of Rights-1** değiştirdiği maddeler, IRC & 6404 (f) (2) (B)

1.3. Avustralya

Avustralya’da vergi mükelleflerinin bilgi alma hakları başlıca iki biçimde gerçekleşmektedir. Birinci olarak 1982 tarihli Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu (Freedom Of Information Act) ile sağlanan ve genel bir vatandaş hakkı olarak kamu kurumları ve bunlara bağlı kuruluşların ellerinde bulunan bilgileri isteme hakkıdır. Bu hak vergi mükellefleri tarafından özellikle vergileme süreçlerinden sonra sıkça kullanılmaktadır. Örneğin kendisi adına vergi tarh edildikten sonra itiraz etmeyi düşünen mükellef, vergi idaresinin işlemine esas aldığı ayrıntıların kendisine açıklanmasını isteyebilir. İkinci olarak ise, Avustralya Vergi İdaresince (Australia Tax Office) vergi kanunlarının uygulanması hakkında özelgeler yoluyla sağlanan bilgi isteme hakkıdır.

Avustralya Vergi İdaresi Mükellef Şartında (The Taxpayers’ Charter) vergi mükelleflerine, vergi işleri ile ilgili olarak alınan kararları ilgililere açıklamayı ve hukuka uygun olarak vergi idaresinin elinde bulunan vergi mükellefi ile ilgili bilgilere ulaşma hakkını taahhüt etmektedir. Mükellef Şartı kanuni gücü olmayan bir belgedir. Bununla birlikte bilgilere ulaşma hakkına ilişkin bu taahhüt, Avustralya’nın dahil olduğu hukuk sistemi içerisinde kamu kurumlarının aldıkları kararların nedenlerini gösterme zorunluluğu olmaması nedeni ile önem taşımaktadır⁴⁷.

Bunun yanı sıra vergi mükellefleri Bilgi Alma Özgürlüğü Kanununa dayanarak kamu kuruluşlarının elinde bulunan bazı bilgilere ulaşma hakkına sahiptirler. Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu vergi mükelleflerine sağladığı yardımın yanında vergi idaresinin politika ve uygulamalarının incelenmesini ve çalışmalarını kontrol edilmesini sağlamaktadır. Kanunun 9 uncu bölümüne göre vergi idaresinin, karar alırken ya da kanunda öngörülen herhangi bir düzenlemeye göre işlem yaparken, herhangi bir kişinin hakları, yükümlülükleri hakkındaki önerileri içeren belgeleri kamuoyunun almalarına ve incelemelerine olanak verecek biçimde bulundurması gerekmektedir. Kanun 11 inci bölümü ile herkese kamu kurumlarının elinde bulunan belgelere, eğer istisna kapsamında değillerse, ulaşma hakkı tanımıştır. Kanunun 4 üncü kısmında 17 istisna yer almaktadır. Bu istisnalardan 36, 37, 40 ve 42 inci bölümlerinde yer alanlar vergi

⁴⁷ Karen Wheelwright, *Taxpayers’ Rights In Australia* (Taxpayers’ Rights An International Perspective, Editor Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998), s. 73

mükelleflerinin vergi idaresinin elinde bulunan bilgileri araştırması ile ilgilidir. 36 ıncı bölüm iç çalışma belgeleri ile ilgilidir. Bu istisna bakanlıkların ve diğer kamu kurumlarının fonksiyonları içerisinde yer alan görüş, bilgi ya da öneri şeklindeki niyetleri içeren ve açıklanmaları kamu yararına aykırı bulunan belgeleri korumaktadır. Mahkemeler 36 ıncı bölümdeki istisnanın kapsamına söz konusu belgelerden yüksek derece karar alma ve politika oluşturma ile ilgili olanlarını alma eğilimindedir. 37 inci bölüm belgelerin açıklanmalarının kanun ihlallerinin incelenmesine zarar vermesi ve 40 ıncı bölüm, vergi idaresi tarafından yapılacak inceleme ve denetime zarar verebileceği düşünülen belgelerin açıklanmasını istisna kapsamına almaktadır. Söz konusu istisna, vergi idaresinin vergi mükelleflerinin belgelere ulaşma hakkını engellemek istediğinde çokça başvurduğu bir istisnadır. 42 inci bölüm ise avukatlar ve müşterileri arasında söz konusu olan “hukuki uzmanlık imtiyazına” ilişkindir.

Vergi mükelleflerinin bilgi alma yollarından ikincisi içerisinde yer alan özelgeler daha fazla bilgi sunmaları ve diğer ülkelere göre daha fazla belirlilik sağlamaları nedeniyle dünyadaki en gelişmiş özelge sistemi olarak kabul edilmektedirler⁴⁸. Özelgeler sistemi kamuya yönelik olarak yapılan özelgeler ve kişilere yönelik olarak yapılan özelgeler olmak üzere iki türdür. Kamuya yönelik olarak yapılan özelgeler, vergi idaresi yöneticilerince, bir vergi kanunu ya da vergi kanunlarındaki birtakım düzenlemelerin herhangi bir kişiye ya da sınıfa ya da herhangi bir düzenlemenin bir kişiye ya da sınıfa nasıl uygulanacağını belirlenmesi ile ilgilidir⁴⁹. Bu tür özelgeler kendilerine uygun olan mükelleflerce esas alınarak işlem yapıldığında, daha sonra mahkemeler tarafından yanlış sayılsalar ya da yasama organınca ortadan kaldırılsalar bile mükellefleri korumaktadırlar. Belli bir vergi mükellefine yönelik olarak hazırlanan özelgeler ise, vergi mükelleflerince vergi idaresinin belirli bir konudaki takdir yetkisini nasıl kullanacağı ya da mevzuatın herhangi bir hükmünü nasıl yorumlayacağını öğrenmek amacıyla kullanılmaktadır. Vergi idaresi vergi mükellefinin isteği üzerine verilen özelge ile bağlıdır. Bununla birlikte, kendi istemi üzerine özelge verilen mükellef özelgeyi

⁴⁸ Wheelwright, a. g. m, S. 70

⁴⁹ TAA, Alt Bölümler 14ZAAE, 14ZAAF, 14ZAAG

dikkate almaz ve verginin eksik hesaplanmasına neden olursa, eksik hesaplanan verginin % 25 i kadar ceza ödemekle yükümlü tutulmaktadır.

Vergi İdaresi Kanununun (TAA) VC bölümüne göre özelgelere karşı dava açılabilir. Buna rağmen söz konusu itirazlarla ilgili hukuki ilkeler mahkemelerce henüz tarif edilmemiştir. Mahkemeler dava açılması yerine özelgeleri hazırlayan idareye geri gönderilerek üzerinde daha fazla düşünülmesi gerektiği görüşündedirler⁵⁰. Bununla birlikte Federal Mahkeme, özelgelere karşı mükelleflerin itirazlarının dinlenmesinde Vergileme İdaresi Kanununa (TAA) göre vergi idaresi, ilgili düzenlemeleri belirleyen özelgesinde tanımlananlardan başka olayları göz önüne alma yetkisine sahip değildir. Özelgelere karşı yapılan itirazlar pratikte pek tatmin edici sonuçlanmamaktadır. Kamuya yapılan özelgeler için itiraz hakkı olmamakla birlikte özelgenin hazırlanmasından önce bazı görüşler dikkate alınmaktadır⁵¹.

Kuramsal olarak özelge sisteminin vergi mükellefleri için başta vergi idarecilerinin vergi kanunlarını nasıl uyguladıklarını öğrenmek gibi avantajları olmasına rağmen, uygulamada daha fazla belirliliğin ve doğruluğun gerçekleşmediği görülmektedir. Vergi idaresinin bağlayıcı özelgeler vermesi idari olarak etkin bulunmaktadır. Bununla birlikte özelgelerin kanun hükmünde görülmesi ve idarecilerin yasama fonksiyonunu üstleniyor gözükmeleri tehlikesi söz konusudur. Ancak hiçbir zaman vergi idaresince verilen bir özelge ya da yapılan bir işlem yargı organları tarafından kanunların doğru yorumlanmasını engellemez. Çokça tartışılan bir görüşe göre, Avustralya Vergi İdaresinin özelgeler konusundaki karar alma gücünü kazanılmış hak olarak algılayıp kullandığı ve duruma olası bir çözümün özelgelerin bağımsız bir karar mercii tarafından yapılması gerektiğidir⁵².

1.4. Kanada

⁵⁰ CTC Resources NL v FCT (1994), Wheelwright, **a. g. m.**, s. 71

⁵¹ FCT V McMahon Oct 1997, Wheelwright, **a. g. m.**, s. 71

⁵² Wheelwright, **a. g. m.**, S. 72

Kanada Gelir Vergisi Kanunu vergi idaresine, yapılan tarhiyatın ayrıntılarını bildirme yükümlülüğü getirmemiştir. Bununla birlikte, vergi mükellefleri tarhiyata esas alınan olayları ve varsayımları öğrenme hakkına sahiptirler. Johnson v MNR davasında mahkeme, vergi idaresince tarhiyata esas olarak alınan ya da esas teşkil ettiği varsayılan olayların aksini kanıtlama yükümlülüğünün mükellefin üzerine doğduğuna karar verdikten sonra, vergi idarecilerinin tarhiyata esas alınan ya da esas varsayılan olaylara ilişkin tüm bulguları ve ilgili kanun hükümlerini açıklamak yükümlülüğü altında olduğuna karar vermiştir. Açıklamanın kapsamının ne olacağı belirsizdir ve temel bilgilere ilişkin hükümlerin açıklanması yeterli gözükmemektedir⁵³.

Özel Hayatın Gizliliği Kanunu (Privacy Act) ve Bilgiye Ulaşma Kanununa (Access To Information Act) göre bir vergi mükellefi vergi idaresinin elinde bulunan kayıtlara ulaşma hakkına sahiptir. Gelir Vergisi Kanununun 241 inci bölümüne göre bilgilerin gizliliği ve 232 inci bölümüne göre avukat müşteri ilişkisine ilişkin bilgiler gibi konularda vergi mükelleflerinin bilgiye ulaşma hakkı sınırlandırılmıştır. Bununla birlikte vergi mükellefleri, vergi idaresinin elinde bulunan kurum içi rapor ve çalışmaları da içerecek biçimde kendilerine ait tüm dosyayı isteyebilirler.

Vergi mükelleflerinin haklarının vergi idaresince ifadesi olan Mükellef Hakları Bildirgesi (Declaration Of Taxpayers' Rights), mükellefleri Gelir Vergisi Kanunu hakkında tam ve güncel bilgi alabilecekleri konusunda bilgilendirmektedir. Hükümet vergi mükelleflerine bilgiyi çeşitli yollarla sağlamaktadır. Maliye Bakanlığının kanunlaşması için önerilen ya da biçimlendirilen mevzuata ilişkin teknik ya da açıklayıcı notları önemli kaynaklar arasındadır⁵⁴.

⁵³ Johnson v MNR, (1948) CTC 195;(1948) 3 DTC 1182 (SCC). Jinyan Li, **Taxpayers' Rights In Canada** (Taxpayers' Rights An International Perspective, Editor Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998), s. 100

⁵⁴ Diğer önemli kaynaklar, House Of Commans'da mevzuatı tanıtan Ways Of Means'in tebliğleri, parlâmentodaki tartışmalar ve komitelerdeki görüşmeler ve raporlar, vergi reformları üzerine hazırlanan White Papers'lar ve Maliye Bakanlığının basın açıklamalarıdır. Bu kaynakların yayınlanması yalnızca bilgilendirme amacına yöneliktir ve mevzuatın resmi yorumu olmamaktadır. Fakat, pratikte bu kaynaklar, özellikle teknik ve açıklayıcı notlar mevzuatın neye niyet ettiği konusunda önemli bakış açısı sağlamaktadır., Li, a. g. m, s. 101

Kanada vergi mükellefleri açısından da, vergi idaresinin belirli işlemlere ya da niyet edilen işlemlere ilişkin hükümleri nasıl yorumladığının yazılı ifadesi olan özelgeler önemli bilgi alma araçlarındandır. Özelgeler verilmesinde vergi mükelleflerine bilgi alma hakkı dışında, vergi sistemindeki beyan üzerine tarh yönteminin yerleştirilmesini sağlamak, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki iyi ilişkilere katkıda bulunmak, işlemler yapılmadan önce belirliliğin sağlanması, kanunların uygulanmasında daha fazla tutarlılığın sağlanması, anlaşmazlıkların ve uyuşmazlıkların en aza indirilmesi ve daha koordine bir vergi sistemine ulaşılması gibi amaçlar da yer almaktadır. Özelge sistemi esas olarak vergi idaresinin takdir yetkisine dayanmaktadır. 30 Aralık 1996 tarihinde yayınlanan Bilgi Genelgesinde özelgelerle ilgili genel esaslar ortaya konulmuştur. Buna göre, vergi idaresi kanuna uygun olarak kendisini özelgelerle bağlamaktadır ve belirlenen süre boyunca özelgeler geçerliliğini sürdürmektedir. Benzer biçimde özelgelerin mahkemelerin vergi idaresinin özelgelerle yaptığı yorumu değiştirdiği tarihe kadar vergi idaresini bağladığı kabul edilmektedir. Bununla birlikte söz konusu Bilgi Genelgesinin kanun gücü bulunmaması dolayısıyla bağlayıcılığı söz konusu değildir. Yine aynı genelgeye göre özelgeler geçersiz ya da hükümsüz ilan edilmemişse vergi idaresini bağlamaktadır. Özelge, mükellef tarafından önerilen işleme ilişkin olaylar eksik ya da yanlış bildirilmiş ise geçersiz sayılabilir. İşlemlerin ya da işlemler dizisinin tamamlanmaması ya da vergi idaresinin vermiş olduğu özelgenin hatalı olduğuna karar vermesi özelgeyi hükümsüz kılabilir. Genel olarak bu hükümsüz sayılma geriye yürümez. Özelgeler aynı zamanda zamanla sınırlandırılmışlardır. Önerilen işlemler belirlenen zaman sınırı içerisinde tamamlanamazsa ve mükellef özelgenin geçerliliğinin devam ettiğine ilişkin vergi idaresinden onay almazsa, özelgenin vergi idaresi açısından bağlayıcılığı söz konusu değildir⁵⁵.

1.5. Hollanda

Hollanda'da genel olarak kamu idarelerinin ellerinde bulunan bilgi ve belgelere ulaşma hakkı 9 kasım 1978 tarihinde kabul edilen 55/581 sayılı (Wet Openbaarheid Van Bestuur (WOB)) kanunla sağlanmaktadır.

⁵⁵ Li, a. g. m, s. 104

WOB'a göre bilgi alma hakkı, aksini geçerli kılacak iyi bir neden yoksa “ vatandaşlar tarafından belgelere kaydedilen herhangi bir yürütme organı tasarrufuna ulaşılabilmelidir” ilkesine dayanmaktadır. Kanun, bilgilere ve belgelere ulaşabilme ilkesinin sınırları 4 üncü maddesinde sayılmıştır⁵⁶.

Bilgi yönetim tarafından istek üzerine verilmektedir. İstek, özel olarak istenen ve yönetime ilişkin konuyu işaret etmelidir. İstek yönetime ulaştıktan sonra yönetim, isteğin belirtilen vergi konusu ile ilgili olup olmadığını belirleyerek isteği tam olarak ya da kısmi olarak yerine getirebilir. İstenen belgenin verilmesi kararlaştırıldığında, belgenin tam bir kopyası verilebilir, güncel dokümanların incelenmesine izin verilebilir, belge içeriğinin özeti ya da özü sağlanabilir ya da sözlü olarak bilgi verilebilir. Bilginin verilme biçiminin seçimi genel olarak bilgi isteyeninin seçimine bağlı olmaktadır. Bununla birlikte Yüksek Mahkeme (Raad Van State) bireylerin sözlü olarak bilgi aldıktan sonra belgelerin kopyalarını alma haklarının olmadığını ifade etmiştir⁵⁷.

WOB ile ilgili vergi konularında Yüksek Mahkeme önüne uyuşmazlık ilk defa 1982 yılında gelmiştir. Bu dava vergi borçlarının iyileştirilmesi için yol gösterici işlemleri içeren karara ilişkindir. Bakanlık (g), (i) ve (k) bentlerindeki istisnalara dayanarak bilgi vermeyi reddetmiştir. Yüksek Mahkeme iki tarafın çıkarlarını karşılaştırarak bilgi isteyen tarafın bilgiyi gözden geçirme hakkına sahip olduğu kararına varmıştır⁵⁸. Bu

⁵⁶ Bunlar idarenin iç işlemleri ile ilgili bilgilerden (a) henüz bitirilmemiş ya da bitirilmekle birlikte konular hakkında eksik ya da yanıltıcı bilgiler verebilecek konulara ilişkin bilgiler, (b) kamu kurumları çalışanlarının kişisel görüşleri (bilgiyi kapsayan tüm dokümanlar açısından) (c) Krallık ile ilgili işlemler (d) içeriği itibarıyla devletin güvenliğine zarar verebilecek bilgiler (e) şirketler ya da bir endüstri grubu tarafında güvene dayanılarak devlete verilen bilgilerdir. Bu istisnalar mutlak ve kişinin gerçekten çıkarının olup olmadığının göz önüne alınması söz konusu değildir. Bununla birlikte aşağıdaki istisnalar söz konusu olduğunda karşılıklı çıkarların; kişilerin çıkarlarının korunması için bilgi almaya çalışanlarınki ile dengelenmesi gerekmektedir. Bu istisnalar (f) Hollanda ve diğer ülkeler arasındaki ilişkiler (g) Devlet ve diğer hükümet kurumlarının ekonomik ve finansal çıkarları (h) cezai olayların soruşturulmasında ve önlenmesinde (i) Hükümetin eylemleri ile yapılan soruşturma, kontrol ve gözetlemeler (j) bireylerin özel hayatı ve (k) üçüncü kişilerle olduğu gibi taraflar için eşit olmayan avantajların önlenmesi ile ilgili bilgilerdir

⁵⁷ Beukers-van Dooren, “Access to Information in the Netherlands” (ET, Amsterdam, September 1986, IBFD.), s. 282

⁵⁸ R v S, 10 Mayıs 1982, A-1. 1018 (1981), Dooren, a. g. m, s. 283

davadan sonra bilgiye ulaşma hakkı ile ilgili WOB'a dayanan bir çok dava söz konusu olmuştur⁵⁹.

Sonuç olarak, Bilgi Alma Kanunu Maliye Bakanlığının çalışmaları hakkında vergi mükelleflerine, özellikle kendileri ile ilgili raporların üzerindeki sis perdesinin ortadan kalkmasına neden olarak daha fazla bilgi edinme olanağı sağlamaktadır. Kanunun sağladığı en önemli gelişme vergi mükellefleri ile ilgili denetim raporlarının bir kısmının derhal verilmesi olmuştur. Ancak denetim raporlarının, denetim elamanının görüşlerini içeren kısmı hala gizli tutulmaktadır⁶⁰.

Hollanda'da vergi idaresinin vergi mükelleflerine özelgeler sağlamak konusunda kanuna dayanan bir yükümlülüğü olmamasına rağmen, vergi idaresinin izlediği politikanın gereği olarak uzun yıllardır vergi mükelleflerine özelgeler sağlanmaktadır⁶¹.

Hollanda'da özelgeler 7 gruba ayrılmıştır. Eğer mükellefin yapmayı planladığı işlemler söz konusu 7 grup içerisindeki özelgelerin kapsamındaysa, vergi mükellefleri

⁵⁹Maliye Bakanlığının kayıtlı bulunan tüm kararlarına ilişkin fihristin verilmesine ilişkin istek, fihristin yürütme organına ilişkin bir konu olmadığı gerekçesi ile reddedilmiştir (R v S, 22 kasım 1982, A-1, 1123 (1981)). Yine yukarıda belirtilen fihriste kayıtlı bulunan tüm belgelerin verilmesine ilişkin istek Maliye Bakanlığınca, bilgi sisteminin tüm istenen tüm belgelerin verilmesine izin vermediği fakat belgelerde yer alan her hangi bir bilgiye ilişkin isteğin karşılanabileceğini belirterek reddedilmiştir. Yüksek Mahkeme bu kararı ve daha ileri giderek 67 inci maddenin Bakanlık tarafından bir kararın bir grup insanı ilgilendirmesi durumunda kullanılmasını geri çevirmektedir. Bakanlık Genel Vergiler Kanununun 67 inci maddesini kullanmak istediğinde bunu, WOB'da belirlenen sınırlandırmalara göre yapması gerekmektedir. Ve Bakan tarafından verilen herhangi bir karar Yüksek Mahkeme tarafından gözden geçirilmeye konudur. Bu yargılama bu davayla ilgili gelir vergisini dikkate alan 11 gizli kararın 5 inin açıklanması ile sonuçlanmıştır (R v S, 26 temmuz 1984, A-1, 1040 (1982)). Kurumlar Vergisi Kanunun Bakanlığının kayıtlı bulunan tüm kararlarına ilişkin fihristin verilmesine ilişkin istek, fihristin yürütme organına ilişkin bir konu olmadığı gerekçesi ile reddedilmiştir (R v S, 31 temmuz 1984, R01.83. 1407). Devlet denetmenleri tarafından hazırlanan denetim raporunun bir kopyasının işletme sahibine verilmesine ilişkin istek Bakanlık tarafından Genel Vergiler Kanununun 67 inci maddesine dayanılarak reddedilmiştir. Bakanlık söz konusu bilginin istenmesinin denetim elemanlarının görevlerini yapmalarına engel olacağı görüşünü ileri sürmektedir. Yüksek Mahkeme bu durumu kabul etmemiş ve Genel Vergiler Kanununun 67 inci maddesinin yalnızca üçüncü kişilere uygulanması gerektiğini ifade ederek, söz konusu maddenin uygulanmasını sınırlandırmıştır. Bununla birlikte raporların bir kısmı açıklanabilir bulunmaktadır. Raporların diğer kısımları (g), (h), (i) ve (j) şıklarındaki istisnalara dayanılarak gizli kalmaktadır. (R v S, 22 kasım 1982, A-1. 0776 (1981), 31 temmuz 1984, R01.83.037 ve 7 mayıs 1986, R01.84.2633). Belirli bireysel vergi konularını içeren Maliye Bakanlığı kararlarını içeren tüm belgelerin istenmesine ilişkindir. İstek (b) şıkkına dayanarak kabul edilmemiştir (R v S, 31 temmuz 1984, R01.83.0572). Mali Bilgiler ve Cezai Suçlar İnceleme Servisince hazırlanan raporlarla ilgili olarak denetim sırasında yapılan istek (g) ve (i) şıklarına dayanarak reddedilmiştir (R v S, 27 mayıs 1986, R01.85.1588), Dooren, a. g. m, s. 282. 283

⁶⁰ Dooren, a. g. m, s.284

⁶¹ Theodoor Huiskes, " Ruling Policy Revised ", (ET, Amsterdam, , IBFD, July 1995), s. 237

işlemlerinin ilgili özelgelere uygun olduğuna ilişkin vergi idaresinden onay alabilirler. Eğer vergi mükelleflerinin işlemleri standart özelgelerin kapsamı dışında ise, kendi özel koşullarına uygun özelge hazırlanması için istekte bulunabilirler. Bu tip özelgeler özelge komitesinden ön onay alındıktan sonra özelge müfettişliğince hazırlanmaktadır. Vergi mükelleflerinin yapmış oldukları özelge istekleri, Hollanda vergi kanunları, içtihat hukuku ve vergilerle ilgili kararların kapsamı içerisinde olmalıdır. Bakanlık tarafından hakkın kötüye kullanıldığı yerde ve özelgenin anlaşma taraflarının diğer tarafa karşı dürüst davranma zorunluluğunu ifade eden iyi niyetle çeliştiğinde özelge verilmemektedir⁶².

Genel Vergiler Kanununun 67 inci maddesi bireysel özelgelerin isimsiz bile olsa yayınlanmasını gizlilik hükümleri nedeniyle yasaklamaktadır. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı, Yüksek Mahkemenin 7 Temmuz 1994 sayılı kararına⁶³ dayanarak özelgelerin isimsiz olarak yayınlanabileceğine karar vermiştir.

Özelgeler iyi niyet ilkesi ile hem vergi idaresini hem de vergi mükelleflerini bağlamaktadır. Özelgelerin bağlayıcılığı, hukuka aykırı olmadıkları sürece ve esas alınan kanunlar değişmedikçe 4 yıllık süre ile sınırlıdır . Ancak bu süre gerektiğinde ve kanunlar değişmediğinde bir 4 yıl daha uzatılabilir. Vergi mükelleflerinin özelgelere karşı itiraz ve dava açma hakkı bulunmamaktadır. Özelgeler genellikle talepte bulunulduktan sonra bir ay içerisinde elde edilebilmektedir. Özelgelerin vergi mükellefleri açısından herhangi bir maliyeti söz konusu değildir. Yayınlanan özelgelerle yayınlanmayan özelgeler arasında bağlayıcılık yönünden farklılık bulunmamaktadır⁶⁴.

1.6. Fransa

Genel olarak Fransız İdare Hukukunda bireylere usule ilişkin haklar sağlamasından daha çok idarenin yaptığı eylem ve işlemlerin kanuniliği üzerinde durulmuştur. İdarenin faaliyetlerinin, bu faaliyetlerden etkilenen tarafların çıkarlarına karşı etkileri olması

⁶² Huiskes, a. g. m, s. 237, 238

⁶³ R v S, 7 temmuz 1994,R01.92.3076, Huiskes, a. g. m, s. 238

⁶⁴ Ruling Practice: A European Survey And Comparision, a. g. m, s. 61

durumunda, hukukun genel ilkesi olarak var olan usul ve temel suçlamalar hakkında, ilgili tarafların bilgilendirilmesi için ilgili dosyaları inceleyebilmelerini ve durumunu değerlendirebilmesini sağlamak amacıyla da gerekli tedbirlerin alınması gerektirmektedir.

13 temmuz 1978 tarihinde yürürlüğe giren kanun, dosyalara ulaşma hakkını düzenlemektedir. Kanuna göre isteyen kişiler kendileri ile ilgili ya da kendileri adına düzenlenmiş dosyalardaki belgelerin içeriklerini bilme hakkına sahiptirler. Diğer taraftan belgeler belirli bir kişiye ilişkin değilse herkes tarafından incelenebilir. İncelenmek istenen söz konusu belge ile belirli bir ilginin olduğunu kanıtlamak gerekmemektedir.

Kanunun 6 ıncı maddesi, hükümetin resmi toplantıları, devlet sırları, gümrük ve vergi işlemlerine ilişkin araştırma dosyaları ile ilgili istisnaları içermektedir. Bireylerin çıkarları istisnaların sınırlandırılmasına dayandırılmaz. Bununla birlikte bireyler, kendi özel hayatı, ticari sırları ve sağlığı ile ilgili bilgileri içeren dosyalara ulaşmaktan alıkonulamaz. Eğer yetkililer ulaşmak istenen belgeleri sağlamayı reddederlerse, ilgili kişiler tam olarak belirlenen zaman sınırları içerisinde İdari Belgelere Ulaşma Komisyonuna (Commission d'accès aux documents administratifs) başvurabilirler.

Belgelere ulaşma hakkı 28 kasım 1983 tarihli kararname ile güçlendirilmiştir. Son olarak 6 Ocak 1978 tarihli Kanunun da bilgi alma hakkı konusundaki önemine değinmek gerekmektedir. Söz konusu kanun sürekli olarak idari kararlarla ilgili olmasa da, bilgi işlem ortamlarında saklanan bireylerle ilgili bilgilere ulaşma hakkını düzenlemektedir. Kanunun 34 ve 35 inci maddelerine göre bireylerin yalnızca bilgi alma hakkı değil aynı zamanda kendileri ile ilgili yanlış ve tarihi geçmiş bilgileri düzeltilmesini isteme hakları da bulunmaktadır. Yetkililer yanlış ya da tarihi geçmiş olan bilgileri herhangi bir talep olmaksızın kendi kararları ile de düzeltebilirler.

11 Temmuz 1979 tarihli kanun ile tüm kamu idarelerinin aldıkları kararların bildirilmesi ile ilgili olarak idarenin olaylara ve yasal durumlara ilişkin temel alınan konuları içeren yazılı neden bildirme görevleri bulunmaktadır. Bildirilen neden açık ve tam olmalıdır.

Fransa’da vergi mükelleflerine daha fazla belirlilik sağlamak için özelgeler yoluyla bilgi alma hakkı sağlanmaktadır. Özelgeler, Maliye ve Ekonomi Bakanlığının ön onayına bağlı olarak vergi teşvikleri konusunda, vergi yasalarının ihlalinin söz konusu olup olmadığına ilişkin ve vergi yetkilileri ile Parlâmento üyelerine sorulan sorularla ilgili olarak düzenlenebilmektedir. Diğer ülkelerle karşılaştırıldığında çok yaygın olarak kullanılmayan özelgelerden vergi teşvikleri ile ilgili olanlarının hukuki temelini Genel Vergi Kodu oluşturmaktadır. Diğerlerinin her hangi bir yasal temeli olmamakla birlikte Parlâmento üyelerine sorularla ilgili özelgeler parlâmento kuralları içerisinde yer almaktadır. Vergi mükellefleri kanuni gereklilikleri yerine getirdiklerinde ve vergi yetkililerince belirlenen kurallara uyduklarında özelge alma hakkına sahiptirler. Buna karşılık vergi mükelleflerinin kanuni gereklilikleri yerine getirmedikleri durumlarda, devir ve temlik fiyatlaması konusundaki özelgeler ve bazı vergi avantajları sağlamaya yönelik özelge istekleri reddedilmektedir.

Vergi teşvikleri ile ilgili özelge istekleri belirli bir formun doldurulması ile Vergi Bölge Yöneticilerine, diğerleri ise genel olarak yazılı olmakla birlikte bazı durumlarda sözlü olarak Vergi Politikası Bölümüne yapılmaktadır.

Vergi teşvikleri ile ilgili özelgeler vergi mükellefleri, vergi idaresi ve mahkemeler açısından bağlayıcılık taşırlar. Vergi idaresi ve parlamentoya sorulan sorularla ilgili özelgelerden hükümetçe cevaplandırılarak yayınlananlar da bağlayıcılık taşırlar. Bununla birlikte vergi idaresince cevaplandırılanlar eğer yayınlanmışlarsa kendileri açısından bağlayıcıdır. Diğer özelgeler ise bağlayıcı değildir. Vergi mükellefleri yalnızca vergi teşvikleri ile ilgili olan özelgelere itiraz etme hakkına sahiptir⁶⁵.

1.7. İngiltere

İngiltere’de mükellefleri bilgilendirmek üzere vergi idaresi üzerinde bulunan bilgi verme yükümlülüğü Mükellef Şartında (Taxpayer’s Charter) yer almaktadır. Söz

⁶⁵ Ruling Practice: A European Survey And Comparision, a. g. m, s. 61

konusu yükümlülüklerden birisi vergi mükelleflerine hak ve yükümlülüklerini anlamalarına yönelik yardımda bulunmaktadır.

İngiltere’de vergi mükelleflerine bilgiler çeşitli biçimlerde sağlanmaktadır. Bunlar, bakanların uygun bulması ile yasanın dar anlamı ile vergi borcunda herhangi bir azaltma hakkı bulunmayan kişilerin vergi borcunun azaltılması sonucunu doğuran yayınlanmış resmi ifadeleri içeren ayrıcalıklar (Extra-Statutory concession), vergi idaresince kanunların belli bir alanda uygulanması ve ne anlam ifade ettiği ile ilgili yayınlanan ifadeleri, vergi idaresince kamuoyunun çıkarlarında ya da uygulamada bir değişiklik yapacağı düşünülen, niyet edilen vergi ile ilgili değişiklikler konusunda yapılan basın açıklamaları, teknik konularla ilgili olarak vergi uygulamacılarına vergi idaresinin görüşlerini içeren aylık olarak yayınlanan broşürler, vergi idaresinin kendi çalışanlarına yönelik olarak hazırladığı işlem yönergelerini yayınlayarak vergi idaresinin nasıl çalıştığı konusunda mükellefleri ve uygulamacıları bilgilendirdiği kılavuzlar, Mükellef Şartının sonucu olarak yayınlanan ve vergi idaresinin işlerinin belirli bir bölümünü nasıl gerçekleştirdiğini, standartları ve vergi mükelleflerinin haklarını ortaya koyan uygulama kodlarıdır.

İngiltere’de vergi mükelleflerinin genel anlamda vergi idaresince sağlanan bilgi alma haklarının yanısıra belirli işlemler ile ilgili olarak bilgi almaları da mümkündür. Temel olarak vergi mükellefleri beyannamelerinin hazırlanması, vergileri ile ilgili geri ödemeleri ve itiraz hakları gibi konularda bilgi alma hakkına sahiptirler. Uygulamada söz konusu bilgiler bireyler için kurumlarda geçerli olan biçimin aksine sınırlandırılmıştır. Bununla birlikte belirli işlemlerin uygulanması ile ilgili olarak vergi kanunlarının nasıl yorumlandığı konusunda çeşitli biçimlerde bilgi almak mümkün olmaktadır⁶⁶.

⁶⁶ Ian Saunders, *Taxation Judicial Review and Other Remedies* (Chichester, John Wiley & Sons, 1996), s. 33-35

Beyan üzerine tarh yönteminin kabul edilmesinden sonra, vergi idaresi danışma belgesi olarak, işlemler yapıldıktan sonra beyannamelerin hazırlanması sırasında vergi mükelleflerince bilgi alınabilecek genel tebliğler hazırlamaya başlamıştır. Daha sonra vergi idaresince tebliğde belirtilen görüşün hatalı olduğu ifade edilse bile, vergi idaresi tebliğ ile bağlıdır. Bununla birlikte, vergi mükellefleri kendileri için olumsuz olan tebliğlerle bağlı değildir. Beyannameler doldurulduktan sonra bile vergi idaresine tebliğin içeriği ile ilgili olarak itiraz edilebilmektedir.

İngiltere’de kanunla, vergi idaresinin kamuoyuna yaptığı açıklamalarla ve resmi olmayan yazılı cevaplarla özelge uygulaması bulunmaktadır. Kanunlarla ve kamuoyuna yapılan açıklamalarla yapılan özelgelerin yaygın olarak kullanımı söz konusu iken resmi olmayan cevaplarla özelge uygulaması sınırlıdır. Kanunlarla tanınan özelgeler yalnızca, hisse ve hisse değişimi, menkul kıymetlerle ilgili işlemler, şirketlerin yer değiştirmesi ile ilgili işlemler ve emeklilik aylıkları ile ilgili belirli konularda uygulanmaktadır. Vergi mükellefleri, kanunlarla tanınan özelgeleri ve vergi idaresinin kamuoyuna yaptığı açıklamaları Gelir İdaresinin Merkezinden, diğerlerini bölge idarelerinden yazılı olarak isteyebilirler. Kanunlarla verilen özelgeler mahkemeler dışında vergi mükellefleri ve vergi idarelerini bağlamaktadır. Diğerleri yalnızca vergi idaresini bağlar ve vergi mükellefleri isterlerse vergi idarelerinin görüşlerine dayanarak işlem yapabilirler. Vergi mükelleflerinin kanuna göre verilen özelgelere karşı başvuru hakkı bulunmasına rağmen diğer özelgelere karşı başvuru hakkı bulunmamaktadır⁶⁷.

2. VERGİ İDARESİNİN KARARLARININ GÖZDEN GEÇİRİLMESİNİ İSTEME HAKKI

2.1. Almanya

⁶⁷ Ruling Practice, A European Survey And Comparision, a. g. m, s. 61

Alman vergi hukukunda vergi mükellefleri, genel olarak kendilerine yük getiren, özel olarak da vergi tarhiyatına karşı vergi idaresine itiraz etme hakkına sahiptir⁶⁸. Vergi mükelleflerinin vergi idaresi kararlarına karşı vergi idaresine yapmış oldukları başvurular, vergi idaresinin almış olduğu kararın hukuki olup olmadığının sınanmasını sağlayarak aynı zamanda vergi yargısı üzerindeki yükü de azaltmaktadır. Almanya'daki istatistikler vergi idaresine yapılan başvuruların yalnızca % 3 ünün yargı yoluna gittiğini göstermektedir. Bununla birlikte vergi idaresi içerisindeki başvuru usulü gerekli anayasal dayanaktan yoksun gözükmemektedir⁶⁹.

Vergi mükellefleri, vergi idaresinin bilgi toplama, tarhiyat, denetim, tahsil ve icra aşamalarındaki usullerle de kendisi ile ilgili olarak yapılan idari eylemlere karşı, vergi yargısına başvurmadan önce, idareye başvurma hakkına sahiptir. Bu genel başvuru hakkı ile birlikte vergi mükellefleri, vergi mükellefinin kendisi gibi vergi yükümlülüğü bulunan ya da idari karar ile çıkarları etkilenecek idareye başvuru usulü tarafından kapsanan kişilerle birlikte kararın gözden geçirilmesini isteyebilirler⁷⁰ ve vergi idaresinin tarh edilen vergiye esas aldığı olaylar hakkında bilgilendirilme hakkına sahiptirler⁷¹. Vergi idaresinden almış olduğu kararın nedenleri ve başvuru hakları⁷² ile idareye yapılacak gözden geçirme başvurusunun hangi süre içerisinde yapılacağını⁷³ içeren bilgilerle birlikte yazılı olarak isteyebilirler.

Bilgilendirme ile ilgili olarak vergi mükellefinin sahip olduğu haklar idare önünde var olan dinlenilme hakkı⁷⁴ ile tamamlanmaktadır. Ve idareye yapılan başvuruda izlenecek

⁶⁸ AO, Bölüm, 347

⁶⁹ Daiber, a. g. m, s. 169

⁷⁰ AO, Bölüm 360 (1)

⁷¹ AO, Bölüm 364

⁷² AO, Bölüm 366

⁷³ AO, Bölüm 355

⁷⁴ Dinlenilme hakkı ilke olarak vergi mükellefine yük getiren idari bir karar alınmadan önce vergi mükellefinin dinlenilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Bölüm 91AO). Bazı durumlarda dinlenilme hakkı kendiliğinden diğer yarar ve yetkilerle yer değiştirmektedir. Örneğin, vergi mükellefinin sağladığı bilgilere dayanarak vergi tarh edilmesi durumunda olduğu gibi (Bölüm 91 (1) AO). Eğer vergi idaresi mükellefin sağladığı bilgilerden saparak mükellefin zararına olacak biçimde vergi tarhiyatına girerse, mükellef için belirli bir dinlenilme hakkı doğmaktadır (Bölüm 91(2) no: 2 AO). Eğer, mükellef yanlışlıkla dinlenilmez ise yapılan tarhiyat geçersiz olmaz ancak geçersiz sayılabilir duruma gelir. Usule ilişkin hata vergi idaresi içerisinde çözüm sağlanıncaya kadar düzeltilebilir ya da yargıya başvuruncaya kadar itiraz hakkı söz konusu değildir (Bölüm 126 (2) AO). İdari bir emir yalnızca hakkın uygulanması farklı sonuçlara neden olarsa dinlenilme hakkı gerçekleştirilmeden uygulanmaktadır.

usul dinlenilme hakkındaki gereklilikleri yerine getirmezse, hukuki sonuçlar her iki hak için aynı olmaktadır.

İdareye başvuru vergi mükellefine hukuki koruma sağlarken, vergi idaresi için kendini kontrol şansı sağlamaktadır. Vergi idaresinin kendini kontrol etme şansı nedeniyle, vergi yargısının aksine vergi idaresi, vergi mükellefinin isteği ile kendini sınırlamayıp tüm konuyu gözden geçirebilir⁷⁵. Vergi mükellefi belirli bir tarihe kadar vergi idaresine konu ile ilgili yeni olaylar, ifadeler ve kanıtlar sağlayabilir⁷⁶. Bununla birlikte, vergi idaresi konuyu tümüyle yeniden gözden geçirdiğinde, vereceği yeni karar vergi mükellefinin aleyhine olabilir. Eğer verilen yeni karar vergi mükellefinin aleyhine ise, vergi mükellefi karardan önce bilgilendirilmeli, dinlenilmeli ve yeni kararın nedenleri açıklanmalıdır⁷⁷. Bu hak genel anlamda dinlenilme hakkı değildir. Ancak vergi mükellefine itirazın aleyhine sonuçlanabileceği durumlarda itirazını geri çekme şansı tanınmaktadır. Eğer bu hak tanınmamışsa, mahkeme bu hakkı vergi mükelleflerine aynı konuda tanımaktadır⁷⁸.

Vergilerin tahsili ve idari emirlerin icra edilmesi aşamalarında da idareye başvuru yolu söz konusudur. Vergi mükellefleri bir idari emrin icra edilmemesi için direk olarak başvurabilirler. Bu ilk başvuru, özet olarak yapılan gözden geçirmenin asıl idari usulün başarılı olduğunu göstermesi durumunda, mükellef açısından olumlu sonuçlanmaktadır. Bu başvuru idari icra emrini çıkaran vergi idaresine yapılmalıdır⁷⁹. İdareye yapılan başvuru ile ilgili giderleri, sonucun lehine olup olmamasına bakılmaksızın taraflar kendileri yüklenmektedir. Vergi mükellefleri idareye yaptıkları başvurunun herhangi bir aşamasında yardım alabilecekleri gibi temsilcide bulundurabilirler⁸⁰.

2.2. Amerika Birleşik Devletleri

⁷⁵ AO, Bölüm 367 (2)

⁷⁶ AO, Bölüm 364 b (1)

⁷⁷ AO, Bölüm 367 (2)

⁷⁸ Daiber, a. g. m, S. 188

⁷⁹ AO, Bölüm 361 (2)

⁸⁰ AO, Bölüm 80

Vergi mükelleflerince yıllık olarak doldurulan beyannameler üzerindeki incelemeler ya da diğer vergi denetimleri sonucu ortaya çıkarılan sonuçlarla ilgili olarak yapılacak ek vergi tahakkukları konusunda, vergi mükellefleri ile vergi idaresi aynı görüşleri paylaşmıyor olabilirler. Vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında oluşan çelişkileri ortadan kaldırmak için idari ve yargısal denetim mekanizmaları ortaya konmuştur. Bu mekanizmanın idare açısından önemi iki yönlüdür. Birincisi genişletilmiş gözden geçirme yolu ile vergi mükellefinin alınan kararlar ile ilgili olarak görüşlerini söylemesine fırsat vererek, kararı alan görevliden başka görevlilerinde karar hakkında düşünmeleri yoluyla vergi mükelleflerinin kendilerini daha fazla güvenlik içerisinde hissetmelerini sağlamaktır. İkinci olarak ise, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki çelişkilerin yargı yoluna gitmeden anlaşma yolu ile ortadan kaldıracak bir alan yaratılmasıdır.

Vergi mükellefinin vergi idaresinin aldığı kararların gözden geçirilmesine isteme hakkı, vergi denetimi aşamasında başlangıç olarak sağlanmaktadır. Eğer, mükellef vergi denetimi sırasında hazır bulunur, denetim elamanının sorularına cevap verir ya da istenen belgeleri sağlarsa, vergi mükellefinin yapmış olduğu işlem kendisi açısından kuşkulu olan kalemlerin doğrulanmasını sağlar. Eğer denetim elamanı da beyannamelerin doldurulduğu biçiminin doğru olduğu kararına varırsa, mükellefin itiraz hakkı olmakla birlikte sorun ortadan kalkmış olmaktadır. Eğer denetim sonucunda mükellefin beyanının düzeltilmesi sonucuna varılırsa, denetim elamanı mükellefle bulguları hakkında tartışır. Eğer mükellef önerilen düzenlemelerin doğru olduğuna karar verirse kendisine tarhiyat ve tahsilatın üzerindeki, anlaşılan son kararın açıklanması ile ilgili sınırlandırmalardan vazgeçtiğine ilişkin imza atması istenir. Bu uygulama mükellefi yasal olarak bağlanmamasına rağmen pratik sonuçları bakımından oldukça etkili olmaktadır.

Denetim elamanı ile vergi mükellefi arasında bir anlaşma sağlanamaması durumunda, vergi mükellefi 10 gün içerisinde resmi olmayan bir toplantı düzenlenmesini isteme hakkı olduğu konusunda bilgilendirilir. Resmi olmayan toplantı vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlığın gözden geçirilmesi ile ilgili ilk adımdır. Toplantı sözlü olarak konunun tartışılması biçiminde yapılır. Eğer koşullar uygun ise birden fazla toplantı da yapılabilir. Toplantı sırasında vergi mükellefi ya da hükümet yetkililerinin

teknik konularla ilgili olarak bilgiye gereksinim duyduklarında bu bilgiler Ulusal Büro tarafından karşılanmaktadır. Eğer anlaşmaya varılamamışsa her iki taraf da sonuçla ilgili olarak kendi ifadelerini ortaya koyarlar. Anlaşma sağlanırsa, denetim sonucu ile ilgili olarak hazırlanan belgeler hazırlanarak mükellefe imzalatılır.

Anlaşmanın sağlanamaması durumunda denetim raporundaki bulgulara dayanılarak vergi mükellefine verginin hesabı ve kısa açıklaması ile kanuni dayanaklarını içeren bilgilerle birlikte 30 gün içerisinde Bölge Vergi idaresi Bürosu İtiraz Bölümüne başvuru yapabileceğine ilişkin bildirim gönderilir. Mükellef tebliğdeki tarhiyatı kabul ederse anlaşmazlık konusu kapanmış olur. Kabul etmez ve söz konusu süre içerisinde başvurursa ikinci ve son olarak idari itiraz görüşmesi yapılır. İtiraz bölümünde konunun görüşülmesi resmi olmayan biçimde ve konferans tekniği ile yapılmaktadır. Vergi mükellefleri bu aşamada düzenlenen görüşmelerde bizzat bulunabilecekleri gibi temsil yetkisine sahip temsilcilerini de bulundurabilirler.

Vergi mükellefi açısından vergi idaresi ile olan anlaşmazlığının idari başvuru yolu ile ortadan kaldırılabilmesi için bundan başka aşama bulunmamaktadır. Vergi mükellefi bu aşamadan sonra vergi yargısı yolu ile kararın gözden geçirilmesini isteyebilirler.

Vergi mükelleflerinin vergi idaresinin eylem ve kararlarının gözden geçirilmesi için “ kamu denetçisi”ne de başvurma hakları vardır⁸¹. Kamu Denetçileri vergi idaresinin eylemleri ile ilgili olarak mükelleflerin başvuruları ile harekete geçebilecekleri gibi kendiliğinden de harekete geçebilirler. Kamu denetçileri vergi mükelleflerinin İç Gelirler İdaresi ile olan sorunlarının çözülmesinde mükelleflere yardım etmek, İç gelirler İdaresi ile oluşan sorun alanlarını belirlemek, İç Gelirler İdaresinin uygulamaları ile ilgili gereken değişiklikleri önermek ve söz konusu sorunları azaltacak mevzuata ilişkin değişiklikleri tanımlamak görevleri ile ilgili direk olarak İç Gelirler İdaresi Başkanlığına rapor vermektedirler⁸².

⁸¹ Vergi mükelleflerine yardım düzeni içerisinde ilk olarak çıkartılan Mükellef Hakları Bildirgesinde kabul edilen kamu denetçileri (Ombudsman), 1996 tarihli ikinci bildirgede (Taxpayer Advocate) olarak değiştirilmiştir. Kamu denetçisinin, vergi mükellefinin varlıklarına el konulmasına son verilmesinden (TBR1, & 6230, IRC & 7811 (a), herhangi bir eylemin bırakılması yada mükellefe daha ince kanuna göre sağlanan hakkın tekrar sağlanması için zorlama yapılmasına (TBR1 & 6230, IRC & 7811(2) ve & 7811 (2) (D) kadar çok geniş bir uygulama alanı vardır.

⁸² TBR2 & 101 (b) (1)

Kamu denetçileri aynı zamanda Kongreye rapor verme konusunda da geniş yetkilere sahiptir⁸³. Kamu denetçilerinin Kongre Komitelerine raporlarını sunmadan önce, İç Gelirler İdaresine rapor vermeleri yasaklanmıştır⁸⁴. Yasama Organı İç Gelirler İdaresinin kamu denetçisi tarafından raporda sunulan önerilere resmi cevaplar vermesini zorunlu tutmaktadır⁸⁵.

2.3. Avustralya

Avustralya’da vergi mükelleflerine, vergi idaresinin vermiş oldukları vergi ile ilgili kararların gözden geçirilmesini isteme hakkı tanınmıştır. Vergi mükellefleri vergi idaresinin almış oldukları kararların bağımsız yargı organları tarafından gözden geçirilmesini isteme hakkından önce kararı alan vergi idaresine yazılı olarak başvurarak karara itiraz edebilirler⁸⁶. Vergi idaresinin itiraz dilekçesi üzerine kararı inceleyerek itirazla ilgili karar vermesi ve bu karar vergi mükellefine yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir. Bu bildirim için belirli bir zaman sınırı konulmamıştır⁸⁷. Vergi idaresi bu kararlar birlikte vergi mükellefini konu üzerinde daha fazla gözden geçirilme, başvuruların maliyetleri ve zaman sınırları ile ilgili hakları konusunda bilgilendirmek zorundadır. Vergi mükellefi vergi idaresinin itirazı üzerine vermiş olduğu kararı beğenmezse yargısal yollara başvurabilir.

Vergi mükellefleri vergi idaresine vermiş oldukları itiraz dilekçelerinde, itirazlarına temel olan nedenleri ile sınırlandırılmışlardır. Bununla birlikte vergi idaresi tarafından itiraz kabul edilmez ve mükelleflerde kararın gözden geçirilmesini mahkemeler yolu ile

⁸³ Yasama organının komitelerine (House Ways and Means Committee ve Senate Finance Committee) sunulan raporlar amaçlar ve aktiviteler olmak üzere iki kısımdır. Amaçlar kısmında kamu denetçisinin gelecek mali yıldaki amaçları ifade edilir(TBR2 &101 (a), IRC & 7802 (d) (2) (B) (i)). Aktiviteler kısmında 10 başlık altında toplanan oldukça geniş bilgiler verilmektedir. Kamu denetçisince mükellefe yapılan hizmetlerin iyileştirilmesi için ele alınan öncelikler ve İç Gelirler İdaresinin bunlara cevapları (TBR2 & 101(a), IRC & 7802 (d) (2) (B) (ii) (I)). Vergi mükelleflerine yardım için yetkilendirilen kişilerden gelen öneriler TBR2 & 101(a) IRC & 7802 (d) (2) (B) (ii) (II)). Ve vergi mükellefleri tarafından belirlenen en ciddi 20 sorun yer almaktadır(TBR2 &101(a), IRC &7802 (d) (2) (B) (ii) (III)).

⁸⁴ TBR2 & 101 (a), IRC & 7802 (d) (2) (B) (ii) (VI)

⁸⁵ TBR2 & 101 (a), IRC & 7802 (d) (3)

⁸⁶ TAA Kısım IVC Bölüm 14ZZ

⁸⁷ TAA, Bölüm 14ZY

denerse, mahkemeler takdir yetkilerine dayanarak itirazın dinlenilmesi sırasında, itiraza temel olan nedenlerde değişiklik yapılmasına izin verebilirler⁸⁸.

İtiraz yapılan tarhiyatın değiştirilmesi ile ilgili olduğunda, vergi mükellefleri vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatta belirli değişiklikler ve ekler ile ilgili olarak, dayandıkları temeller açısından sınırlandırılmışlardır. Vergi mükellefleri asıl tarhiyatın değiştirilmeyen kısmı için itirazda bulunamazlar⁸⁹.

Vergi mükellefleri vergi idaresi kararına karşı 4 yıl içerisinde itiraz edebilirler⁹⁰. Bu süre dolduğunda mükellefler vergi idaresine başvurarak sürenin uzatılmasını isteyebilirler. Vergi idaresinin süresi içerisinde yapılan başvuruyu reddetmesine karşı mahkemeye (Small Taxation Claims Tribunal) dava açılabilir⁹¹. Genişletilmiş itiraz süresi aynı zamanda vergi idaresi içinde tarhiyatını değiştirebilme süresidir⁹².

Kendisi ile ilgili olarak yapılan tarhiyata itiraz eden vergi mükellefi, tarhiyatın hatalı ya da aşırı olduğunu kanıtlamak yükümlülüğü altındadır. Özellikle vergi mükelleflerinin hiç beyanname vermediği ya da yetersiz beyanname verdiklerinde vergi idaresi tarafından yapılan takdire dayanan tarhiyatlarda kanıtlama yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır⁹³.

Vergi mükellefleri daha az resmi düzeyde olan ve Mükellef Hakları Şartı ile sağlanan haklardan olan kamu denetçisi (ombudsman) ile de vergi idaresinin eylemlerinin gözden geçirilmesini isteme hakkına sahiptir⁹⁴. Kamu Denetçisi Kanunu ile kamu denetçileri, kayıtlara ulaşma, ikametgahlara girerek gerekli kişilerin soruları cevaplandırmasını isteme gibi geniş yetkiler ile donatılmış olmalarına rağmen, şikayetlerin araştırılması ile

⁸⁸ TAA, Bölüm 14ZZK(a) ve 14ZZO(a)

⁸⁹ TAA, Bölüm 14ZV

⁹⁰ TAA, Bölüm 14ZU ve 14ZW

⁹¹ TAA, Bölüm 14ZW

⁹² ITAA, Bölüm 170

⁹³ ITAA, Bölüm 167

⁹⁴ Ombudsman 1976 tarihli (Ombudsman Act) yasasına göre, şikayet üzerine yada kendi inisiyatifi ile harekete geçerek kamu kurumlarının idari eylemlerini araştırmaktadır. Şimdiki düzenleme ile vergi ombudsmanı vergi uzmanlarından oluşmakta ve idari hataları kontrol ederek vergi idaresinin bağımsız olarak gözden geçirilmesi yolunu açmaktadır.

ortaya konulan önerilerin uygulanması konusunda herhangi bir güce sahip değildirler. Kamu denetçisinin gücü araştırma sonuçlarını rapor etmesi ve vergi idaresine ve gerektiğinde de Başbakan ya da Parlamenteoya gereken önerilerde bulunması ile sınırlandırılmıştır⁹⁵.

Ayrıca vergi idaresi içerisinde vergi mükellefi ile ilgili sorunların çözümü için Mükellef Hakları Şartı ile birlikte bir servis (Problem Resolution Service) kurulmuştur. Servisin amacı, vergi mükellefleri ile vergi idaresi çalışanları arasında direk olarak çözümü bulunamayan sorunların çözümü için olanak yaratmaktır. Servis vergi mükellefleri için ek bir çözüm yolu açmakla birlikte, tamamen gelir idaresi içerisinde yer alması nedeniyle gözden geçirmenin tarafsız olarak yapıldığı konusunda algılanmasında kuşku ile karşılanmaktadır⁹⁶.

2.4. Kanada

Vergi mükellefleri Kanada Gelir İdaresi tarafından yapılan tarhiyattan ya da ek tarhiyattan memnun olmazlarsa kararın gözden geçirilmesi için vergi idaresine ve daha sonrada mahkemelere başvurabilirler. Tarhiyat ya da ek tarhiyatla ilgili kararların dışındaki konular için vergi mükellefleri (Federal Court-Trial Division) yargısal olarak kararların gözden geçirilmesini isteyebilirler. Kanada'da diğer ülkelerde olduğu gibi kamu denetçisi kurumu bulunmamaktadır. Bunun yerine vergi mükelleflerinden vergi idaresi ile ilgili olarak gelen şikayetler Gizlilik Komisyonuna (Privacy Commission) yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununa göre kararların gözden geçirilmesi için başvuru usulü, tarhiyat ya da ek tarhiyata itiraz için dilekçe doldurulması ile başlamaktadır⁹⁷. İtiraz dilekçesi yazılı olmalı, itirazın nedenlerini ve ilgili olayları içermeli ve 90 günlük süre içerisinde vergi idaresine ulaştırılmalıdır.

⁹⁵ Wheelwright, a. g. m, s. 69

⁹⁶ Wheelwright, a. g. m, s. 69

⁹⁷ Vergi mükellefi vergi tarh edilmeden ya da ek tarhiyat yapılmadan önce elindekileri sunabilme fırsatı elde etmektedir. Li, a. g. m, s. 124 152 nolu dip not

İtiraz dilekçesinin verildiği Kanada Gelir İdaresinin İtiraz Bölümüne, tarhiyatın tarafsız ve amaca uygun bir tarzda yapılıp yapılmadığı dikkatlice incelenir. İtiraz dilekçesinin ve ilgili olayların incelenmesinden sonra itirazla görevli memur mükellefle anlaşma yoluyla itirazın sona erdirilmesine karar verebilir. Eğer herhangi bir anlaşmaya varılamazsa, İtiraz Bölüm başkanı tarhiyatı onaylamak, feshetmek ya da değiştirmek için yetkiye sahip bulunmaktadır. Tarhiyatın onaylanması durumunda vergi mükellefi posta ile bu durumu bildiren bir tebliğ alacaktır. Eğer tarhiyat tamamen ortadan kaldırılmış ya da değiştirilmiş ise vergi mükellefi, yapılacak ek tarhiyata ilişkin posta yolu ile tebligat alacaktır. Kanada Gelir İdaresinin uygulaması bu gibi durumların vergi mükellefinin temsilcisine bildirilmesi biçimindedir. Kanada Gelir İdaresi ek tarhiyat yaptığında, yapılan ek tarhiyatı onayladığında ya da 90 günlük idareye başvuru süresi dolduğunda vergi mükellefleri vergi mahkemelerinde dava açabilirler⁹⁸.

2.5. Hollanda

Hollanda vergi hukukuna göre bir vergi mükellefi yargısal başvuru yapmadan önce itiraz aşamasını tercih edebilir. Verginin tarh edildiği tarihi takip eden 6 hafta içerisinde, vergi mükellefleri vergi müfettişlerine bir dilekçe ile itiraz başvurusunda bulunabilirler⁹⁹. Maliye Bakanlığının 4 Mart 1992 tarihli genel tebliğine göre, itiraz dilekçesi vergi mükellefi açısından otomatik olarak verginin vadesinin ileri bir tarihe alınması isteğini de içermektedir. Vergi müfettişlerinin, itiraz dilekçesi tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde itiraz ile ilgili karar almaları gerekmektedir¹⁰⁰. Bu hükme rağmen vergi müfettişleri normal konularda 6 hafta içerisinde karar almaya çalışmaktadırlar¹⁰¹. Diğer taraftan vergi müfettişleri, Maliye Bakanının yazılı olarak uygun bulması ile, yapılan itirazı incelemek için 1 yıla kadar bekletmektedirler. 1 yıla kadar bekletilme yalnızca olağanüstü koşulların varlığı durumunda söz konusu olmaktadır¹⁰².

⁹⁸ Li, a. g. m, s. 125

⁹⁹ AWR madde 23

¹⁰⁰ Awb madde 6 ve madde 7

¹⁰¹ Vawb madde 9

¹⁰² Vawb Bölüm 6

İtiraz süreci içerisinde vergi müfettişleri, vergi artışının doğru olup olmadığını, idari olarak verilecek cezanın en az miktara yada orana indirilmesinin gerekip gerekmediği ve ceza konusunda vergi mükellefinin içinde bulunduğu bireysel koşullarının daha fazla ceza indirimi gerektirip gerektirmediği konularında yapılacak gözden geçirme için yetkilidirler¹⁰³.

Vergi mükellefleri bir karar alınmadan önce dinlenilme hakkına sahiptirler¹⁰⁴. Vergi mükellefinin dinlenilmesi ancak kendisinden dinlenilme yönünde istek geldiğinde söz konusu olmaktadır¹⁰⁵. İlke olarak, vergi mükellefinin dinlenilmesi olayla ilgili olmayan vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilmektedir¹⁰⁶. Vergi mükellefleri vergi müfettişleri tarafından verilen karara karşı, itiraz ile ilgili vergi müfettişi kararının kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden 6 hafta içerisinde vergi mahkemesine dava açabilirler¹⁰⁷.

Hollanda Anayasa'sının 5 inci maddesine göre, vergi mükellefleri vergi idaresi hakkındaki şikayetlerini Parlâmentoya dilekçe ile bildirebilirler. Parlamentonun hem alt hem üst meclisleri bu konu ile ilgili özel komisyonlara sahiptirler. Dilekçe vermek için herhangi bir zaman limiti söz konusu olmamaktadır. Komisyonlar taraflardan gereken bilgileri aldıktan sonra Parlâmentoya raporlarını sunarlar. Daha sonra yetkili bakana öneriler bildirilir ve bakanlarda genel olarak bildirilen önerilere uymaktadırlar¹⁰⁸.

Hollanda'da parlâmentoya bağlı olarak çalışan kamu denetçileri (Ombudsman) de vergi mükelleflerinin şikayetleri üzerine vergi idaresinin doğru işlem yapıp yapmadıklarını araştırmaktadır¹⁰⁹. Vergi mükellefinin kamu denetçisine yapacağı şikayeti yazılı olmalı ve şikayete konu olan olayın gerçekleşme tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde

¹⁰³ Alex Smith, *The Taxpayer, the Tax Inspector and Administrative Fines* (Taxpayer Protection In The European Union, Editors, Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, Kluwer Law International, The Hague, London, Boston, 1998), s. 96

¹⁰⁴ AWR madde 25 (4)

¹⁰⁵ Awb madde 7:2 (1)

¹⁰⁶ Sommerholder, Pechler, a. g. m, s. 322

¹⁰⁷ AWR madde 26

¹⁰⁸ Sommerhalder, Pechler, a. g. m, s. 324

¹⁰⁹ Wet Nationale Ombudsman (Wno) madde 26

başvurulmuş olmalıdır¹¹⁰. Kamu denetçileri aynı zamanda kendi inisiyatifleri ile de harekete geçerek inceleme alanları ile ilgili konularda araştırma ve inceleme yapabilmektedirler¹¹¹. Kamu denetçisinin araştırma sonuçları kamuoyuna açıklanmaktadır¹¹². Kamu denetçisinin görüşleri hukuki olarak bağlayıcı olmamakla birlikte genellikle şikayet konusuna taraf olanlarca benimsenmektedir¹¹³.

2.6. Fransa

Fransız vergi mükellefleri, kendileri adına tarh edilen verginin kaldırılması ya da azaltılması için vergi idaresine başvurma hakkına sahiptirler. Vergiye itiraz hakkı verginin hukuki olarak doğmadığı ya da vergi idaresinin talep ettiğinden da ha az olması gerektiği temeline dayanılarak yapılabilmektedir¹¹⁴. Bu hak, vergi mükelleflerine verginin ve vergi cezasının ödenmesi için vergi idaresinden ek süre istenmesi fırsatının tanınmasından ayrı tutulmalıdır¹¹⁵. Bu hak vergi mükellefleri için, tarh edilen verginin beyannameye, denetim raporlarına ya da takdir komisyonu kararlarına dayanarak hesaplanıp hesaplanmadığına bakılmaksızın var olmaktadır. Vergi mükellefleri isterlerse vergi idaresi ile çözümleyemedikleri uyuşmazlıkları yargı organlarına götürebilirler.

Vergi mükellefinin tarh edilen vergilerinin ortadan kaldırılması ya da azaltılması için ilk önce Dolaysız Vergiler Bölüm Yöneticisine itiraz için yazılı olarak başvurması gerekmektedir. Bu aşama zorunludur. Genel kural olarak, başvuruların 31 Aralık tarihinden önce yapılması gerekmektedir. İdareye yapılacak başvuruda zaman sınırlarına uyulmaması idari mahkeme ve yüksek mahkeme aşamalarındaki savlar içinde bir engel oluşturmaktadır. Başvurunun yapıldığı bölüm yöneticilerinin ilgili tarhiyatta yapılan hataları düzeltme yetkileri vardır¹¹⁶. Vergi mükellefleri itirazlarını

¹¹⁰ Wno madde 12

¹¹¹ Wno madde 15

¹¹² Wno madde 28

¹¹³ Sommerhalder, Pechler, a. g. m, s. 325

¹¹⁴ CGI madde 1930-1

¹¹⁵ CGI madde 1930-2

¹¹⁶ Martin Nor, Pierre Kerlan, *Taxation In France* (Harvard Law School International Tax Program, Commerce Clearing House Inc., Chicago 1966), s. 925

bireysel olarak yapmalıdırlar. Birden fazla vergi mükellefi bir araya gelerek ortak itiraz başvurusu yapamazlar¹¹⁷. İtiraz başvurusu, vergi mükellefinin iddialarının kısa bir özetini, itirazdan beklenen sonuçları ifade etmelidir¹¹⁸.

İtiraz dilekçesi alındığında yönetici itirazı genellikle uyuşmazlık konusu ile ilgili müfettişe iletir. Müfettiş, yönetici için konu ile ilgili raporunu hazırlar. Müfettişin raporu, hukuki sorunları ve itirazla ortaya çıkan sorunların analizini içermelidir. Hazırlanan rapor daha sonra yöneticiye gönderilir¹¹⁹.

Bölüm Yöneticisine vergi tarhının kaldırılması ya da azaltılması için yapılan itiraz otomatik olarak verginin ödenmesini durdurmaz. Bununla birlikte vergi mükellefi bireysel olarak verginin ödenmesinin durdurulmasını isteyebilir. Vergi ödememe hakkının vergi mükellefine tanınabilmesi için 4 koşulun gerçekleşmesi gerekmektedir. Söz konusu koşullar, vergi mükellefinin başvurusu zamanında yapması, başvurunun verginin ödenmesinin durdurulması isteğini içermesi, mükellefin vergiyi ödememe amacı ile başvuru yapmaması ve verginin ödenmesi ile ilgili garanti göstermesidir¹²⁰.

Bölüm Yöneticisi, başvuru tarihinden itibaren 6 ay içerisinde karar vermektedir¹²¹. Eğer bu süre içerisinde kararını veremezse vergi mükellefine bildirimde bulunarak sürenin uzamasını sağlar. Ancak bu uzama 3 aydan fazla olamaz. Süre içerisinde karar verilemezse ya da yönetici 6 ya da 9 ay sessiz kalırsa itiraz ret edilmiş sayılır ve mükellef konuyu idare mahkemesine götürebilir.

Yönetici yada yetkisini devrettiği kişiler vergi mükellefine itiraz başvurusunu kısmen ya da tamamen reddettikleri yada kabul ettikleri konusunda bilgi verirler. Vergi mükelleflerine itirazın reddine ilişkin nedenleri öğrenme konusunda geniş haklar sağlanmıştır. Yöneticiler ret etmelerinin nedenlerini açıklayarak vergi mükellefine yazılı olarak bildirmek zorundadırlar¹²².

¹¹⁷ CGI madde 1933-1

¹¹⁸ CGI madde 1933-4

¹¹⁹ Nor, Kerlan, a. g. e, s. 926

¹²⁰ CGI madde 1666

¹²¹ CGI madde 1935-1

¹²² CGI madde 1935-5

2.7. İngiltere

İngiliz vergi sisteminin özelliği gereği, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların çoğunluğu idari aşamada çözümlenmektedir¹²³. Bu nedenle vergi mükelleflerine, vergi idaresinin almış oldukları kendileri ile ilgili kararları gözden geçirme hakkı geniş biçimde uygulanmaktadır.

İngiliz vergi sisteminde vergi mükellefleri, gelir vergisi, sermaye kazançları vergisi ve kurumlar vergisi ile ilgili olarak yapılan tarhiyata ilişkin tebligatı aldıklarında itiraz etme haklarına sahiptirler. İtiraz başvurusu, tebligat vergi mükellefinin eline ulaştığı tarihi takip eden 30 gün içerisinde ve yazılı olarak yapılmalıdır¹²⁴. Eğer bu süre geçirilmiş ise, geçerli bir özrün bulunması durumunda kurula yada müfettişlere ayrı bir başvuru yapılabilir. Eğer müfettişler ve kurul gösterilen özür konusunda tatmin olmamışlarsa, durumun belirlenmesi için konuyu Komiserlere (Commissioners) aktarırlar¹²⁵. Zaman geçirildiği için, yapılan bu itiraz başvurusu ayrı bir itiraz niteliğinde değildir¹²⁶.

Tarh edilen bir vergi, yalnızca özel yada genel Komiserler tarafından yada daha yüksek mahkemeler tarafından, belirli noktaların kesin olarak tespit edilmesiyle yada vergi mükellefi ile vergi müfettişi arasında Vergi İdaresi Kanununun 54 üncü bölümüne göre yapılan anlaşma yoluyla değiştirilebilir. Eğer vergi mükellefi ile vergi müfettişi arasında tarh edilen verginin onaylanması, değiştirilmesi yada ortadan kaldırılması konusunda anlaşmaya varılmışsa, bu anlaşma komisyon ve mahkeme kararları ile aynı etkiye sahiptir. Anlaşma gerçekleştikten sonra anlaşmazlık konusu ile ilgili olarak herhangi bir ek tarhiyat yapılabilmesi mümkün değildir¹²⁷.

¹²³ Kamil Mutluer, *Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi* (Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları No. 141/87, Eskişehir 1975), s. 38

¹²⁴ TMA Bölüm 31(1)

¹²⁵ TMA bölüm 42

¹²⁶ R. V Special Commissioners, ex parte Magill (1981) STC 479, Saunders, a. g. e, s. 66

¹²⁷ Scorer v Olin Enerjy (1984) STC 141, Cenlon Finance v Ellwood (1961) Ch 634, Gray v Matheson (1993) STC 178, Templeman, McCrossan, a. g. e, s. 336

Vergi mükellefleri ile vergi müfettişleri arasında vergi mükellefi tarafından kendisi ile ilgili olarak alınan kararın gözden geçirilmesi için yapılan başvurunun anlaşma ile sonuçlanması durumunda yapılan anlaşma eğer yazılı olarak yapılmamışsa, anlaşmaya varılan konuların ne anlama geldiğinin hem vergi mükellefi hem de vergi müfettişi tarafından doğrulanması gerekmektedir. Doğrulama tarihi, anlaşmanın yapıldığı tarih olarak işlem görür. Vergi mükellefleri ile idare arasında varılan anlaşma sonucunda daha önce alınan karar aynen kabul edilebileceği gibi, değiştirilerek kabul edilebilir yada tamamen ortadan kaldırılabilir. Bu durumda varılan anlaşmaya bağlı olarak, daha önceki kararlar ilgili gelecekte doğacak sonuçlar da ortadan kalmış olur.

Bununla birlikte, anlaşmanın yapıldığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde vergi mükellefinin anlaşmaya ilişkin kararını değiştirme hakkı söz konusudur. Eğer bu hakkını kullanmak isterse, 30 günlük süre içerisinde hakkını kullandığını vergi müfettişine yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir. Bildirimde bulunmadığı zaman söz konusu hakkını kullanmadığı için vergi mükellefi ile varmış olduğu anlaşma geçerliliğini sürdürmekte ve kesinlik kazanmaktadır¹²⁸.

Vergi mükellefi, anlaşma kesin olarak sağlanıncaya kadar itirazını geri çekebilir. Eğer geri çekme isteği söz konusu ise, bu durumun vergi müfettişine yazılı yada sözlü olarak bildirilmesi gerekmektedir. Vergi müfettişi de itirazı geri çekme isteğine 30 gün içerisinde itiraz edebilir.

Vatandaş Hakları ile getirilen düzenlemelere cevaben, İngiliz vergi idaresi, vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile ilgili şikayetlerini dinleyecek kamu denetçisi (Adjudicator) kurumunu oluşturmuştur. Kamu denetçisinin başlangıçtaki görevi vergi idaresi tarafından kendilerine kötü işlem yapıldığını düşünen vergi mükellefleri için hakemlik yapmaktır. Bu göreve bugün vergi mükellefinin vergi idaresi ile arasında var olduğunu düşündüğü sorunların çözümleri için önerilerde bulunmak da eklenmiştir¹²⁹.

¹²⁸ TMA, Bölüm 54 (3)

¹²⁹ Saunders, a. g. e, s. 179

Denetçi, vergi idaresinin mükellefle ilgili olarak yaptığı işlemlere ilişkin olarak yapılan şikayetleri araştırmaktadır. Kamu denetçisi, mükellefin ödemek zorunda olduğu verginin miktarı ya da şikayetin hukukiliği konusunu araştırmamaktadır. Denetçinin görevi, mükelleflerin kötü muamele gördüklerini düşündükleri durumlara ilişkin tarafsız hakemlik yapmaktır¹³⁰.

Vergi idaresi hakkındaki şikayet yazılı olarak yada telefonla yapılabilir. Şikayetin yazılı olarak yapılması genellikle tercih edilmektedir. Kamu denetçisi şikayetin yazımında vergi mükelleflerine yardımcı olmaktadır. Mükellefle ilgili bilgiler ve şikayet konusu eylemi gerçekleştiren vergi idaresi ile ilgili bilgilerden sonra, şikayet eden vergi idaresinin şikayet konusunu çözümlmek için nasıl hareket etmesini istediğini dilekçesinde ifade etmelidir. Kamu denetçisi gerektiğinde vergi idaresinden şikayet konusu ile ilgili ayrıntılı rapor isteyebilir. Tüm olaylar ve bilgiler toplandıktan sonra kamu denetçisi, vergi idaresi ile şikayette bulunan vergi mükellefinin bir araya gelerek bir anlaşmaya varmalarına uygun bir konu olup olmadığını anlamaya çalışacaktır. Eğer herhangi bir uzlaşma olmayacağına inanırsa, şikayetle ilgili olarak gelir idaresine resmi önerilerini yapar. Kamu denetçisi tarafından yapılan öneriler vergi idaresince kısmen yada tamamen dikkate alınabilir. Genel olarak bazı istisnai koşullar dışında vergi idaresi Kamu Denetçisinin önerilerini dikkate almaktadır. Eğer vergi idaresi söz konusu önerileri dikkate almazsa, Kamu Denetçisi bunun nedenini sorabilir ve bunu yıllık raporunda yayınlar.

Vergi idaresi ile ilgili vergi mükellefinin şikayetlerini dinleyen ayrı bir Kamu Denetçisi ile birlikte, genel olarak Ombudsman olarak bilinen (Parliamentary Commissioner for Administration) denetim birimi de bulunmaktadır. Birim vergi mükelleflerinden Parlamento üyelerine gelen vergi idaresi ile ilgili şikayetleri incelemektedir.

¹³⁰ Elizabeth Filken, "Expanding Taxpayer Protection- The Adjudicator's Office and Complaint Resolution "(ET, Amsterdam, IBFD, July 1997), s. 272-273

3. ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ HAKKI

3.1. Almanya

Alman Anayasasının 6. maddesi aileyi ve evlilik kurumunu kamu gücüne karşı korumaktadır. Bu anayasal hak yalnızca diğer anayasal hak ve ilkelerin uygulanması ile sınırlanabilir. Hak, vergi mükelleflerine, evlilik ve ailesine karışmayı gerektirecek koşulların var olması durumunda bilgi sağlamaktan ve işbirliği yapmaktan kaçınabilmeyi sağlamaktadır.

Alman Anayasasının 10 uncu maddesi, iletişimin gizliliğini koruma altına almaktadır. Bu koruma mektup gizliliği, postaların taşınması ile ilgili gizlilik ve diğer iletişim gizliliği olmak üzere 3 sınıfı içermektedir. Mektup gizliliği, posta yolu ile yapılan iletişimden daha çok mektupla yapılan iletişimi korumaktadır. Mektup kavramı oldukça geniş anlamda ele alınmakta ve sözlü iletişimin yerini alan herhangi bir yazılı iletişimi ifade etmektedir. Posta gizliliği, mektupların, paketlerin yada herhangi bir postalama biçimindeki iletişimi güvence altına almaktadır. Her üç alanda vergi mükellefleri, Alman Anayasası tarafından kamu gücünden kaynaklanan karışmalara karşı korunmaktadır. Koruma yalnızca kamu yararı söz konusu olması durumunda ve kanunlarla yada kanunların yerine geçebilen diğer yasal düzenlemelerle sınırlandırılabilir. Alman vergi hukukunda vergi tarhiyatı ile ilgili olarak bu alanda herhangi bir sınırlandırma bulunmamaktadır. Yetkililer ve diğer kişiler posta idaresine iletişim sırları ile bağlı olması nedeniyle ve vergi idaresine bu konularda açıklama yapmayacağı için güven duymaktadırlar.

Alman Anayasasının 13 üncü maddesi, kişilerin işyerlerini, yetkililerin ancak belirli durumlarda girebilmelerini mümkün kılarak korumaktadır. Yetkililer kişinin ikametgahına ancak, belirsiz sayıda kişi için yada bireyler için ölüm tehlikesini oluşturan somut durumlar söz konusu ise girebilmektedirler. Diğer yollarla yalnızca kamu güvenliği ve düzeni için acil tehlikenin söz konusu olması gerekmektedir. Kamu güvenliği yada düzeni için ikametgaha girilmesi 13 üncü madde için bir sınırlandırma nedeni sayılamaz, aynı zamanda bir kanun ile buna izin verilmiş olması gerekmektedir.

Yetkililer işyerine, eğer giren kişi kanuni olarak yetkili, giriş amacı izin verilen ve gerekli olan konularda ve giriş normal iş saatlerinde yapılmış ise girebilmektedirler. İşyerinde ve ikametgahta yapılacak aramalar, yargı kararını almak için geçecek zamanın aramanın amacını tehlikeye düşürmeyecekse, yalnızca yargı kararı ile olabilmektedir.

Alman Anayasasının 2 inci maddesinin birinci fıkrası kişisel gelişim, otonomi ve özel hayatın gizliliğini kamu gücünden koruma biçiminde anlaşılan “genel hareket özgürlüğünü” koruma altına almaktadır. Genel hareket özgürlüğü, anayasanın maddi ve usule ilişkin gereklerine uygun olarak yalnızca kanunlarla sınırlanabilmektedir. Anayasa Mahkemesi, bireylerin hangi bilgilerin kamuoyuna açıklanabileceğine ilişkin hakkın özel hayatın gizliliği hakkının bir parçası olduğunu ifade etmiştir¹³¹.

Vergi idaresi, verginin doğru miktarının tarh edilip edilmediğini belirlemek için vergi mükellefleri ve üçüncü kişilerden bilgi isteyebilir. Bilgi istemek için ortaya konulan idari emir herhangi bir kişinin genel hareket özgürlüğünü sınırlıyor ise, idari emirle ilgili olarak dava açılabilir. Üçüncü kişilerden bilgi istemi, hakları ihlal edilen vergi mükellefleri tarafından dava edilebilir. Üçüncü kişilerle ilgili bilgi verme yükümlülüğüne bazı kişiler açısından istisnalar getirilmiştir. Papazlar, parlamenterler, onların yardımcıları ve basın mensupları bilgi verme yükümlülüğü altında değildir¹³². Aynı şekilde avukatlar, vergi uzmanları, vergi danışmanları, denetmenler, belge sahibi muhasebeciler ve belirli sınırlandırmalarla birlikte noterlerde bilgi verme yükümlülüğü dışarındadır. Vergi mükellefleri isterlerse söz konusu uzmanların sır saklama yükümlülüklerinden vazgeçebilirler¹³³. Eğer herhangi bir şekilde bilgi vermişlerse, bilgilerin vergi tarhiyatında kullanılıp kullanılmayacağına bakılmaksızın uyumsuzluk temelinde dava açılmaz. Bununla birlikte vergi mükelleflerinin etkin olarak korunabilmeleri elde edilen bilgilerin ancak hukuki olarak elde edilmesi ile mümkün olabilir. Basın mensuplarının sessiz kalma hakları anayasal koruma altındadır. Hukuka

¹³¹ Daiber, a. g. m, s. 158

¹³² AO Bölüm 102 (1) (2)

¹³³ AO Bölüm 102 (3)

uygun olarak elde edilmeyen bir bilgiye dayanarak tarhiyat yapılamayacağı gibi, bu temele dayanarak dava da açılabilir¹³⁴.

Vergi mükellefinin akrabaları ve üçüncü kişiler kendilerini suçlayan bilgi verme yükümlülüğü altında değildir¹³⁵. Vergi idaresi bu kişilere sessiz kalma haklarının olduğunu bildirmek zorundadır. Bu kişileri bilgilendirme konusunda yapılan hatalar elde edilen bilgilerin verginin tarhiyatında kullanılamayacağı anlamına gelmektedir¹³⁶.

Alman hukukunda banka sırlarına ilişkin hukuki koruma bulunmamaktadır. Bankalar üçüncü kişiler için de söz konusu olduğu gibi, vergi mükellefleri hakkındaki bilgi ya da belge isteklerine cevap vermek zorundadırlar. Bununla birlikte vergi idaresi bankalarla ilgili takdir yetkisini kullanırken, banka ile müşterisi arasındaki işlemlere ilişkin bilgilerin güvenliğini

dikkate almak zorundadır. Vergi idarelerinin bilgi ve kanıt istekleri belirli vergi mükellefleri ile ilgili olmalıdır. Bu nedenle gayri menkul sermaye iratları ile ilgili stopaj vergileri hakkında genel bilgi istemi eleştirilmektedir¹³⁷.

Vergi mükelleflerinin işyerlerinde vergi denetimi yapılması, özellikle varlıkların değerlendirilmesi ve envanterinin çıkartılması gereken hallerde, vergi idaresi yetkilileri vergi mükellefinin arazisi ve binalarına normal iş saatlerinde girebilirler. Vergi mükellefinin iş dışındaki yaşama alanlarına yalnızca kamu düzeni açısından önemli ise girebilirler. Eğer vergileme için gerekli ise vergi idaresi yetkilileri önemli olanları için mahkemeden izin verilmesi isteğinde bulunurlar.

Vergi alacaklarının tahsili ve icra aşamasında ise vergi mükellefinin ikametgahının araştırılabilmesi için mahkeme kararı gerekmektedir. Vergi mükellefi ikametgahı aranırken tanık bulundurma hakkına sahiptir. Tatil günlerinde ve gece yapılacak aramalar için icra bürosundan özel izin gerekmektedir.

¹³⁴ Daiber, a. g. m, s. 174

¹³⁵ AO Bölüm 101, 103

¹³⁶ Daiber, a. g. m, s. 174

¹³⁷ Daiber, a. g. m, s. 175

3. 2. Amerika Birleşik Devletleri

Amerikan Anayasası açık bir biçimde özel hayatın gizliliği hakkını ifade etmemektedir. Bununla birlikte Yüksek Mahkeme kararlarında Anayasaya göre, bireylerin özel hayatlarının gizliliği hakkı yada belirli alanların özel hayatın gizliliği garantisi içerisinde olduğunu kabul edilmektedir¹³⁸. Özel hayatın gizliliği kavramının iki yönü vardır. Birincisi, kişilerin kendileri ile ilgili bilgilerin ne kadarının başkalarının tarafından bilinmesi gerektiğini belirleme haklarıdır. İkinci yön ise, bireylerin bağımsız hareket edebilme, belirli faaliyetleri serbestçe yapabilme yada belirli davranışlarda bulunmamaları ile ilgilidir¹³⁹. Yönetimin yapmak yada yapmamak konusundaki kararları bu yönlerden herhangi birisi yada her ikisi üzerinde etkili olabilmektedir.

Amerikan Anayasasında yapılan dördüncü değişiklik, tüm kişilerin makul olmayan arama ve alıkoymaya karşı haklarını garanti etmektedir. Dördüncü değişiklik üçüncü kişiler ve vergi mükelleflerinin muhafaza ettikleri kayıtlarla ilgili sağlanan korunmayı eşit biçimde genişletmektedir. Dördüncü değişiklik ile idarenin araştırma yetkisi iki açıdan sınırlanmaktadır. Birincisi, vergi mükellefinin beyannamelerinin araştırılması ile ilgili olarak defter ve belgelerinin soruşturulma isteğinin sınırlandırılması, ikincisi ise, isteğin makul ve vergi mükelleflerine aşırı yük getirmemesinin sağlanması ile ilgili sınırlamadır¹⁴⁰. Vergi mükellefi ile ilgili olarak bilgi istenen kişi ya da kurumlar, bu istemin kendilerine aşırı yük getirdiği iddiasıyla bu isteme karşı dava açabilirler¹⁴¹. Yüksek mahkeme Boyd v. US davasında, kanıtların hukuk dışı arama ve alıkoyma sonucu elde edildiğinde sahibi aleyhine kullanılamayacağına karar vermiştir¹⁴².

¹³⁸ Palko v. Connecticut 302 U.S. 319. 325 (1937) kararı kişisel hayatın gizliliği ile ilgilidir. Loving v. Virginia, 388 U.S. 1. 12 (1967) kararı ailenin özel hayatı ile ilgilidir.

¹³⁹ Whalen v. Roe, 429 U.S. 589, 598-600 (1977)

¹⁴⁰ Mükellefin defter ve belgelerinin incelenebilmesi için. İncelemenin ilgiliğinin (relevancy) ve maddiliğinin (Materiality) yani gerekliliğinin ortaya konulmuş olması gerekmektedir. Söz konusu ölçütlerin varlığının belirlenmesi vergi mükellefleri tarafından değil, mahkemelerce yapılmaktadır. Mahkeme, vergi mükellefinin defter ve kayıtlarının beyannamedekilerin aksine olup olmadığını değil, yalnızca, vergi mükellefinin gerçek gelirinin belirlenmesi ile ilgili olup olmadığına bakar.

¹⁴¹ Örneğin bankalar, vergi idaresince istenen bilgilerin kendilerine aşırı yük getirdiği iddiasıyla mahkemeye başvurmuş ve bu konuda mahkemeyi ikna etmişlerdir. First National Bank of Mobile v. US, 160 F.2d 532 (5th Cir. 1947). US ex rel. Sathre v. Third Northwestern National Bank 116 F. Supp. 879 (D. Minn. 1952) davasında mahkeme, banka çalışanlarının bilgi isteğine üç günden fazla zaman ayırmasının aşırı yük olarak değerlendirmiştir.

¹⁴² 116 US 616 (1886)

Amerikan Anayasasında yapılan beşinci değişiklik ile kişiler, kendi kendilerini suçlamaları söz konusu ise, idare tarafından yapılan çağrılara uymayı ret etme hakkına sahiptirler. Başka bir ifade ile kendi defter ve kayıtlarına dayanarak kendilerine cezai suç isnadı söz konusu olabilecekse idare tarafından yapılan çağrılara uymayı ret edebilirler. Bu hak ile vergi mükellefleri vergi idaresine verecekleri bilgiyi sınırlandırabilmeleri, mükelleflerce verilen kanıtların mahkeme önünde sınırlandırılabilmesi ve daha önce vergi idaresince alıkonulan vergi mükellefe ilişkin kanıtların ceza davalarında kanıt olarak kullanılmasının önlenmesi düşünülmektedir. Beşinci değişiklik ile sağlanan ayrıcalık yalnızca hakları ihlal edilen kişilerce kullanılabilecek kişisel bir ayrıcalıktır. Bundan dolayı bireysel vergi mükellefleri, üçüncü kişilerin yada kurumların kayıtları incelendiğinde yada alıkonulduğunda, bu kayıtların sahibi söz konusu vergi mükellefi olsa bile, kendisini hangi derecede suçladığına bakılmaksızın hakkı ileri süremez¹⁴³.

Anayasanın dördüncü ve beşinci değişiklikleri birlikte ele alındığında, vergi idaresi, vergi mükellefinin iş ile ilgili kayıtlarını ve diğer kanıtları uygun bir arama iznine dayanarak arama yapabilmekte ve alıkoyabilmektedir. Vergi idaresi arama izni çıkartmak yerine söz konusu kayıt ve kanıtların sağlanması için İç Gelirler Kodunun 7602 bölümüne göre bir çağrı düzenleyebilmektedir. Bununla birlikte vergi mükellefleri kendilerini suçlayıcı nitelikteki kanıtlarlarla ilgili olarak bu çağrıya uymama hakkına sahiptirler.

Vergi mükellefleri özel hayatlarının gizliliğine dayanarak üçüncü kişilerle iletişiminin, üçüncü kişilerin kayıtları yada üçüncü kişilerin gözetimine bıraktığı kendisine ait kayıtları ile ilgili olarak anayasal haklarının var olduğunu iddia edebilir. Vergi mükelleflerinin hak olarak ileri sürebileceği kendisi ile ilgili ilişkiler, avukatı ile

¹⁴³ Mükellefin muhasebecisinin yada avukatının elinde bulunan kayıtlar için bu hak geçerli değildir. Couch v. US, 409 US 322 (1973), Fisher v. US, 425 US 391 (1976), US v. Kasmir, 425 US 391 (1976), US v. Beattie, Jr., 541 F. 2d 329 (2d Cir. 1976). Eğer basit yada aile tipi bir ortaklık söz konusu ise, beşinci değişikliğin sağladığı koruma ortaklığın defter ve belgelerinin sağlanmasına karşı geçerlidir. Söz konusu hak kurum olan mükellefler için geçerli değildir. Kurum defter ve kayıtlarının kurumun kendisine, memurlarına, hissedarlarına yada diğer çalışanları üzerine vergi koyulmasında kullanılma olasılığı karşısında yapılan çağrıya karşı herhangi bir hak ileri süremez. Kurum tasfiye edilmiş ve defterler bireysel hissedarların eline geçmiş olsa bile, eski şirket kayıtlarından dolayı kendini suçlamaya karşı kişisel ayrıcalık hakkı istenemez. Diğer yandan kurum kayıtları gözetimleri altında bulunan kişiler, kayıtların neler içerdiğine yada nerede olduğuna ilişkin sözlü ifade vermeye zorlanamaz.

kendisi, muhasebecisi ile kendisi, avukatı ve muhasebecisi ile kamu görevlileri arasındaki iletişimi de içermektedir.

Anayasa tarafından vergi mükelleflerine sağlanan haklar kendiliğinden yürütülmemektedir. Vergi mükellefi vergi incelemesi sırasında anayasal haklarını olumlu olarak ifade etmeli ve işlemler süresince hakkın var olması için mücadele edilmelidir. Eğer inceleme sırasında vergi mükellefi, inceleme elamanı ile tam işbirliği yapar, istenen defter ve belgeleri verir ve haklarını iddia etmezse anayasal ayrıcalığından vazgeçmiş sayılır. Daha sonra yanlış anladığını, yanlış bilgi aldığını yada bilgilendirilmediğini ileri süremez. Bununla birlikte vergi mükellefinin anayasal haklarından vazgeçip geçmediği konusunda kuşku olduğunda bu durum genellikle, mahkemelerce yeniden çözümlenmektedir. Yerleşmiş doktrine göre, kişilerin kendilerini suçlamama hakları kolayca vazgeçilen bir hak değildir. Bununla birlikte, eğer vergi mükellefi kişisel olarak Anayasal haklarını iddia etmezse bunlardan vazgeçmiş sayılır. Avukatı, muhasebecisi ve ortak çalışma arkadaşları dahil hiç kimse asıl mükellefin yerine geçerek hak iddiasında bulunamaz.

3.3. Avustralya

Avustralya’da vergi idarecileri yada yetki verilmiş memurlar gelir vergisi kanununu ile ilgili olarak, her zaman tüm binalara, yerlere, defterlere, belgelere ve diğer kağıtlara ulaşma yetkisine sahiptirler¹⁴⁴. Bu yetki bilgisayar kayıtlarını ve microfilmleri de kapsamaktadır¹⁴⁵. Bununla birlikte yetkinin içerisinde defter, belge ve diğer kağıtların alıkonulması bulunmamaktadır. Ancak defter, belge ve diğer kağıtların birer kopyası yada fazla olan nüshaları alınabilmektedir.

Mahkemeler Gelir Vergisi İdare Yasasının 263 üncü maddesini daha geniş kapsamlı yorumlamaktadırlar. Söz konusu bölümde tanınan yetki, vergi mükellefinin kendi

¹⁴⁴ ITAA Bölüm 263

¹⁴⁵ Acts Interpretation Act 1901 Altibölüm 25, 25A

kayıtları yada 262A bölümüne göre korunması gereken kayıtlar için sınırlandırılmış değildir. Bu hüküm genel denetim fonksiyonunun bir parçası olarak vergi borcunun doğruluğunu tespit etmek amacı ile kullanılmaktadır. Vergi idarecileri aynı zamanda, örneğin, muhasebecisi gibi vergi mükellefi ile ilgili diğer kişilerce bulundurulacak bilgilere de ulaşabilir.

Vergi idarecileri kendilerine 263 üncü madde ile verilen yetkilerini kullanırken “doğal adalet” in gereklerine uymak zorunda değildirler. Aynı zamanda işyerlerinin aranması yada belli belgelerin aramaya konu olması için yetki belgesi gerekmemektedir. Bununla birlikte, ne istediğini açıklamak yada isteği ile ilgili yeterli bildirim yapılması konusunda vergi idarecileri yada yetki verilen memurlar bir hata yaptıklarında, bu durum makul olarak karşılanmamakta ve arama geçersiz sayılmaktadır. Verilen yetkinin geçerliliği konusunda maddi vergi kanunlarına ilişkin sorular olduğunda, vergi idarecilerinin devam eden sorunu çözmek için defterlere bakmaları sınırlanabilmektedir¹⁴⁶.

263(3) e göre, arama yapılan işyerini bulunanlar, yetkili memura 263 üncü bölümde verilen yetkinin etkin uygulanması için, makul olan her türlü olanağı ve yardımı sağlamak zorundadırlar. Bu, kayıtların nerede olduğunun işaret edilmesini, belgelerin bulunduğu alana ulaşımın sağlanmasını, çalışma alanı sağlanmasını ve fotokopi olanakları sağlanmasını içermektedir. Eğer gerekirse fizikî varlıklara karşı güç kullanılabilir. Ancak güç kullanımı gerekli olmalı ve aşırı olmamalıdır. İş yerinde bulunanlar gerekli kolaylıkları sağlamazsa 1.000 Avustralya doları para cezası ile yükümlü tutulmaktadırlar.

Avustralya Gelir Vergisi İdaresi Kanununun 264 üncü bölümü vergi idarecilerine araştırma yetkisi vermektedir. Bu bölüme göre, yetkili olan memur, vergi mükellefi olup olmadığına bakmaksızın, herhangi bir kişinin geliri yada verginin tarhi ile ilgili bilgi sağlaması yada kanıtları vermesi ve herhangi bir kişinin gözetiminde yada kontrolü altında bulunan defter, belge ve diğer kağıtları sağlaması için yazılı bildirimde bulunabilir. Bununla birlikte bildirimde bazı noktalarında mutlaka bulunması

¹⁴⁶ FCT v Citibank Ltd 89 ATC 4268, Wheelwright, *a. g. m.*, s. 79

gerekmektedir. Bunlar, istenen belgeler belirli bir vergi mükellefi ile ilgili olmalı ve bu mükellefin ismi bildirimde mutlaka belirtilmelidir Başkalarının işleri ile ilgili belgeleri sağlamaları istenen kişilere bu istemin söz konusu kişinin geliri yada tarh edilmesi ile ilgili olduğu bildirimde gösterilmelidir.

Vergi idarecilerinin, bildirim gönderilen kişilerin gözetiminde yada kontrolünde olan materyallerle ilgili yetkileri sınırlandırılmıştır. Vergi mükellefi ile müşteri ilişkisinden dolayı sözleşme yükümlülükleri bulunan bankalar, muhasebeciler ve avukatlar gibi üçüncü kişiler vergi idaresinden belgelerin sağlanması için gelen bildirimi yerine getirmekten sakınmaları önem vermemek olarak kabul edilmekte yada bildirimde uyma yükümlülüğüne konu edilmektedir¹⁴⁷.

Vergi mevzuatında vergi idarecilerine defter ve belgeleri alıkoymak konusunda herhangi bir yetki söz konusu değil iken, vergi idarecileri 1914 tarihli Suç Kanununa göre arama ve alıkoyma için izin belgesi araştırma hakları vardır. Söz konusu belge hukuki uzmanlık ayrıcalığını kapsayan belgelere el konulmasına yetki verememektedir¹⁴⁸.

Vergi idarecilerine Gelir Vergisi İdaresi Kanunun 263 ve 264 üncü bölümlerde tanınan yetkilere uygulanan en önemli sınırlandırma hukuki uzmanlık ayrıcalığıdır. Bu ayrıcalık yalnızca bilgi almak yada bu bilgileri uyumsuzluklarda kullanmak için yapılan iletişime uygulanmaktadır. Bu ayrıcalık avukatların hesap kayıtları için uygulanmamaktadır. Bankerlerin müşterilerine yada muhasebecilerin müşterilerine karşı olan yükümlülüklerinden ortaya çıkan benzer bir ayrıcalık bulunmamaktadır. Avustralya Vergi İdaresi eğer uygunsa işyeri sahibine belgeleri gözden geçirmesi yada hukuki uzmanlık ayrıcalığı iddiasında bulunabilmesi için yeterli fırsat vermek zorundadır¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Griffin & Elliott v Marsh 94 ATC 4354, Wheelwright, a. g. m, s. 81

¹⁴⁸ Baker v Campbell 83 ATC 4354, Wheelwright, a. g. m, s. 81

¹⁴⁹ Allen Allen & Hemsley v DCT (1989) 20 ATR 321; FCT v Citibank Ltd 89 ATC 4268, Wheelwright, a. g. e, s. 81

Mahkemeler vergi mükelleflerinin kendilerine gönderilen bildirime karşı kendini suçlamaya karşı ayrıcalığı ileri sürerek direnç gösteremeyeceklerini ifade etmişlerdir. Federal Mahkeme bu sonuca, vergi idarecilerine bu kadar geniş yetki veren yasama politikasının kendini suçlamama ayrıcalığının var olmadığını düşündüğü temeline dayandırmıştır. Avustralya vergi idarecilerine tanınan geniş yetkiler bireylerin özel hayatlarının gizliliği hakkını ihlal ettiği gerekçesi ile eleştirilmektedir. Ve vatandaşları kamu kurumlarına tanınan geniş yetki karşısında koruyacak anayasal hükümlerin olmaması da vergi idaresinin sahip olduğu arama, alıkoyma ve bilgi sağlama yetkileri ile ilgili eleştirilere neden olmaktadır¹⁵⁰.

3.4. Kanada

Kanada vergi hukukunda vergi mükellefinin özel hayatının gizliliği hakkı ile vergi idaresinin vergi kanunlara uyulmasını sağlama çıkarı Gelir Vergisi Yasasının 231.3 üncü bölümüne göre varolan arama izni belgesi ile dengelenmektedir¹⁵¹.

231. 3 e göre Bakan, arama izin belgesi sağlamak için, uygulamaya esas alınan ve yeminle tespit edilen olaylar üzerine verilen bilgilerle desteklenen tek taraflı bir başvuru yapmak zorundadır. Yargıçlar, arama iznini verip vermemek konusunda takdir yetkisine sahiptir. Yargıçlar Gelir Vergisi Kanununa göre suç olduğuna ilişkin makul nedenler olduğuna, kanıt oluşturabilecek belge yada diğer şeylerin var olduğuna ve arama yapılacak alanın söz konusu belge yada diğer şeyleri içerdiğine inanırlarsa, arama izin belgesini vermektedirler. Söz konusu belge yazılı olmalı ve sorun teşkil eden suçla ilgili belge yada diğer şeylerin yer aldığı yerlere girmek için yetki verilen kişinin açık ismini içermelidir. Belge suçun niçin olduğuna, arama yapılacak binaların ve diğer yerlerin tanımlanmalarına, kendisi hakkında suçlama yapılan kişiye ve makul olarak

¹⁵⁰ Commissioner of Australian Federal Police v Propend Finance Pty Ltd (1997) 71 ALJR 327,

Wheelwright, a. g. m, s. 82

¹⁵¹ Gelir Vergisi Kanununun 231.3 üncü bölümü “hak şartı” ile getirilen düzenlemelere dayanılarak değişikliğe uğramıştır. Denetim elamanlarına denetim sırasında bulunan belge ve diğer şeylere el koyma yetkisi veren eski 231(1) (d) ve Bakana mahkemenin izni ile arama ve el koyma yetkisi verme izni veren eski 231(4) değişikliğe uğrayarak bugün geleneksel ceza kanununun arama yetkisi ile ilgili 489 uncu bölümü ile aynı düzenlemeye sahiptir.

hangi belge ve diğer şeylerin arandığına ilişkin bilgileri de içermelidir. Arama izin belgesini yerine getirecek olan kişi Gelir Vergisi Kanununa göre suçla ilgili olabilecek ve izin belgesinde tanımlanmayan diğer belgelere de el koyabilir. Herhangi bir şeye el konulduğunda fiziki olarak mümkün olan en kısa sürede mahkeme önüne getirilmeli yada alıkonulanlarla ilgili olarak mahkemeye rapor sunulmalıdır.

Gelir Vergisi Kanununun 232 üncü bölümüne göre avukatlar, vergi idaresinin geniş inceleme, arama ve alıkoyma yetkilerine karşı, vergi mükellefleri ile müşteri ilişkisinden dolayı, avukatın bürosunda bulunan vergi mükellefi ile ilgili belgelere kanunun 231. 3 e göre el konulması durumunda, aralarında avukat-müşteri ayrıcalığı olduğunu ileri sürebilirler. Yine aynı şekilde Gelir Vergisi Kanununun 231.1 yada 231.2 bölümlerine göre de bu hakka sahiptirler. 232 nci bölüm, muhasebeciler gibi üçüncü kişilerin ellerinde bulunan belgeleri kapsamamaktadır. Avukat- müşteri ayrıcalığı kişi ile kişinin avukatı arasında geçen sözlü yada belgeye dayanan iletişimin açıklanmasının ret etme hakkı olarak tanımlanmaktadır. Tanım, müşteriden alınan senetleri ve çekleri de içeren muhasebe kayıtlarını kapsam dışı bırakmaktadır. Avukat-müşteri ayrıcalığı avukatın çalışma kağıtlarını, anlaşmaların yazılımlarını, yeniden düzenleme planlarını ve müşterisi ile arasında anlaşmazlıkla ilgili yada diğer hukuki konulardaki mektupları korumaktadır¹⁵².

Müşterisi tarafından başka biçimde söylenmediğinde avukatlar, kendileri ile müşterileri arasında geçen iletişimle ilgili olarak avukat-müşteri ayrıcalığını ileri sürmekle sorumludurlar. 232 nci bölüm 231.2 göre sağlanacak belgeler yada 231. 1 ve 231. 3 e göre denetlenen, incelenen yada alıkonulan belgelerle ilgili olarak geniş bir usul ortaya koymaktadır. Kanada Gelir İdaresi memurların, avukatlara 232 ye göre sahip oldukları ayrıcalıklarını ileri sürebilmek için makul fırsat tanımadan, avukatın elinde bulunan belgeleri incelemeleri yada bu belgelere el koymaları yasaklanmıştır. Bakanlık tarafından istenen bilgileri yada belgeleri sağlamadığı için soruşturma açılan avukat, istenen bilgi ve belgelerin avukat-müşteri ayrıcalığı kapsamı içerisinde olduğuna ilişkin makul nedenleri olduğunu ve bakana yada yetki verdiği kişilere bilgi ve belge vermeyi

¹⁵² Li, a. g. m, s. 116

reddetmesinin avukat-müşteri ayrıcalığı iddiası anlamına geldiğini kabul ettirdiğinde suçsuz olacaktır.

Hem Gelir Vergisi Kanununun 232. bölümüne hem de Anglo-Sakson (Common Law) hukukuna göre muhasebecilerle müşterileri arasındaki iletişim için ayrıcalık söz konusu değildir. Avukatlarla müşterileri arasında olan ayrıcalığın, muhasebecilerle müşterileri arasında olmamasının nedeni bu alanda avukat müşteri ilişkisinde olduğu gibi etkin bir adalet sistemine ulaşmak için böyle bir düzenlemeye gerek görülmemiş olmasıdır. Bununla birlikte, müşterisine ait bilgileri muhasebecisinden alan avukatın yapmış olduğu iletişim avukat ve müşterisi arasındaki iletişim sayılacak ve bu ayrıcalıktan yararlanabilecektir. Benzer biçimde müşterisinin vekili olarak hareket eden muhasebecinin müşterisinin isteği üzerine yapılan iletişim ve konu ile ilgili olarak alınan bilgiler söz konusu ayrıcalıktan yararlanabilecektir.

İçtihat hukukuna göre, bakanın olayın dış görünüşü itibariyle hile tespit ettiği konularda avukat-müşteri ayrıcalığı ortadan kalkmaktadır. Dış görünüşü itibariyle hileli konular belge niteliğindeki kanıtlardan makul sonuçlar çıkarmaya dayandırılmalıdır. Avukat-müşteri ayrıcalığı aynı zamanda bu ayrıcalıktan yararlanan bilgilerin üçüncü kişilere açıklandığı durumlarda da ortadan kalkmaktadır¹⁵³.

Kanada Hak Şartının 11 inci bölümü hiç kimsenin kendisi ile ilgili bir suça ilişkin olarak kendisine karşı tanıklık yapmaya zorlanamayacağını ifade etmektedir. Vergi mükellefi vergi idaresince vergi denetimi sırasında denetimle ilgili olarak herhangi bir suç olmadığı konusunda bilgilendirildiğinde, vergi mükellefinin vergi idaresi ile yapacağı işbirliği sonucu sağlayacağı bilgilerle kendine karşı tanıklık yapmaya zorlanamama hükümleri ihlal edilmemiş olacaktır.

3.5. Hollanda

¹⁵³ Li, a. g. m, s. 117

Hollanda’da vergi mükellefleri, vergi müfettişleri tarafından beyanname doldurmalarına ilişkin davet yapıldığında beyanname doldurmak zorundadırlar¹⁵⁴. Vergi beyannamelerinde yalnızca vergi müfettişleri tarafından vergi mükelleflerine yöneltilen sorulara mükelleflerce verilen cevaplara ilişkin bilgiler değil, aynı zamanda vergi borcunun belirlenmesi ile ilgili olan belgelerin kopyaları da bulunmaktadır¹⁵⁵. Vergi mükellefleri vergi borcunun belirlenmesi ile ilgili belgelerini 10 yıl süre ile muhafaza etme¹⁵⁶ ve vergi müfettişlerinin isteği üzerine söz konusu belgelerle birlikte muhasebe kayıtları ve diğer bilgileri sağlama yükümlülüğü altındadır¹⁵⁷. Hollanda’da tam mükellef olan şirketler, vergi müfettişleri tarafından istendiğinde, ortaklık kurdukları dar mükellefler kurumlara ilişkin bilgileri verme yükümlülüğü altındadırlar¹⁵⁸.

Eğer vergi mükellefleri bilgi verme yükümlülüklerini yerine getirmezler yada işbirliği yapmayı ret ederlerse vergi işlemleri ile ilgili kanıtlama yükümlülüğü vergi mükellefleri üzerine geçer¹⁵⁹ ve söz konusu vergi mükellefleri hakkında cezai işlemler yapılır¹⁶⁰.

Papazlar, noterler, avukatlar, doktorlar ve eczacılar üçüncü kişilerle ilgili olarak bilgi vermek zorunda değildirler¹⁶¹. Vergi müşavirleri bu muafiyetten yararlanamazlar ancak, mali müşavirle müşterisi arasında, müşavirin vergi ile ilgili öğütlerini müşterisine aktardığı iletişimi Hollanda vergi idaresi, izlediği politikasının sonucu olarak inceleme kapsamı dışında tutmaktadır. Diğer tarafta bakanlıklar ve diğer kamu kuruluşları vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak vergi müfettişleri tarafından istenen bilgileri vermek zorundadırlar¹⁶².

¹⁵⁴ AWR madde 6

¹⁵⁵ AWR madde 7 (2)

¹⁵⁶ AWR madde 52 (4)

¹⁵⁷ AWR madde 47

¹⁵⁸ AWR madde 47 a

¹⁵⁹ AWR madde 25(6) ve 29 (1 ve 2) , Gelir kalemleri ile ilgili kanıtlama yükümlülüğü vergi müfettişlerinin üzerindedir. Gelirden düşülen kalemlerle ilgili kanıtlama yükümlülüğü vergi mükellefleri üzerindedir. Genel olarak vergi müfettişi tarafından bildirilen miktarların doğru olduğu kabul edilmektedir. Ancak bilgi sağlanmadığında bu miktarların doğruluğunun vergi mükellefi tarafından kanıtlanması gerekmektedir.

¹⁶⁰ AWR madde 68

¹⁶¹ AWR madde 53

¹⁶² AWR madde 55

Bankaların vergi mükelleflerine ilişkin bilgi sağlama ile ilgili olarak belirli yükümlülükleri vardır. Vergi müfettişleri bankalardan vergi mükellefi ile ilgili olarak alacakları bilgileri önce vergi mükellefinin kendisinden isterler. Eğer bu isteme uyulmazsa bankalardan aynı konu ile ilgili bilgi istenmektedir¹⁶³.

Hollanda Yüksek Mahkemesi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin sessiz kalma ve kendi kendini suçlamama haklarını tanımaktadır. Dolayısıyla vergi mükellefleri kendilerine yapılan cezai suç isnadı ile ilgili olarak kendilerini suçlayıcı belgeleri vergi idaresine vermeme hakkına sahiptirler.

3.6. Fransa

Fransız vergi mükellefleri Fransız vergi idaresi tarafından beyan ettikleri gelirlerini tam beyan edip etmediklerini belirlemek için inceleme altına alınabilirler. Herhangi normal olmayan bir durumu yada vergi hilesini ortaya çıkarmak için vergi müfettişleri yeterli yetkiye sahiptirler. Vergi müfettişlerinin sahip oldukları yetkilerle vergi mükelleflerinin korunması arasında denge kurulabilmesi için vergi mükellefleri çeşitli garantilerden yararlanmaktadırlar. Yetkiler ve garantiler kanundan yada Anayasada belirtilen genel ilkelerden türemektedir.

Fransız vergi müfettişlerinin yetkisi, vergi mükellefinin kendisinden yada üçüncü kişilerden bilgi alma amacına bağlı olarak değişmektedir. Vergi idaresi üçüncü kişilerden bilgi almak istediğinde, bu kişiler iş sahipleri ise sorulan soruları cevaplamak zorundadırlar. Eğer iş sahibi olmayıp sıradan vatandaş durumunda vergi mükellefi iseler soruları cevaplandırma yükümlülükleri yoktur. Her iki durumda da vergi mükellefi ile ilgili olarak toplanan bilgiler, diğer Avrupa Birliği ülkelerinden gelen bilgiler gibi istisnai konuların dışında, mükellefin kendisine gösterilmekte ve bu bilgilerin ek bir tarhiyata izin verip vermediği kendisi ile tartışılmaktadır¹⁶⁴.

¹⁶³ Sommerhalder, Pechler, *a. g. m.*, s. 315

¹⁶⁴ Cyrille David, *Taxpayer Protection and Tax Fines in France* (Taxpayer Protection In The European Union, Editors Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, Kluwer Law International, The Hague, London, Boston, 1998), s. 103

Vergi müfettişleri bilgi toplamak amacıyla vergi mükelleflerinin işyerlerini yada ikametgahlarını, vergi mükellefinin vergi hilesi yaptığına ilişkin güçlü varsayımlar varsa ve bu varsayımlar mahkeme yargıcını ikna edebilecek nitelikteyse mahkemelerden almış oldukları izin belgesi ile arayabilirler¹⁶⁵. İzni veren yargıç bu ziyareti bir mahkeme memuru yardımı ile izler. Yalnızca mesleki sırların ortaya çıkmasına ilişkin tehlike söz konusu değilse vergi müfettişi ziyaret sırasında belgelere el koyabilir.

Vergi idaresi mensupları vergi mükellefi ile ilgili inceleme yaparken yada başka vergi mükelleflerinin ellerindeki bilgileri toplamaya çalışırken vergi mükellefinin mesleki sırlarına saygı göstermek zorundadırlar. Bununla birlikte vergi müfettişine karşı istenebilecek mesleki sırlar kavramı oldukça sınırlı anlamda kullanılmaktadır. Birincisi, vergi müfettişi incelemesi sırasında öğrendiği tüm sırlar ile birlikte mesleki gizlilik ile sınırlandırılmıştır¹⁶⁶. Bunun istisnası Avrupa Birliğine  ye ülkelerden vergi müfettişleri ile olan iliřkilerdir¹⁶⁷. İkinci olarak, vergi müfettişinin davranışları ve kontrolleri vergi mükellefi tarafından istenen mesleki sırlar ile paralellik göstermemelidir. Örneğin Fransa'da kişilerin vergi müfettişine karşı yararlanabilecekleri mesleki sırları sınırlandırılmıştır. Bankerler mesleki sırlardan yararlanamazlar. Doktorlar ve avukatlar vergi müfettişi ile olan ilişkilerinde sınırlandırılmış olarak mesleki sırlardan yararlanabilmektedirler¹⁶⁸.

3.7. İngiltere

Geleneksel olarak İngiltere'de vergi mükellefleri ve vergi idaresi çalışanları birbirlerine karşılıklı olarak kuşku ile bakmaktadırlar. İngiltere'nin yazılı bir anayasal belgesinin olmayışı idarenin ve dolayısıyla da vergi idaresinin aşırı g   kullanımına

¹⁶⁵ Madde L 16 B LPF, L 38 ve L 80 F LPF

¹⁶⁶ Madde L 103 LPF

¹⁶⁷ Madde L 114 A LPF

¹⁶⁸ CE 12 Mart 1982, Conseil National des m decins, Ass., Lebon 109 Concl. Verny, GA no.7. David, a. g. m, s. 106

karşı sınırlamaların belirlenmemesi sonucunu doğurmaktadır. Vergi mükellefleri de özel hayatlarının gizliliği konusunda anayasal garantilere sahip olmadıklarının farkındadırlar¹⁶⁹.

Vergi mükelleflerinin özel hayatlarının gizliliği konusunda anayasal garantiler olmamasına karşılık vergi idaresinin bilgi ve kanıt toplamak için gerekli olan arama yapma yetkisi oldukça fazla sınırlandırılmıştır. İç Gelirler İdaresi memurları arama izni için önce kurula başvurmak zorundadırlar. Söz konusu başvurular ciddi vergi hilesi olduğuna ilişkin kuşkuların olduğu yerlerdeki konular ve vergi hilesinin varlığını ortaya koyacak kanıtların arama yapılmak istenen işyerinde olduğuna inanıldığı durumların varlığını gerekli kılmaktadır¹⁷⁰. Daha sonra yargıçtan alınacak arama izin belgesine dayanılarak işyerinde arama yapılması ve kanıt olarak kullanılabilecek belgelere el konulması mümkün olabilmektedir.

İngiltere’de Ciddi Hileli Suçlar Bürosu Direktörüne (Director of Serious Fraud Office) araştırma altında bulunan kişiye sorulan sorulara alınan cevaplar yada başka biçimlerde bilgi sağlanmasını isteme yetkisi tanınmıştır. Bu yetki yalnızca cezai suç isnadını gerektiren durumlarda kullanılabilmektedir¹⁷¹.

Vergi mükellefinin özel hayatının gizliliği ile ilgili diğer bir konu da avukatı ile müşteri ilişkisine dayanan iletişim sonucu ortaya çıkan belgelerin hukuki mesleki ayrıcalıktan yararlanabilmesidir¹⁷². Vergi idaresi Kanununda 1979 da yapılan bir değişiklik ile Vergileme Enstitüsüne yada Muhasebeciler Topluluğuna üye olan vergi uzmanları tam olarak bu haktan yararlanabilmektedirler¹⁷³.

¹⁶⁹ David Williams, **United Kingdom Tax Collection: Rights Of And Againts Taxpayers** (Taxpayers Rights An International Perspective, Editor Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, South Australia, 1998), s. 332

¹⁷⁰ TMA Bölüm 20 C (1) (a)

¹⁷¹ TMA Bölüm 2

¹⁷² TMA Bölüm 20 B (8)

¹⁷³ TMA Bölüm 20B(9)

4. MÜKELLEFLERE İLİŞKİN BİLGİLERİN GİZLİLİĞİ HAKKI

4.1. Almanya

Alman Mali Kodunun 30 uncu maddesi mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği ile ilgilidir. Bu hak, görevlerinden dolayı vergi mükellefine ilişkin bilgileri öğrenen memurları kapsamaktadır. Vergi yetkilileri için çalışan ancak vergi teşkilatı içerisinde bulunmayan ve mükellefle ilgili bilgileri öğrenen kişilerde de bu kapsam içerisinde. Vergi yetkilileri tarafından başvuru uzmanlar da vergi ile ilgili sırları saklamak zorundadırlar. Bununla birlikte vergi mükellefleri tarafından başvuru uzmanlar bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğü altında değildir. Vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin gizliliğinin söz konusu kişiler tarafından korunması ile ilgili olarak herhangi bir zaman sınırlaması bulunmamaktadır. Söz konusu kişiler görevlerinden ayrıldılar ya da emekli olsalar bile bu bilgileri açıklamama yükümlülükleri devam etmektedir. Vergi mükelleflerinin adli mahkemelere başvurarak gizlilik haklarının ihlal edildiğini öne sürerek tazminat isteme hakları vardır. Ayrıca hakkın ihlali ile ilgili olarak cezai ve disiplin cezaları söz konusudur¹⁷⁴.

Vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizliliği tam bir anayasal hak olarak görülmemektedir. Fakat anayasal hakları koruyucu bir araç olarak görülmesi nedeniyle dolaylı olarak anayasal koruma sağlamaktadır. Özellikle Alman Anayasasının 14 üncü maddesi mülkiyetin anayasal olarak korunması, iş ve ticari sırların korunması ile yakından ilgili bulunmaktadır¹⁷⁵.

Vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizliliği, vergileme süreci sırasında, bir yargılama süreci sırasında, ceza ile ilgili işlemler sırasında ya da vergi yetkililerinin bilgi toplamaları sırasında görevleri nedeniyle öğrenmiş oldukları başkaları ile ilgili bilgileri de kapsamaktadır. Söz konusu kişilerin ticari ve işleri ile ilgili sırlar da bu kapsamın içerisinde. Gizlilik kapsamındaki bilgiler aynı zamanda, idari ve yargısal usuller

¹⁷⁴ Civil Kod Bölüm 839 ve Anayasa madde 34

¹⁷⁵ Christian Brodersen, "Limits on the International Exchange of Tax Information", (ET, Amsterdam, IBFD, June 1987), s. 172

gereği elektronik veri dosyalarında biriktirilen bilgileri de ifade etmektedir. Elektronik veri dosyalarında biriktirilen bu bilgiler yalnızca idari ve yargısal usullerle için yada kanunda belirtilen idari yada hukuki vergi usulünün gerektirmesi, kanunun izin vermesi, ilgili kişinin onayı, vergi ile ilgili olmayan ceza davalarının gerektirmesi ve acil bir kamu ihtiyacının olduğu durumlarda kullanılabilmekte yada açıklanabilmektedir¹⁷⁶.

Vergi idaresi vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizliliğine ilişkin korumayı genişletme yetkisine sahip bulunmaktadır. Örneğin bankalara ilişkin çıkartılmış bulunan özelgede, banka müşterilerine ilişkin olarak vergi denetimi sırasında toplanacak belirli bilgilerin bireyselleştirilemeyeceğini ifade ederek sağlanan korumayı genişletmektedir. Bu özelge kanuni temelden daha çok vergi idaresinin iyi niyetine dayanmaktadır. Vergi idaresi kendisi üzerine, “anayasal eşit işlem” kuralı gereği sınırlandırmalar koymaktadır. Bununla birlikte vergi mahkemeleri vergi idaresinin kendisini sınırlaması ile bağlı değildir¹⁷⁷.

Uluslararası sözleşmeler gereği yapılan bilgi değişimleri sırasında da vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizliliğinin korunması gerekmektedir. Uluslararası sözleşmelerde vergi mükellefinin iş ve ticari bilgilerine ilişkin gizlilik kavramları Alman Vergi Hukukunda olduğundan farklıdır. Sözleşmelerde tanımlanmayan ticari ve iş sırları kavramlar hukuk yardımı ile tanımlanmaktadır. Bu nedenle bu tanımlamalar ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir¹⁷⁸.

Alman Federal Veri Koruma Kanunu vergi mükelleflerine Alman Mali Kodunun sağladığı korumadan daha fazlasını sağlamaktadır. Alman Anayasa Mahkemesi bir kararında, verilerin korunması bir anayasal hak olmamasına rağmen, verilerin elde edilmesi ve işlenmesinin sınırlandırılması anayasa tarafından garanti altına alınan diğer hakların korunmasını sağladığını ifade etmiştir¹⁷⁹.

¹⁷⁶ AO bölüm 30 (6)

¹⁷⁷ Brodersen, a. g. m, s. 172

¹⁷⁸ Alman Yüksek Vergi Mahkemesi bir kararında “iş sırları”nı dar kapsamlı olarak tanımlamaktadır. Mahkeme, iş sırlarının yalnızca maddi ticari olay ve koşullarla ilgili ve ortaya çıkmaları zarar verici sırları içermesi gereken ve iş sırları anlamı içerisinde tanınan sırlar olduğunu belirtmiştir Bundesfinanzhof, 20 Şubat 1979, VII R 16/78, Bundessteuerblatt, 1979 II., at 269 Brodersen, a. g. m, s. 175

¹⁷⁹ Bundesverfassungsgericht, Yargılama 15 Aralık 1983-1 BvR 209/83, Neue Juristische Wochenschrift, 1984, at 419 et seq. Brodersen, a. g. m, s. 176

4.2. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletlerinde vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin gizliliği ile ilgili düzenlemeler Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu (Freedom Of Information Act), Özel Hayatın Gizliliği Kanunu (Privacy Act) ve İç Gelirler Kodu (Internal Revenue Code) içerisinde yer almaktadır.

Bilgi Alma Özgürlüğü kanununa göre vergi idaresi tarafından açıklanma yükümlülüğü bulunmayan bilgilerin yanı sıra vergi mükellefleri ile ilgili olarak gizli kalması gereken ticari sırlara ve finansal bilgilerin açıklanma zorunluluğu da bulunmamaktadır.

Vergi mükellefleri ile ilgili bilgilere ilişkin gizlilik hükümleri İç gelirler Kodu içerisinde yer almaktadır¹⁸⁰. Bu hükümlere göre, vergi mükellefine ait vergi beyannameleri ve vergi beyannamelerine ilişkin bilgilerin¹⁸¹, kanunla yetki verilen durumlar dışında açıklanması yasaktır. Yasağın kapsamına Birleşik Devletler memurları ve çalışanları, eyalet memurları ve çalışanları ve beyanname yada beyanname bilgilerine sahip olan yada daha önce olmuş olan herkes girmektedir.

Bununla birlikte daha önce bilgi alma hakkı içerisinde de söz edildiği üzere söz konusu bilgiler vergi mükellefi tarafından onay verilmesi durumunda açıklanması mümkündür. Bu bilgilerle ilgili olarak önemli çıkarı olan kişilere, yazılı istekte bulunmaları durumunda inceleme ve bilgi alma hakkı tanınmaktadır. Yazılı ve tam olarak yetkilendirilmeleri durumunda söz konusu bilgilerin önemli çıkarı bulunan kişilerin avukatlarına açıklanması vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizliliğini ihlal etmemektedir¹⁸².

¹⁸⁰ IRC & 6103(a)

¹⁸¹ Vergi beyannameleri kavramı, vergi beyannamelerini, bilgi için verilen beyannameleri, tahmini vergi bildirimlerini, geri ödeme taleplerini, ileride beyannameler üzerinde yapılacak her türlü değişiklikleri ve beyannamelere ekli ya da ileride eklenecek her türlü belgeyi ifade eder. Beyanname bilgileri kavramı, mükellefin kimliğini, gelirinin, giderlerinin, istisnalarının, indirimlerinin, varlıklarının, borçlarının, net değerinin, stopaj yoluyla kesilen vergisinin, ödenmeyen vergi borcunun, fazla tarhiyatının, vergi ödemelerinin miktarını ve kaynağını, vergi idaresince beyannameler ya da var olan ya da olacak vergi yükümlülüğü ile ilgili olan vergi cezaları, para cezaları ve diğer suçlarla ilgili olarak toplanan , alınan, kaydedilen diğer verileri kapsamaktadır. IRC & 6103 (b)

¹⁸² Bakınız. 27 ve 28 nolu dipnotlar

Amerika Birleşik Devletlerinde 1974 tarihinde çıkartılan Özel Hayatın Gizliliği ile ilgili kanun (Privacy Act)¹⁸³, kamu kurumlarının bilgiyi toplama, saklama, analiz etme ve açıklama ile ilgili gereksinimleri ile bireylerin kişisel bilgilerinin kamuoyuna açıklanmamasına ilişkin hakları arasında denge kurmayı amaçlamaktadır. Kanun kamu kurumlarının vatandaşların kişisel bilgilerini uygun yetki olmaksızın paylaşımını ve açıklanmasını önlemektedir¹⁸⁴.

1987 tarihli Bilgisayar Güvenliği Kanunu (The Computer Security Act) ile kamu alanında bilgilerin gizliliği, bilgiler ulaşma ve bilgilerin bütünlüğü konusunda ek düzenlemeler yapılmıştır.

4. 3. Avustralya

Avustralya’da vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin açıklanmaması belli başlı bazı istisnalar dışında vergi idaresi üzerinde var olan kanuni bir yükümlülüktür¹⁸⁵. Kanuni yükümlülükle birlikte Avustralya vergi idaresi kanuni gücü olmayan “mükellef hakları şartında” vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizli tutulmasına uymayı taahhüt etmektedir.

Vergi idaresi memurları dolaylı yada dolaysız olarak, memuriyetlerinin gereği herhangi bir görevi yerine getirmeleri durumu hariç olmak üzere, gelir vergisi kanunu uygulamasına ilişkin olarak başka bir kişi ile ilgili sahip olduğu bilgileri başkalarına bildiremez, açıklayamaz ve başkaları tarafından kaydedilmesini sağlayamazlar¹⁸⁶. Söz

¹⁸³ Privacy Act of 1974, U.S.C. 552a

¹⁸⁴ Kanun aynı zamanda, kamu kurumlarının toplayacağı bilgilerin türünü ve toplanan bilginin ne kadarının depolanacağını düzenlemektedir (5 U.S.C. 552a). Kanuna göre, her bir kamu kurumunun elindeki bilgiler güncel, konusu ile ilgili ve tam olmalıdır (5 U.S.C. 552a(e)(5)). Her bir kamu kurumunun bilgilerin güvenliği ve gizliliğini sağlamak için gerekli idari teknik ve fiziksel önlemleri alması gerekmektedir (5 U.S.C. 552a(e)(10)). Her bir kamu kurumu bireylerin kendileri ile ilgili bilgilere ulaşabilmesinin kurallarını oluşturmak zorundadır (5 U.S.C. 552a(e)(9)). Kurumların ellerinde bulunan bilgilerin gerçek olmaması durumunda vatandaşlara hataların düzeltilmesi için kılavuz sağlamaktadır (5 U.S.C. 552a(f)). Ek olarak kurumların kanunu ihlal ettikleri durumlarda ve ihlal etmeye istekli oldukları durumlarda medeni davalar yolu ile bireylere çözümler sağlamaktadır (5 U.S.C. 552a(g), (i)).

¹⁸⁵ Consolidated Press Holding Ltd v FCT 95 ATC 4231 at 4322-4323, Wheelwright, a. g. m, s. 74

¹⁸⁶ ITAA Bölüm 16(2)

konusu hüküm vergi idaresi dışında diğer kamu kurumlarında çalışan ve ellerinde vergi mükellefine ilişkin bilgi bulunduran memurları da kapsamaktadır. Kanun aynı zamanda vergi mükellefinin işleri nedeniyle bilgileri elde eden ve herhangi bir kamu kurumunda çalışmayan kişiler için bilgilerin açıklanması ile ilgili suçları da belirlemektedir.

Memurların görevleri gereği yapmaları gereken açıklamalar dışında, kamu avukatlarının ödenmemiş vergi borçlarının tahsili konusunda ve mahkemeye gerekli görülmesi durumunda, mahkemeye vergi mükellefi ile ilgili delillerin sunulması konularında gizlilik hükümlerinin istisnalarını oluşturmaktadır¹⁸⁷.

Avustralya vergi idaresi tarafından kamu çalışanı olmamalarına rağmen kendilerine vergi mükellefine ilişkin bilgi aktarılan kişiler gizlilik hükümlerinin uygulanmasında memur olarak kabul edilirler¹⁸⁸. Vergi mükelleflerinin işlerini yapan muhasebeciler bu tür kişilerden sayılır ve vergi idaresi tarafından kendisine vergi mükellefi ile ilgili bilgi aktarıldığında kanunun gizliliğe ilişkin hükümlerine uymak zorundadırlar.

Mahkemeler gizlilik hükümlerini vergi mükelleflerini korumak için yorumlamaktadırlar. Vergi idaresi yetkilisinin bir kurumun kendi dosyasından bilgi istemini geri çevirmesini Federal Mahkeme doğru bulmamıştır¹⁸⁹.

Vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin gizliliğinin potansiyel olarak ihlali, vergi idaresi tarafından gelirlerin eşlemesi için kullanılan vergi kimlik numarası ile söz konusu olmaktadır¹⁹⁰. Vergi mükellefinden başka kimseler tarafından söz konusu vergi mükellefine ait vergi dosyası numarasının istenmesi, kaydedilmesi, açıklanması ve başka vergi dosyası numaralarına ulaşılması yasaklanmıştır¹⁹¹.

¹⁸⁷ Saunders v FCT 88 ATC 4349, Wheelwright, a. g. m, s. 74

¹⁸⁸ ITAA Bölüm 16 (1A)

¹⁸⁹ Norper Investments Pty Ltd v DFCT 77 ATC 4231, Wheelwright, a. g. m, s. 75

¹⁹⁰ ITAA Altbölüm 202-202 G

¹⁹¹ TAA Bölüm 8 WA ve 8 WB

4.4. Kanada

Kanada’da vergi idaresince alınan vergi beyannameleri ve diğer bilgiler yalnızca Gelir Vergisi Kanununun uygulanması ile ilgili konularda kullanılabilir. Vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizliliği Kanada gelir vergisinin tahsilatı aşamasında oldukça önemli bir yere sahip bulunmaktadır¹⁹².

Kanada Gelir İdaresinin belirli istisnalar dışında vergi mükellefine ilişkin bilgileri açıklaması yasaklanmıştır¹⁹³. Söz konusu yasaklama hükümleri karşılıklı çıkarların dengelenmesini amaçlamaktadır. Vergi mükellefinin kendisine ait finansal bilgileri dikkate alan gizlilik çıkarı ile vergi idaresinin Gelir Vergisi Kanununu ve diğer kanunları etkin olarak uygulayabilmesi için gerektiği kadar bilgiyi açıklaması çıkarının dengelenmesidir. Vergi mükellefi hakkındaki finansal ve ilgili diğer bilgiler ciddi olarak ele alınmalı ve söz konusu bilgiler ancak önceden belirlenen durumlarda açıklanmalıdır¹⁹⁴. Kanada Gelir İdaresine, Gelir Vergisi Kanunun uygulanması yükümlülüğünün dışındaki diğer konular için vergi mükellefi hakkındaki bilgileri bilerek diğer kişilere aktarması, bilerek başkalarının söz konusu bilgilere ulaşmasını sağlaması ve bilerek başka biçimlerde başkaları tarafından bu bilgilerin kullanılmasının sağlaması yasaklanmıştır¹⁹⁵. Bu yasak yalnızca devlet adına çalışan resmi yetkilileri kapsamaktadır¹⁹⁶. Yasağın ihlali 5.000 Dolara kadar para cezası yada 12 aya kadar hapis cezasını yada her ikisinin uygulanmasını gerektirmektedir¹⁹⁷. Vergi idaresi yetkilileri herhangi bir hukuki işlemle bağlantılı olarak vergi mükellefine ilişkin bilgileri vermek yada kanıtları sağlamak gereğini yerine getiremezler¹⁹⁸.

¹⁹² Kanada Yüksek Mahkemesi bir kararında “ parlamento tarafından tanınan vergi beyannameleri ve elde edilen diğer bilgilerin gizliliği vergi sisteminin temelini oluşturan gönüllü olarak vergilerin beyanını cesaretlendirmektir. Parlamento vergi mükelleflerine kendileri tarafından vergi idaresine verilen bilgilerin başkalarına ulaştırılmayacağı güvenini aşılayarak bilgilerin gönüllü olarak açıklanmasını cesaretlendirmektedir. Tersine de aynı zamanda doğru olmaktadır: eğer vergi mükellefi kendisini güvenlik içerisinde hissetmiyorsa bilgileri açıklamak konusunda isteksiz davranacaktır” ifadesinde bulunmuştur. *Slattery (Trustee of) v Slattery* (1993) 2 CTC 243 at 247-248; DTC 5443- at 5445-5446, Li, a. g. m, s. 94

¹⁹³ ITA Bölüm 241

¹⁹⁴ 179 nolu dipnottaki mahkeme kararı

¹⁹⁵ ITA Bölüm 241 (1)

¹⁹⁶ ITA Bölüm 241 (10)

¹⁹⁷ ITA Bölüm 239 (2.2)

¹⁹⁸ ITA Bölüm 241 (2)

Gelir Vergisi Kanunu Maliye Bakanına ceza davalarının, Gelir Vergisi Kanununun ve hükümet programlarının yürütülmesinde kamu yararının kişinin gizlilik çıkarlarından daha üstün geldiği durumlarda vergi mükellefine ilişkin bilgileri açıklama yetkisi vermektedir. Cezai işlemler¹⁹⁹, Gelir Vergisi Kanununun uygulanması ile ilgili işlemler²⁰⁰, bireylerin ölüm yada fiziksel zarar görme tehlikesi içerisinde bulunduğu durumlar²⁰¹ ve kamu kurumları yada hükümetler arasında belirli bilgilerin değişimi²⁰² ile ilgili olarak vergi mükellefi hakkındaki bilgileri açıklamaya için verilmektedir.

Cezai işlemlerde istisna ancak cezai işlemlerin bilginin ortaya konulduğu durumlarla başladığı yerlerde söz konusu olmaktadır. Cezai işlem yapılmadan önce bilgilerin açıklanması yasaklanmaktadır²⁰³. Bazı davalarda ise cezai işlemlere başlandıktan sonra bile vergi mükellefleri Haklar Şartının 7 inci bölümündeki sessiz kalma hakkına dayanarak kendileri ile ilgili bilgilerin vergi idaresi tarafından açıklanmasını önleyebilmektedir²⁰⁴.

Bazı durumlarda vergi mükellefinden elde edilen bilgilerin başka bir vergi mükellefinin vergisinin tarhi ile ilgili olması durumunda belirli bilgilerin açıklanması söz konusu olmaktadır²⁰⁵. Bazı durumlarda ise vergi mükelleflerinin Kanada vergi idaresinden bilgi alma hakları ile üçüncü kişilerin bilgilerinin gizliliği çelişmektedir. Çelişen çıkarlar arasındaki denge kamu yararı tarafından vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizliliği garanti edilerek, vergi kanunlarına gönüllü uymayı özendirme ve cesaretlendirme sağlanmaya çalışılmaktadır²⁰⁶.

¹⁹⁹ ITA Bölüm 241 (3) (a)

²⁰⁰ ITA Bölüm 241 (3) (b)

²⁰¹ ITA Bölüm 241 (3.1)

²⁰² ITA Bölüm 241 (4)

²⁰³ MNR v Fawcett (1988) 2 CTC 62, Li, a. g. m, s. 96

²⁰⁴ Vergi idaresi tarafından vergi mükellefinin gelirlerine, varlıklarına ve harcamalarına ilişkin bilgi sağlaması istenildiğinde vergi mükellefi, Uyuşturucu Kontrol Kanununu ve Ceza Kanununa göre suçlanma ile karşı karşıya kalacağını düşünerek başarılı bir biçimde polisin vergi idaresi elindeki bilgilere ulaşarak kendisini suçlayacağını savunarak Haklar Şartının 7 inci maddesine göre sessiz kalma hakkını kullanmıştır. Fedaral Mahkeme vergi idaresinin vergi mükellefi ile ilgili bilgileri polise aktarmasını yasak olduğunu ifade etmiştir. Tyler v MNR (1989) 1 CTC 153 (FCTD9, 89 DTC 5044, Li, a. g. m, s. 97

²⁰⁵ ITA Bölüm 241 (4) (b)

²⁰⁶ Le, a. g. m, s. 98

4. 5. Hollanda

Hollanda’da vergi idaresi görevlileri vergi mükellefi ile ilgili bilgileri yalnızca vergi kanunlarının uygulanmasında ya da verginin toplanmasında kullanabilirler. Vergi kanunlarının uygulanması yada verginin tahsili dışında söz konusu bilgilerin yayınlanması, açıklanması ya da verilmesi yasaklanmıştır²⁰⁷. Bu kurala getirilen en önemli istisna uluslararası bilgi değişimi anlaşmalarıdır²⁰⁸. WIB’ göre vergi mükelleflerine ait bilgilerin diğer ülkelere aktarılması yalnızca Avrupa Birliğinin Karşılıklı Yardım Direktifi yada diğer uluslararası değişim kurallarının var olmasına ve toplanan bilgilerin iç hukuk kurallarına uygun olarak toplanılmış olmasına bağlıdır²⁰⁹. WIB yerel idare vergileri olan gayrimenkul vergileri, gayrimenkul transfer vergileri ve sigorta primleri vergileri dışında kalan diğer tüm vergilere uygulanmaktadır²¹⁰. Karşılıklı anlaşmalarla bilgi değişimin söz konusu olabilmesi için bilgi isteyen devletin vergi mükellefine ilişkin bilgi elde etmek için tüm iç yolları tüketmiş olması gerekmektedir²¹¹. Hollanda’nın da istenen bilgiye benzer bilgiyi karşı taraftan isteyebilecek durumda olması ve vergi mükellefine ilişkin bilgilere uygulanan gizlilik kurallarının aynı olması gerekmektedir²¹². Hollanda hükümeti başka biçimde kullanılmasına izin vermedikçe başka ülke tarafından alınan vergi mükellefine ilişkin bilgiler ancak vergi ile ilgili konularda kullanılabilir²¹³.

Vergi mükelleflerinin bilgi değişimi sırasında korunması uluslararası anlaşmalardan daha çok iç hukukdaki düzenlemelerle sağlanmaktadır. Vergi mükellefine sağlanan koruma ilgili vergi sistemine bağlı olarak bilgi isteğine karşı başvuru hakkının olup olmaması ile ilgili olmaktadır. Hollanda’da WIB vergi mükelleflerine bu konuda sınırlı bir koruma sağlamaktadır. Çünkü bilgi değişimi ile ilgili istek vergi mükellefine bilgi değişimi bildirildikten sonra 6 hafta içerisinde gerçekleşmektedir²¹⁴.

²⁰⁷ AWR Madde 67 (1)

²⁰⁸ Uluslararası bilgi değişimi ile ilgili kurallar Wet Internationale Bijstandsverlening (WIB) ve Avrupa Birliğinin karşılıklı yardım ile ilgili (77/779/EEC) direktifinde yer almaktadır.

²⁰⁹ WIB Madde 13

²¹⁰ WIB Madde 1, 2, 3

²¹¹ WIB Madde 13 (1) (d)

²¹² WIB Madde 14

²¹³ WIB Madde 15

²¹⁴ WIB Madde 5 (3)

4.6 Fransa

Fransa’da vergi mükellefleri, vergi idaresinin elinde bulunan bilgilerin üçüncü kişilere açıklanmasına karşı korunmaktadır. “Vergi gizliliği” doktrini olarak bilinen bu hak genel olarak mesleki gizliliği ifade etmektedir²¹⁵.

Ceza Kanununun gizlilik ile ilgili genel kuralı doktorların, hemşirelerin ve diğer kişilerin mesleki işleri sırasında elde ettikleri bilgileri, kanunun diğer hükümlerince izin verildiği ve açıklama yapmanın gerekli olduğu durumlarda açıklamalarına izin vermektedir. Vergi Kodu Ceza Kanununun bu hükmünü verginin tarhiyatı, tahsilatı yada vergi denetimi ile ilgili olarak başkaları hakkında bilgi sahibi olan kişilere uygulanabilir hale getirmiştir²¹⁶.

“Vergi gizliliği” ilkesi vergi mükelleflerine kendi işleri ile ilgili bilgileri vergi idaresinden gizleme izni vermemektedir. İlkenin anlamı yalnızca vergi idaresinin genel kural olarak vergi mükellefinin işleri ile ilgili olarak üçüncü kişilere bilgi vermemesidir. İlke aynı zamanda idari mahkemeler önünde yapılacak duruşmaların kamuya kapalı olarak yapılması anlamına gelmektedir²¹⁷.

“Vergi Gizliliği” ilkesinin çeşitli istisnaları bulunmaktadır. Bir grup istisna mali niteliklidir; Vergi mükellefine ait bilgilerin vergi idaresi çalışanları arasında ve vergi memurlarının vergi komisyonlarına aktarılabilmesine izin vermektedir²¹⁸. Vergi memurlarının ayrıca vergi mükellefi ile ilgili olarak yapılan cezai soruşturmalar için vergi mükellefinin işlerine ilişkin soruları cevaplamalarına izin verilmektedir²¹⁹. Diğer bir grup istisna ile vergi mükellefine ilişkin bilgilerin sosyal güvenlik kuruluşları ve fonlarına aktarılmasına izin verilmektedir²²⁰. Son grup istisna ise fiyat kontrol

²¹⁵ Nor, Kerlan, a. g. e, s. 913

²¹⁶ CGI Madde 2006

²¹⁷ Norr, Kerlan, a. g. e, s. 913

²¹⁸ CGI Madde 2006

²¹⁹ CGI Madde 2013

²²⁰ CGI Madde 2020

yetkilileri ve belirli bazı otoritelere ekonomik ve sosyal düzenlemelerle ilgili olarak vergi mükelleflerine ilişkin bilgi verilmesine olanak sağlamak için verilmektedir²²¹. Ayrıca, Hükümete karşı açılan zarar davalarında hükümet vergi mükellefine ilişkin bilgileri kullanabilir²²².

Vergi idaresinin yabancı ülkelere vergi mükellefine ilişkin bilgilerin aktarılması sırasında vergi gizliliğine ilişkin yükümlülükleri söz konusudur. Diğer vergi idarelerine aktarılan bilgilerin gizliliğinin korunması ve yalnızca verginin tahakkuku ve tahsilatı ile ilgili olarak kullanılması gerekmektedir²²³.

4.7. İngiltere

İngiltere’de vergi idaresi çok geniş bilgi toplama yetkisine sahip olmasına rağmen vergi mükellefi ve diğer kişilerden toplanan bilgilerin kamu alanında kullanılma yolları ile ilgili sınırlı risk söz konusudur. Vergi idaresi aynı zamanda vergi mükellefine ait ticari bilgileri vergi mükellefinin gizliliğine gösterilen saygı oranında korumakla yükümlüdür.

İngiltere gizliliğe ilişkin hükümler Resmi Sırlar Kanununda (Official Secrets Act 1989) yer almaktadır. Bu kanuna göre vergi mükellefinin kendisi dahil hiç kimse vergi idaresinin elinde bulunan vergi mükellefi ile ilgili bilgilerin sağlanması hakkına sahip değildir. Söz konusu sınırlama kamu kayıtları ile ilgili 40 yıllık gizlilik süresi sona erdikten sonra bile devam etmektedir. Kayıtlara ulaşmanın tek mümkün yolu kamu denetçilerinden yararlanarak kayıtların incelenmesini sağlamaktır²²⁴.

Vergi mükelleflerinin vergi idaresinin kendileri ile ilgili olarak almış oldukları kararların gözden geçirilmesi için Genel Komisyonlara yaptığı başvurular sonucu yapılan dinlemeler gizli sayılmakta ve yayınlanmamaktadır. Özel Komisyonların

²²¹ CGI Madde 2006, 2020-1-5

²²² CGI Madde 2016

²²³ Vergi Usulü Kanunu Madde L 114

²²⁴ Williams, a. g. m, s. 340

kararları 1994 den beri yayınlanmakta ve dinlenilme kamuya kapalı yapılmışsa, kararların yayınlanması isimsiz olarak gerçekleşmektedir. Yüksek mahkeme tarafından görülen davalar genel olarak kamuya açıktır.

5. YARGISAL BAŞVURU HAKKI

5.1. Almanya

Almanya’da vergi mükelleflerinin başvuru haklarını kullanabileceği mahkemeler, ilk derece vergi mahkemeleri, Federal Vergi Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesidir. Almanya’da vergi mükellefleri vergi idarelerinin herhangi bir eylem ve işlemine karşı mahkemelere başvurabilir. Başvurunun geçerli olması için maddi ve usule ilişkin gereklilikleri yerine getirmiş olması gerekmektedir. Vergi mahkemelerine yerel gider vergileri dışında tüm vergilerle ilgili olarak başvurulabilir²²⁵. Başvuru önceden belirlenmiş bir biçimde yapılmaktadır. Bu biçim başvurunun alınan idari kararın kaldırılmasına yada düzeltilmesine yönelik olup olmadığına yada vergi mükellefinin yeni bir idari karar alınmasını isteyip istemediğine bağlı olmaktadır. Bu iki başvuru biçiminden farklı olan ve vergi idaresinin idari karar dışında başka türlü davranmasını gerektiren başvuru şekli bulunmamaktadır²²⁶. Başvuran vergi mükellefi kendi yasal durumunun olası ihlallerini diğer kişilerle karşılaştırarak ifade etmek zorundadır²²⁷. İlk derece vergi mahkemelerine idari kararın kaldırılması, değiştirilmesi yada yeni bir idari karar alınması için başvurulabilmesi için yalnızca, vergi idaresi içerisinde yapılan idareye başvuru usulünde başarısız olunması gerekmektedir²²⁸. Mahkemeye başvuru idari kararın tebliğinden itibaren 1 aylık süre içerisinde yazılı olarak yapılmasıdır²²⁹. Vergi mükellefi temsilci bulundurmak zorunda olmamasına rağmen aynı zamanda temsilci bulundurabilme hakkına sahiptir.

²²⁵ FGO Bölüm 33(1)

²²⁶ FGO Bölüm 40 (1)

²²⁷ FGO Bölüm 40 (2)

²²⁸ FGO Bölüm 44 (1)

²²⁹ FGO Bölüm 47 (1) ve 64 (1)

Vergi mahkemelerindeki yargılama vergi mükellefinin haklarını koruyan ve vergi mükellefine görevler yükleyen belirli ilkeler ile işlemektedir. Mahkeme davayı ilişkin olayları resen araştırmaktadır. Dava konusuna ilişkin olaylar esas olarak taraflarca mahkemeye sunulmasına karşılık mahkeme bunlarla bağlı olmaksızın resen araştırma yaparak yeni kanıtlar toplayabilir²³⁰.

Mahkemenin vermiş olduğu karara esas alınan herhangi bir olay yada kanıt konusunda tarafların dinlenilmesi gerekmektedir²³¹. Bu hak mahkemenin vergi mükellefinin vergisinin tarhının esası ve vergi mükellefinin dosyasını inceleme hakkı olduğu konusunda bilgilendirme görevi ile güçlendirilmiştir²³².

Vergi mükellefinin durumunun vergi davası sonucu daha kötü duruma gelmemesi gerekir. Bunun içinde tarafların uygun görmesi yada mahkemenin değişiklik yapılmasını yararlı görmesi durumunda, vergi mükellefi başvurusunu değiştirebilir yada vazgeçilebilir Vazgeçme kamuya açık duruşma tamamlanmadan önce yada hiç yapılmadan önce gerçekleşebilir²³³. Taraflar davadan vazgeçildiğini ilişkin anlaşmaya varıldığını ortak bildirim ile ilan ederler²³⁴.

İlk derece vergi mahkemelerinde karara varmadan önce tüm olayları ve kanıtları sınamak için sözlü dinleme yapılmaktadır²³⁵. İlke olarak sözlü dinleme kamuya açık olarak yapılmaktadır²³⁶. Vergi mükellefinin dinlenilme hakkını yerine getirmek için mahkemenin, vergi mükellefini verginin tarhına esas olan olaylar hakkında bilgilendirme ve dosyasını incelemesine izin verme yükümlülüğü söz konusudur²³⁷.

İlk derece vergi mahkemesinin aldığı karara etki eden usule ilişkin hatalar söz konusu ise Federal Vergi Mahkemesine başvurulabilir. Eğer dinlenilme hakkının ihlali ve

²³⁰ FGO Bölüm 76

²³¹ FGO Bölüm 96(2), 79 (3), 83

²³² FGO Bölüm 78

²³³ FGO Bölüm 72

²³⁴ FGO Bölüm 138

²³⁵ FGO Bölüm 79 (2), 90a (1), 92, 93

²³⁶ FGO Bölüm 52

²³⁷ FGO Bölüm 78

kararın etkili ve yeni delillerle çürütülebilirliğine ilişkin varsayımlar söz konusu ise vergi mükellefi Federal Vergi Mahkemesine başvurabilir²³⁸.

Esasa ilişkin olarak vergi mahkemesi, hem idarenin yapmış olduğu eylemi hem de eylemin hukuki temelini gözden geçirir. Vergi mahkemesi konu ile ilgili kanunların Anayasaya uygun olup olmadıklarını da gözden geçirmek zorundadır. Anayasaya aykırılık olduğunu düşünüyorsa konuyu Anayasa Mahkemesine götürür²³⁹. Eğer bir birinci derece vergi mahkemesi yada Federal Vergi Mahkemesi Alman Parlamentosundan geçen bir kanunun Avrupa Birliği hukukuna uygun olmadığını düşünürse Avrupa Adalet Divanından konu ile ilgili geçici bir karar isteğinde bulunabilirler²⁴⁰.

Mahkemeye ya da idareye başvuru hakkını kullanmak vergi mükellefleri açısından vergi borcunun ödenmesi gibi idari kararların uygulanmasını durdurmaz. Vergi mükellefleri açısından etkin korunmanın sağlanabilmesi için konuya bağlı olarak iki başvuru yolu söz konusudur. Birincisi, idari kararın uygulanmasının geçici olarak durdurulması yada tamamen ortadan kaldırılması için ön başvuru yapılmasıdır. Koşulları idari usulle aynı olmakla birlikte aynı zamanda aynı konuda mahkemeye yapılmış bulunan bir başvurunun olması gerekmektedir²⁴¹. İkinci olarak ise idari ön karar alınması için ön başvuru yapılabilir. Bunun amacı vergi idarelerinin icra işlemlerine başlaması gibi belirli davranışlarının mahkeme tarafından alınacak ön karar ile önlenmesidir²⁴².

Birinci Derece Vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı Federal Vergi Mahkemelerine başvurulabilir. Birinci Derece Vergi Mahkemelerinin usule ilişkin önemli hataları söz konusu ise otomatik başvuru söz konusudur; eğer vergi mahkemesince verilen karar Federal Mahkemenin daha önce vermiş olduğu karardan sapma gösteriyorsa yada vergi mahkemesince verilen karar usule ilişkin hatalara dayanıyorsa Federal Vergi Mahkemesine başvuruya izin verilmektedir. Kararın vergi

²³⁸ FGO Bölüm 119

²³⁹ GG Madde 100 (1)

²⁴⁰ EU antlaşması Madde 177 (2)

²⁴¹ FGO Bölüm 69

²⁴² FGO Bölüm 114

mükellefinin aleyhine olduğu durumlarda karar karşı Federal Mahkemeye başvurulabilir²⁴³.

Federal Vergi Mahkemesi başvuruları yalnızca hukuki konularda değerlendirir. Mahkeme alt derece mahkeme tarafından kabul edilen olayları esas alır²⁴⁴. Mahkeme ilgili kanunların Anayasaya uygunluğu ile ilgili kuşkuya düştüğünde konuyu Anayasa Mahkemesine götürebilir. Yine aynı şekilde alt derece mahkemeler gibi gerekli gördüğünde Avrupa Adalet Divanından ön karar almasını isteyebilir.

Almanya'da vergi mükellefleri eğer anayasal haklarının ihlal edildiğine ilişkin maddi delillere sahip iseler Anayasa Mahkemesine doğrudan başvurma hakkına sahiptirler. Anayasal hakların ihlali idari karar, mahkeme kararı yada kanunlarla olup olmamasına bakılmaksızın her türlü devlet faaliyetini kapsamaktadır. Bununla birlikte herhangi bir karar alınmaksızın yada işlem yapılmaksızın bir kanunun kendiliğinden anayasal hakları ihlal edebileceği kabul edilmektedir. İlke olarak Anayasa Mahkemesine başvurabilmek için diğer tüm normal usullerin tüketilmiş olması gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi başvuru sahibinin olağan usulün izlenmesinin kendisine ciddi dezavantajlar getireceğini gösterebilmesi durumunda yada mahkemenin kendisinin başvurunun genel bir önemliliğe sahip olduğunu düşünmesi durumunda dinleme yapmak konusunda takdir yetkisine sahiptir. Anayasa Mahkemesinin her kararı hem devleti hem de tarafları bağlamaktadır. Anayasa mahkemesine başvurabilmek için vergi mükellefinin herhangi bir maliyete katlanması gerekmemektedir²⁴⁵.

5.2. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletlerinde vergi mükellefleri idari aşamada çözüme kavuşturamadıkları uyuşmazlıklar için yargı organlarına başvurabilirler. Farklı vergileme uyuşmazlıkları ile ilgili farklı yargı organlarına başvurabilmektedirler.

²⁴³ FGO Bölüm 115 (3)

²⁴⁴ FGO Bölüm 118

²⁴⁵ Daiber, a. g m, s. 194

İç Gelirler İdaresi ile olan uyuşmazlığı idari aşamada çözemeyen vergi mükellefi konu ile ilgili olarak Vergi Mahkemesine (Tax Court), Federal Bölge Mahkemesine (Federal District Court) yada Birleşik Devletler Haklar Mahkemesine (United States Court of Claims) başvurabilir.

Vergi Mahkemesine dava açılmasının vergi mükellefi açısından faydası, dava açmadan önce İç Gelirler İdaresince iddia edilen noksanlığın ödemek zorunda olmamasıdır. Vergi mükellefi vergi idaresi tarafından kendisi ile ilgili olarak alınan kararlar aynı fikirde değilse ve konu idari aşamada çözümlenememişse, ödemekle yükümlü tutulduğu verginin yargısal olarak karara bağlanması için vergi mahkemesine başvurabilir. Vergi mahkemesi vergi mükellefi ile gelir, emlak, veraset, belirli istihdam ve gider vergileri ile ilgili olan konularda açık duruşma yapmaktadır. Amerika Birleşik Devletlerinde 50.000 Amerikan Dolarının altında miktarı içeren vergi davaları ile ilgili olarak, dava maliyetinin azaltılması için vergi mükellefine “küçük vergi davaları usulü” hakkı tanınmıştır. Vergi mükellefi, davası için bu yolu seçtiğinde, vergi mahkemesinin verdiği karara karşı yüksek mahkemeye temyiz yoluna gidemeyecektir. Ve aynı zamanda bu usule göre görülerek karara bağlanan davalar yayınlanmamakta ve emsal değeri taşımamaktadır. Bu usulün dışındaki davalarda vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar yayınlanmakta ve emsal değeri taşımaktadırlar.

Diğer mahkemelere başvurduğunda ise önce kendisine bildirilen miktarı ödemek ve daha sonra geri ödeme için başvurması gerekmektedir. Önce dava aç-sonra öde yöntemi çoğunlukla tercih edilmektedir²⁴⁶. Vergi mükellefi tarafından dava açılmadan önce ödenen verginin iadesi için vergi idaresine yapılan başvuruların reddedilmesi ile ilgili olarak Bölge Mahkemesine yada Federal Haklar Mahkemesine başvurabilir. Bölge

²⁴⁶ Başvurulacak mahkemenin seçimi ile ilgili olarak dikkate alınacak diğer faktörlerde söz konusudur. Bunlar; mahkemelerden hangisinin vergi kodunu mükellefin lehine yorumladığı. Mahkemede jürinin olup olmayacağı; çünkü bazı durumlarda jürinin bulunması vergi mükellefine avantaj sağlarken bazı durumlarda da dezavantaj sağlamaktadır Jüriler ise yalnızca bölge mahkemelerinde bulunmaktadır. Vergi mahkemelerine verilen başvuru dilekçesi söz konusu noksanlıktan daha fazlasının ortaya çıkarılmasına içiz vermektedir, bununla birlikte bölge mahkemelerinde yalnızca söz konusu noksanlık ele alınmaktadır. Mahkemelerdeki yargıçların nitelikleri farklıdır. Olayla ilgili yapılacak araştırmalara ilişkin usuller her mahkemede farklı olmaktadır. Vergi mahkemeleri belirli bir miktardan küçük davalar için özel usule sahiptirler. Bittker, a. g. e, s. 43-2

mahkemesinin vermiş olduğu karara karşı ise İtiraz Mahkemesine (Courts of Appeal) başvurma hakkı bulunmaktadır. Yüksek Mahkeme, takdir yetkisine dayanarak, İtiraz Mahkemesi yada Federal Haklar Mahkemesinin dava ile ilgili olarak vermiş olduğu kararı gözden geçirebilir. Vergi mükellefi tarafından fazla yapılan ödemeler ile ilgili davalar Federal Bölge Mahkemesinde yada Haklar Mahkemesinde açılabilir. İki mahkeme arasında seçim yapmak için vergi mükellefinin her üç mahkeme için belirtilen özellikleri dikkate alması gerekmektedir.

1 Kasım 1982 tarihinden önce vergi mükellefleri Haklar Mahkemesi kararlarını direk olarak Yüksek Mahkemede temyiz etme hakkına sahip iken, şimdiki düzenleme ile yeni itiraz mahkemesi olarak (Court of Appeal For the Federal Curcuit) mahkemesine başvurabilmektedirler.

Vergi mükellefleri İtiraz Mahkemesi ve Federal Haklar Mahkemesi kararlarına karşı en yüksek mahkeme konumunda olan Yüksek Mahkemeye başvurabilirler. Yüksek mahkemede hiç kimsenin dinlenilme hakkı bulunmamaktadır. Yüksek mahkeme ulusal önemlilik taşıyan davaları kabul etmekte ve bu davalar içerisinde sınırlı sayıda vergi ile ilgili davalarda bulunmaktadır.

5.3. Avustralya

Avustralya Anayasası hiçbir vatandaşa vergi yükümlülüğü olmadığını yada verginin tarh edilen miktardan daha az olduğunu gösterme fırsatı verecek olan yargısal başvuru olanağı olmadan vergi konamayacağını ifade etmektedir²⁴⁷. Avustralya’da vergi mükellefleri için yargısal başvuru hakkı vergileme ile ilgili kararlara karşı Federal Mahkemeye yada İdari İtiraz Mahkemesine yapılabilir.

²⁴⁷ Wheelwright, a. g. m, s. 61

İlk olarak vergi idaresine yapılan başvuruya ilişkin verilen karardan memnun kalmayan vergi mükellefleri bu karara karşı İdari İtiraz Mahkemesine itiraz başvurusu yada Federal Mahkemeye temyiz başvurusunda bulunabilirler. Bir çok dava için ise hem itiraz hem de temyiz başvurusunda bulunulabilir. Vergi mükelleflerinin temyiz başvuruları genellikle idareye yapmış oldukları itiraz başvurularının içeriği ile sınırlıdır. Bununla birlikte başvurunun dayandığı temelleri genişletmek mahkemenin takdir yetkisi içerisinde yer almaktadır²⁴⁸.

Yapılan tarhiyata karşı itiraz yada temyiz başvurusunda bulunan vergi mükellefleri söz konusu tarhiyatın yanlış yada fazla olduğunu kanıtlama yükümlülüğü altındadırlar²⁴⁹. İçtihat Hukukunun uygulandığı Avustralya’da vergi mükellefleri belirli koşullarda da yargısal başvuru hakkına sahiptirler. Bundan dolayı da idare hukukunun “yargısal gözden geçirme doktrini” vergi ile ilgili kararlar içinde söz konusu olmaktadır. İdari Kararların Yargısal olarak Gözden Geçirilmesi Kanunu²⁵⁰ (ADJR) genel olarak verginin tarhiyatı, hesaplanması ve tarhiyata yapılan itirazlarla ilgili kararları kapsam dışında tutmasına rağmen, Federal Mahkeme bu istisnaları dar kapsamlı olarak yorumlamakta ve vergi ile ilgili daha geniş kapsamlı idari kararların, söz konusu kanuna göre yargısal olarak gözden geçirilebileceğini ifade etmektedir. Ek olarak vergi mükellefi vergi idaresince alınmış olunan kararların yargısal olarak gözden geçirilmesi için, söz konusu kanun ile vergi kanunlarına göre sağlanan yargısal gözden geçirme hakkı arasında seçim yapabilme şansına sahip olmaktadır²⁵¹.

ADJR’nin vergi mükellefleri açısından önemi, vergi tarhiyatı ile bağlantılı olmayan önemli bazı kararların gözden geçirilmesini sağlamasıdır. ADJR ye dayanarak alınan

²⁴⁸ TAA Altbölüm 14ZZK (a) ve 14ZZO (a)

²⁴⁹ TAA Altbölüm 14ZZK(b)

²⁵⁰ Administrative Decision (Judicial Review) Act 1977 (ADJR)

²⁵¹ Domaine Finance Pty Ltd v FCT (1985) 16 ATR 778, Wheelwright, a. g. m, s. 66

bazı kararların bu yola başvurma faydalı olduğuna ilişkin kuşku uyandırmasına rağmen vergi mükellefleri için yine de faydalı olduğu söylenebilir²⁵².

Vergi mükellefleri Muhakeme Kanununun²⁵³ 39 B bölümüne dayanarak tarhiyatın usule ilişkin bölümlerini eleştirebilirler. Bunlar, vergi idaresinin Gelir Vergisi Tarhiyat Kanununun hükümlerine uymaması nedeniyle kolayca geçersiz sayılamaması ve tarhiyat bildiriminde tarhiyata esas alınan kanıtların bildirilmesi ve buna karşılık Vergileme İdaresi Kanununa göre yapılacak itiraz ve yargısal başvuru işlemlerinin bildirilmemesi gibi konulardır. DFCT v Richard Walter Pty Ltd davasında Yüksek Mahkeme, mahkeme üyelerinin bir kısmının farklı görüşte olmalarına rağmen 39B nin Federal Mahkemelere vergi mükellefi tarafından vergi idarecilerinin izledikleri usule ilişkin başvuruları içeren davalara bakma yetkisi vermediğini ifade etmiştir²⁵⁴.

5.4. Kanada

Kanada’da vergi mükellefleri, vergi idaresi ile yapılan tarhiyat yada ek tarhiyat konusunda aynı fikirde değillerse, yapılan tarhiyatların gözden geçirilmesi için önce vergi idaresine daha sonrada Kanada Vergi Mahkemesine başvurabilirler. Uyuşmazlık konuları tarhiyat ya da yeniden tarhiyatın dışında ise, vergi mükellefleri Federal Mahkemeye yargısal çözüm için başvurabilirler. Kanada Vergi Mahkemesinin yada Federal Mahkemenin vermiş olduğu kararlara karşı Federal Temyiz Mahkemesine ve nihai olarak ta Kanada Yüksek Mahkemesine başvurabilirler.

Kanada Vergi Mahkemesi federal yargı sisteminin parçasını oluşturan özel bir mahkemedir. Kanada Vergi Mahkemesinin başvuruları dinlemesi için gayri resmi usul ve genel usul olmak üzere iki alternatif usul bulunmaktadır. Gayri resmi usul Gelir Vergisi Kanununa göre vergi mükellefinin uygun başvuru yaptığı, toplam miktarın

²⁵² Bu kararlar, çıkış yasağı kararı (TAA Bölüm 14 S), vergi ödeme zamanının uzatılmasının reddi ile ilgili kararlar (ITAA Bölüm 206), verginin geri ödenmesi ile ilgili işlemlerdir. Vergileme yardım kurulunun kararları ile vergi idarecilerinin özelge vermeyi reddettikleri yada geciktirmeleri ile ilgili olarak da ADJR göre yargısal gözden geçirme istenebilir. Wheelwright, a. g. m, s. 66

²⁵³ Judiciary Act 1903

²⁵⁴ DFCT v Richard Walter Pty Ltd 95 ATC 4067, Wheelwright, a. g. m, s. 67

12.000 doların altında yada eşit olduğu başvurulara uygulanmaktadır²⁵⁵. Bu usulün faydası başvuru maliyetlerini düşürmesi ve başvurma oranını arttırmasıdır. Gayri resmi usulde vergi mükellefi kendisi bulunabileceği gibi avukat olması zorunlu olmayan temsilcide bulundurabilir. Kanada Vergi mahkemesinin gayri resmi usulü izleyerek verdiği karar yargısal incelemeye konu olmasına rağmen temyiz edilemez²⁵⁶. Genel usul ise diğer tüm davalarda kullanılmaktadır. Bu usule göre, vergi mükellefi avukat tarafından temsil edilmek zorundadır. İşlemler daha resmi yapılmaktadır. Davanın giderleri vergi mükellefine yüklenebilir ve duruşma yapılması için herhangi bir zaman sınırlaması bulunmamaktadır. Genel usule göre görülen davalarda verilen kararlara karşı Federal Temyiz Mahkemesine başvurulabilir.

Vergi ile ilgili kararlara karşı açılan davalarda kanıtlama yükümlülüğü vergi mükellefinin üzerindedir²⁵⁷. Ancak vergi cezalarına karşı yapılan başvurularda kanıtlama yükümlülüğü Kanada Vergi İdaresi üzerindedir²⁵⁸.

Sonuç olarak Kanada Vergi Mahkemesi, vergi idaresi yada çalışanlarının eylemlerinin hukuka uygun olup olmadığının denetimini yapmamaktadır. Söz konusu eylemlerin hukuki denetimi Federal Mahkemede gerçekleştirilmektedir. Federal Mahkeme vergi idaresince yapılan tarhiyatın gözden geçirilmesi yetkisine sahip değildir. Bununla birlikte Federal Mahkemede, vergi idaresinin vergi tarhiyatı dışında, cezalar ve faizler konusundaki takdir yetkisini kullanması gibi kararları ve işlemlerin hukukilikleri gözden geçirilmektedir²⁵⁹.

5. 5. Hollanda

Hollanda'da vergi mükellefleri vergi tarhiyatı ile ilgili vergi müfettişine yapmış oldukları başvurular üzerine verilen kararlara karşı, kararın tebliğinden itibaren 6 hafta

²⁵⁵ TCCA Bölüm 18.1 den 18.28'e kadar

²⁵⁶ TCCA Bölüm 18.14 den 18.17'ye kadar

²⁵⁷ ITA Altbölüm 152 (8)

²⁵⁸ ITA Altbölüm 163 (3)

²⁵⁹ ITA Bölüm 220 (3.1)

içerisinde vergi mahkemesine dava açma hakkına sahiptirler²⁶⁰. İtiraz başvurusu vergi mükellefinin vergi müfettişinin kararına ilişkin tüm itirazlarını ifade etmeli ve vergi mükellefi tarafından itiraz edilen kesinleşen vergiye ilişkin gerekli kanıtları da içermelidir²⁶¹.

İtiraz dilekçesinin bir kopyası mahkeme mübaşirince vergi müfettişine gönderilmekte ve müfettiş vergi mükellefinin itirazına cevap hazırlamaktadır²⁶². Karmaşık davalarda vergi mükellefleri vergi müfettişleri tarafından mahkemeye gönderilen cevaplara karşılık cevap verme hakkına sahiptir. Bundan sonra mahkeme sunulan kanıtların açıklanacağı ve sözlü olarak dinlemenin yapılacağı duruşma tarihini belirlemektedir²⁶³.

Hem vergi mükellefleri hem de vergi müfettişleri alt derece mahkeme kararlarına karşı Yüksek Mahkemeye başvurabilirler²⁶⁴. Yüksek Mahkemeye başvuru alt derece mahkeme kararına ilişkin bildirimin kendilerine ulaştığı tarihten itibaren 6 hafta içerisinde yapılmalıdır²⁶⁵. Yüksek Mahkeme başvuruyu ret edebileceği gibi alt derece mahkemenin vermiş olduğu kararı değiştirebilir. Eğer karar değiştirilirse yüksek Mahkeme hukuki ilkeler üzerine davayı karara bağlayabileceği gibi alt derece mahkemeye olaylara ilişkin yeni bulgular için geri gönderebilir²⁶⁶.

Vergi mükellefleri vergilerin tahsiline ilişkin uyuşmazlıları Adli Mahkemelere götürebilirler. Adli mahkemelerde açılabilen davalar, itiraz başvuru yapıldığından verginin ödenmesi için yapılan başvurunun ertelenme isteğinin ret edilmesi, üçüncü kişiler ile ilgili iddialar, işyerinde bulunan varlıkların haczi, rehin edilen malların transferine ilişkin isteğin tahsil memurlarınca yazılı olarak reddi, itiraz başvurusu yapıp yapılmadığına bakılmaksızın vergilerin ödenmesinin ertelenmesine ilişkin isteğin reddi ve vergi borçluluğu ile ilgili üçüncü kişilerin yükümlülüklerine ilişkin olanlardır²⁶⁷.

²⁶⁰ AWR Madde 26

²⁶¹ AWR Madde 28 (2)

²⁶² WARB Madde 8 (1) (3)

²⁶³ WARB Madde 11

²⁶⁴ WARB Madde 19

²⁶⁵ WARB Madde 20

²⁶⁶ WARB Madde 25

²⁶⁷ Inv Madde 25, 17, 19, 24(5), 25, ve 36

Hollanda vatandaşlarının Hollanda'nın Avrupa Birliğine üyeliğinden dolayı Birlik hukuku için Hollanda mahkemelerine direk başvuru hakları vardır. Bu durumlarda Hollanda mahkemeleri Avrupa Adalet Divanından Birlik hukukunun yorumlanması ile ilgili kuşkuları ortadan kaldırılması için ön bir karar almasını isteyebilirler. Avrupa Adalet Divanının kararları bağlayıcıdır²⁶⁸.

5. 6. Fransa

Fransa'da vergi mükellefleri vergi idaresince alınan kararlara karşı İdare mahkemesine ve Danıştay'a başvurma hakkına sahiptirler. Vergi mükellefleri vergi idaresince gelir vergisine ilişkin olarak alınan kararlar için İdare Mahkemesine başvurabilirler²⁶⁹. Konunun idare mahkemesi önüne getirilebilmesi için bölüm yöneticisinin ön kararı gerekmesine rağmen, mahkemeye başvuru dilekçesi bölüm yöneticisinin kararının temyizi olarak görülmemektedir²⁷⁰.

Vergi mükellefinin başvurusu, vergi idaresine yapmış olduğu başvurunun ret bildirimin yapıldığı tarihten itibaren 2 ay içerisinde yazılı olarak yapılmalıdır. Dilekçede vergi mükellefinin iddiaları ve vergi idaresince verilen ret kararı bildiriminin bir kopyası bulunmalıdır. Dilekçede vergi idaresine yapılan başvuruda söz konusu olan vergiler ve miktarlardan farklı vergi miktarlar bulunmamalıdır²⁷¹. Vergi mükellefinin dilekçesi vergi idaresinde ilgili kararı alan bölüme gönderilerek raporunu hazırlaması istenir. Bu rapora vergi mükellefinin tekrar cevap verme hakkı bulunmaktadır. Bu süreç mahkemece konunun karar vermek için olgunlaştığı sonucuna ulaşınca kadar devam eder²⁷².

²⁶⁸ **Ec Treaty Madde 177**

²⁶⁹ **CGI Madde 1936-1**

²⁷⁰ Norr, Kerlan, **a. g. e.**, s. 928

²⁷¹ **CGI Madde 1937-3**

²⁷² Norr, Kerlan, **a. g. e.**, s. 930

Dava dosyası vergi mükellefi tarafından görülebilir. Dava dosyasının vergi mükellefi tarafından görülebilmesi, dosyada yer alan üçüncü kişilerle ilgili bilgileri değerlendirerek kendi davasını diğerlerinden ayırmasına izin verilmesini sağlamaktadır. Ancak dosyada yer alan üçüncü kişiler ile ilgili bilgiler “vergi gizliliği” açısından sorun yaratmaktadır. Bu sorunu çözmek için ise vergi mükellefinin dava dosyasında yer alan üçüncü kişilerin isimleri çıkartılmakta yalnızca bilgiler yer almaktadır²⁷³.

İdare mahkemelerindeki usul sözlü olmaktan daha çok yazılı olarak gerçekleşmektedir. Karar sözlü olarak yapılan savunmalardan daha çok dosyada yer alan bilgilere göre verilmektedir. Bu tip usulün uygulanması sorunlar yaratmaktadır. Bu sorunların çözümlenmesi için, mahkeme tarafından konuya ilişkin olayları araştırması için uzmanlar atanmaktadır. Genel olarak, vergi idaresi, vergi mükellefi ve mahkeme için birer tane olmak üzere üç uzman atanmaktadır. Tarafların tek uzmanın yeterli olacağı konusunda anlaşmaları durumunda tek uzman atanması yeterli olmaktadır²⁷⁴.

Uzmanlar, mahkeme tarafından dinlenilmeyen tanıkların dinlenilmesini gerçekleştirebilir. Mahkeme karar verirken, uzmanlar tarafından yapılmış bulunan sözlü dinleme, vergi mükellefinin defterlerinin incelenmesi gibi yazılı kanıtlar ve vergi mükellefinin yaşam standardı gibi koşullara ilişkin kanıtlara dayanmaktadır²⁷⁵.

Vergi idaresinin vermiş olduğu kararlarla ilgili olarak idare mahkemesine başvuran vergi mükellefi, mahkeme önündeki kanıtlama yükümlülüğünü de taşımaktadır. Ancak, kanıtlama yükümlülüğü vergi mükellefinin üzerinde olmasına rağmen, vergi mükellefinin mahkemeye gerçek gelirinin tespiti ile ilgili kayıtları sunması yeterli olmaktadır²⁷⁶. Eğer vergi mükellefi gelirinin belirlenmesi için yeterli bilgileri sunmuşsa, gelirinin doğru miktarını hesaplamak mahkeme için bir görev durumundadır.

Vergi mükellefinin idare mahkemesine başvurması durumunda verginin ödenmesinin durması yada ertelenmesi söz konusu değildir. Ancak vergi mükellefi gerekli garantileri

²⁷³ CGI Madde 1938-6

²⁷⁴ CGI Madde 1940-2

²⁷⁵ Norr, Kerlan, a. g. e, s. 931

²⁷⁶ CGI Madde 55

göstererek vergi idaresinden verginin tahsilinin bekletilmesini isteyebilir. Vergi mükellefi, dava idare mahkemesinde devam ederken iddiasından vazgeçebilir. Yine aynı şekilde vergi idaresi de dava sürerken davaya konu olan tarhiyatı ortadan kaldıracaktır. Her iki taraf dava mahkeme önüne getirildikten sonra aralarında anlaşmaya varabilirler²⁷⁷.

Dava ile ilgili ön çalışmalar yapıldıktan sonra, mahkeme genellikle 2 ile 3 hafta içerisinde kararını vermektedir. Mahkeme, vergi mükellefinin dilekçesinde iddia edilen miktardan fazla vergi indirimine karar veremeyeceği gibi, dilekçede iddia edilmeyen bir vergi hakkında da vergi indirimi kararı veremez. “Vergi gizliliği” ilkesi gereği davalar kamuya açık yapılmamaktadır. Yalnızca vergi mükellefi, temsilcisi, vergi idaresinin temsilcisi mahkemede bulunabilmektedirler²⁷⁸. İdare mahkemesinin gelir vergisi ile ilgili kararları daha sonra vergi mükellefinin ismi çıkartılarak yayınlanmaktadır.

İdare mahkemeleri tarafından verilen vergi ile ilgili kararların temyiz mercii, hem vergi mükellefi hem de vergi idaresi için Danıştay’dır. Fransız Danıştay’ının direk olarak vergi ile ilgili davalara bakma yetkisi bulunmamakta ve tamamen temyiz mercii olarak yetkili yüksek mahkeme konumunda bulunmaktadır.

Genel kural olarak vergi mükellefleri, idare mahkemesinin vermiş olduğu kararın kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 2 ay içerisinde Danıştay’a temyiz başvurusunda bulunabilirler. Başvurunun şekil şartları idare mahkemesine yapılan başvuru ile aynıdır. Vergi mükellefi başvuru dilekçesini direk olarak Danıştay’a gönderebileceği gibi yerel idareciler aracılığıyla da gönderebilir. Vergi mükellefinin dilekçesi idare mahkemesine yaptığı başvurudan başka vergileri içermemekle birlikte yeni kanıtlar içerebilir. Vergi mükellefi dava süresince verginin tahsilatının durdurulmasını istiyorsa bunun için ayrı bir dilekçe vermek zorundadır.

Danıştay’daki yargılama taraflar dinlenilmeksizin yazılı olarak yapılmaktadır. Bununla birlikte taraflar sözlü olarak dinlenilmeleri için istekte bulunabilirler. Danıştay

²⁷⁷ CGI Madde 1941-1

²⁷⁸ CGI Madde 1942

vergilemeye ilişkin olayların hukuka uygun olup olmadığına karar verme yetkisine sahiptir. Eğer olaya ilişkin kanıtların yetersiz olduğunu düşünürse konu ile ilgili uzmanlar atayabileceği gibi taraflardan ek bilgi sağlamalarını da isteyebilir. Vergi mükellefleri Danıştay'da kendilerini temsil ettirebilmek için avukat kullanmak zorunda değildirler. Dava ile ilgili işlemler tamamlandıktan sonra Danıştay karar vermek için 1 aylık süreye sahiptir. Karar temyiz isteğinin kısmen yada tamamen kabulü yada reddi biçiminde olabilir. Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar vergi mükellefinin ismi çıkartılarak kamuoyunun inceleyebilmesi için yayınlanmaktadır²⁷⁹.

5.7. İngiltere

İngiltere'de vergi mükellefleri, vergi idaresi tarafından kendilerince verilen beyanname üzerinden tarh edilen verginin doğruluğunun araştırılması sırasında bilgi ve belge istenilmesi, söz konusu araştırmanın sonucunda daha önce yapılan tarhiyatta değişiklik yapılması, diğer biçimlerde yapılan vergi tarhiyatları, vergi mükellefinin beyanname dışında bırakmak zorunda bırakıldığı vergi indirimlerine ilişkin iddiaları, vergi dairesine yapılan başvurular, "Kazandığında Öde" sistemi ile ilgili bildirimler, vergi ve ceza ihbarnameleri ve ek vergilerle bağlantılı olarak Komiserlere itiraz etme hakkına sahiptirler. Bazen de, Gelir Vergisi ile ilgili itirazlar Hakem Heyetlerine veya 1960 Kanunu Mahkemelerine (1960 Act Tribunals) yapılmaktadır²⁸⁰.

Vergi mükellefleri yukarıdaki konularla ilgili olarak yapacakları başvuruları dilekçe ile ve dilekçelerinde, kendileri ile ilgili olarak nelerin yanlış olduğunu ve doğru miktarları hesaplayabiliyorlarsa doğru miktarları bildirmeleri gerekmektedir. Dilekçeler mükellefin kendisi yada tam olarak yetki verilmiş bulunan müşavir yada temsilcisi tarafından verilebilmektedir. Eğer vergi mükelleflerinin itiraz için bilgiye ihtiyaçları varsa ve bunların ne kadar olabileceğine ilişkin bilgileri de dilekçelerine yazmaları gerekmektedir. İtiraz başvuru için süre 30 gün ile sınırlandırılmıştır. Ancak bu sürenin

²⁷⁹ Norr, Kerlan, a. g. e, s. 940

²⁸⁰ Şerafettin Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi* (Filiz Kitabevi, İstanbul 1990), s.

yeterli olmadığına ilişkin olarak vergi mükellefi makul nedenler ileri sürebilirse söz konusu süre uzatılabilir.

Vergi mükelleflerinin yapılan tarhiyata karşı yapmış oldukları itiraza bakmakla görevli olan Komiserler genel ve özel olmak üzere ikiye ayrılmaktadır²⁸¹. Genel Komiserler, vergi mükellefinin vergi tarhiyatına ve vergi müfettişleri tarafından düzenlenen bildirimlere karşı yaptıkları başvuruları dinlemektedir. Temel kural, vergi mükellefinin başvurusunu Özel Komiserler yerine Genel Komiserlere yapması durumunda, itiraz başvurusu Genel Komiserler tarafından dinlenilecektir. Ancak daha çok zor hukuki sorunlar içeren itiraz konuları Özel Komiserlere getirilmektedir. Vergi müfettişleri tarafından yapılan tarhiyatlar Genel Komiserlere götürülebilirken, kurul tarafından yapılan tarhiyatlar Özel Komiserlere götürülmek zorundadır. Bununla birlikte Genel Komisere götürülen itiraz başvurusu tarafların birlikte karar vermesi ile yada komiserlerin, konunun Özel Komiserler tarafından görüşülmesini gerektirecek kadar karmaşık olması nedeniyle Özel Komiserlere aktarılabilmektedir²⁸². Dahası vergi mükellefinin Genel Komisere başvurma hakkının olduğu yerde, Özel Komisere de başvuru yapabilme hakkı bulunmaktadır.

Komisere yapılan başvurular hem olaylar hem de hukuki noktalar açısından değerlendirilir. Bununla birlikte komiserlerden sonra yüksek mahkemeye yapılan itirazlar yalnızca hukuki açıdan incelenir²⁸³. Komiserler önünde yapılan tarhiyatın aşırı olduğunu ya da yanlış olduğunu kanıtlama yükümlülüğü vergi mükellefinin üzerindedir²⁸⁴. Komiserlerin vermiş olduğu kararlar için hem vergi mükellefleri hem de gelir idaresini temsile yetkili vergi müfettişleri hukuki açıdan incelenmesi için Yüksek Mahkemeye itiraz edebilirler. İtiraz, başvuranın komiserlerin vermiş olduğu karardan

²⁸¹ General Commissioners denilen komiserler, gelir vergisi ile ilgili genel konulara bakmaktadırlar. Hukuk ya da muhasebe ile ilgili niteliklere sahip olmaları gerekmemektedir. Yalnızca vergi mevzuatı ve idaresi konusunda bilgi sahibi olmaları yeterlidir. Görevi herhangi bir hukuki konu ortaya çıktığında görevlilere yardım etmek olan katipleri vardır. Special Commissioners denilen özel komiserler ise, gelir vergisi ile ilgili özel konulara bakmaktadırlar. Genel komiserlerin aksine belirli nitelikleri taşımaları gerekmektedir. Esas olarak hukukçu olmaları gerekmektedir. Genel komiserler bölgelere ayrılmış olarak görev yaparken, özel komiserler yalnızca Londra'da bulunmaktadır.

²⁸² TMA Bölüm 44 (3A)

²⁸³ TMA Bölüm 56

²⁸⁴ Pierson v Belcher 38 TC 387 ve Norman v Golder 26 TC 293, Saunders, a. g. e, s.69

memnun olmadığını karardan hemen sonra ifade etmesi ile Yüksek Mahkemeye getirilebilir²⁸⁵.

Komiserlerin vermiş olduğu kararla ilgili olarak Yüksek Mahkemeye itiraz edilmiş ise, Yüksek Mahkeme her iki tarafın dava masraflarına ilişkin bir emir düzenleyebilir. Normal olarak Yüksek Mahkemeye başvuran herkes kendi masraflarını ödemek zorundadır. Komiserler önünde vergi mükelleflerine herhangi bir mali yardım (itiraz ile ilgili giderleri için) yapılmamaktadır. Komiserler önünde vergi mükellefi, kişi olarak bulunabilmekte yada avukatı, danışmanı yada muhasebecisi tarafından temsil edilebilmektedir. Vergi idaresi (devlet) ise normal olarak vergi müfettişleri tarafından temsil edilmektedir.

Vergi mükellefleri, itiraz ettikleri verginin ödenmesinin ertelenmesi hakkına, vergi müfettişinin erteleme konusunda mükellefle aynı görüşte olduğunda yada komisyon tarafından verginin miktarı belirlendiğinde sahip olmaktadır²⁸⁶. Vergilerin ertelenme süresi normal olarak 30 gündür. Ancak belirli koşulların varlığı halinde 30 günlük süre uzatılabilir. Eğer vergi mükellefi sahip olduğu koşulların değişmesi nedeniyle çok ağır vergilendirildiğini düşünürse, 30 günlük sürenin arttırılmasını yada ödeyeceği miktarın değiştirilmesini isteyebilir. Vergi mükellefinin istemine neden olarak gösterdiği değişen koşullarını yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir. Vergi idaresi ertelemeyi kabul etmezse, neden kabul edilmediğini ve vergi mükellefine sunacağı alternatifleri yazılı olarak vergi mükellefine bildirir. Vergi mükellefi verginin normal ödeme tarihi ile fiilen ödendiği tarih arasında kalan zaman dilimi için faiz ödemek zorundadır.

²⁸⁵ Lord Templemen (Consultant Editor), Hugh McCrossan (Editor), **Revenue Law** (Old Bailey Press, London, 1997), s. 336

²⁸⁶ TMA Bölüm 55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI ALANDA VERGİ MÜKELLEFLERİNE SAĞLANAN HAKLAR

1. AVRUPA BİRLİĞİ VE VERGİ MÜKELLEFLERİNE SAĞLANAN HAKLAR

1.1. Avrupa Birliği Hukukunun Özellikleri

1.1.1. Birlik Hukukunun Kaynakları

Avrupa Birliği esas olarak ekonomik bütünleşme amacını taşımakla birlikte bugün birliğin kapsamı içerisine siyasal bütünleşme amacı da girmiş bulunmaktadır. Avrupa Birliğini kuran antlaşmalar, bu antlaşmalarda yapılan değişiklikler ve bunların ekleri ile mahkeme kararlarından oluşan içtihadi kaynaklar Birlik hukukunun birinci derece kaynaklarını oluşturmaktadır. Avrupa Birliği hukukunun türev kaynakları olarak adlandırılan ikinci derece kaynaklar ise, birlik kurumlarının birliğin amaçlarını gerçekleştirmek için yapmış oldukları işlemlerden meydana gelen tüzük, yönerge, karar, tavsiye ve görüşlerden oluşmaktadır. Birinci ve ikinci derece kaynakların dışında Avrupa Birliğinin kendisi tarafından yada üye ülkeler tarafından yapılan uluslararası antlaşmalar da kaynak durumundadır. Son olarak ise kendine özgü kaynaklar olarak adlandırılan kaynaklar bulunmaktadır.

Avrupa Birliği üç temel antlaşma ile kurulmuştur. Bu antlaşmalardan Roma antlaşması “tüm sektörleri kapsayan bütünleşme antlaşması” niteliğinde olmasına karşın, diğer iki antlaşma “sektörel bütünleşme”yi öngören antlaşmalardır¹. Kurucu antlaşmalar daha sonra yapılan düzenlemelerle tamamlanmış ya da değiştirilmiştir².

Avrupa Birliği hukuk düzeninde çok önemli yer tutan kurucu antlaşmalar “Avrupa’nın Anayasası” olarak kabul edilmektedirler. Avrupa Birliği antlaşmaları yalnızca devletler arasında hak ve yükümlülükler doğurmakla kalmayıp, aynı zaman da güdülen amaçların gerçekleştirilmesine yönelik özgün kurumlar oluşturmuş ve bunları geniş yetkilerle donatmıştır.

Avrupa Birliği hukukunun içtihadi kaynakları içerisinde Avrupa Birliği Adalet Divanının kendi önüne gelen davalarla ilgili olarak ortaya koymuş olduğu içtihatlar yer almaktadır. Divan içtihatları içerisinde, savunma haklarına saygı, hukuk güvenliği gibi her hukuk sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilen hukukun genel ilkeleri, hukuk kuralları hiyerarşisi, eşitlik ilkesi ve orantılılık ilkesi gibi üye devletler hukuk sistemlerinin ortak genel ilkeleri ve kurumlar arası yetki kaymalarını önlemek bakımından “kurumsal denge” ve ayırım yapılmaması gibi Birliğin özgün niteliğinden ortaya çıkan genel hukuk ilkeleri yer almaktadır³.

Birlik organlarının antlaşmalardan aldıkları yetkilere dayanarak birliğin hedeflerine ulaşması için yaptıkları işlemler Birlik hukukunun ikincil kaynaklarını oluşturmaktadır. Türev kaynakları olarak da adlandırılan söz konusu kaynakların

¹ Fornasier R., “Le Pouvoir Repressif des Communautés Européennes”, RMC, No: 259, 1982, s. 402, Aktaran Haluk Günüşur, **Avrupa Topluluğu Hukuku**, (Eğitim Yayınları, Bilim Dizisi No: 1-1993 Tarhan Basımevi, Ankara, 1993), s. 161

² Bu düzenlemelerden en önemlileri 17. 02. 1986 tarihinde Lüksemburg’da ve 28. 02. 1986 tarihinde Lahey’de imzalanan ve 1. 07. 1987 tarihinde yürürlüğe giren Avrupa Tek Senedi, Maastricht’de 7. 02. 1992 tarihinde imzalanan ve Kasım 1993 de yürürlüğe giren Avrupa Birliği antlaşması ile 1996 tarihli Amsterdam antlaşmalarıdır.

³ Ayşe Işıl Karakaş, **Avrupa Topluluğu Hukuk Düzeni ve Ulus Devlet Egemenliği**, (İstanbul, Der Yayınları, 1993), s.41, 42,

ikincilliğinin nedeni, birincil normları oluşturan antlaşmalardan hiyerarşik açıdan daha sonra gelmeleridir. İkincil kaynaklar tüzükler, genel kararlar, yönergeler, tavsiyeler, kararlar ve görüşlerden oluşmaktadır.

Tüzükler, AET antlaşmasının 189 uncu ve AAET Antlaşmasının 161inci maddelerine göre genel geçerliliği olan, tüm yönleri ile bağlayıcılığı olan ve doğrudan uygulanan bağlayıcı kaynaklardandır. Tüzükler Bakanlar Konseyi ve Avrupa Birliği Komisyonu tarafından yapılmakta ve Birliğin Resmi Gazetesinde yayınlanmakla tüm üye ülkelerde başka bir işlem yapmaya gerek olmaksızın aynı anda yürürlüğe girmektedirler. Bakanlar Konseyince çıkartılan tüzükler normal kanunlara benzemekte iken Komisyon tarafından çıkartılan tüzükler üye devletler tarafından yapılan tüzük ve yönetmelik gibi düzenleyici işlemlere benzemektedirler. Birlik kurumları tarafından çıkartılan tüzükler ile ulusal hukuk normları ile çatıştırlarsa, ulusal hukuk normlarının yerini alırlar ve kendilerine aykırı normların uygulanmasını durdururlar. Bu hukuk normları üye devletlerin hukuk sujeleri lehine haklar doğurdıkları gibi, sujelere yükümlülükler de getirir. Ulusal yargı organlarının verecekleri kararlarda bu hak ve yükümlülükleri göz önünde tutması gerekmektedir⁴.

Yönergeler, üye devletlerin mevzuatlarının belirli bir konu ile ilgili olarak Birlik hukukuna yakınlaştırılması ve uyumlaştırılmaları için AB Bakanlar Konseyi yada AB Komisyonu tarafından çıkartılırlar. Yönergelerin tüzüklerden farkı iki aşamadan geçerek yürürlüğe konulmalarıdır. Yönergeler Birliğin Resmi Gazetesinde yayımlandıktan sonra üye devletler, biçimini kendileri seçerek düzenleme yapmak zorundadırlar. Üye devletlere verilen seçme yetkisi yalnızca düzenlemenin yapılma biçimi ile ilgilidir ve düzenlemenin yapılmaması konusunda herhangi bir takdir yetkisi tanınmamıştır. Yönergelerin belli başlı özellikleri, kapsamalarının sınırlı olması, belli bir Birlik amacını gerçekleştirmeyi hedeflemeleri, bağlayıcı olmaları ve zorunlu biçimde uygulanmaları ile hukuk sujeleri bakımından hak ve yükümlülükler doğurmalarıdır⁵.

⁴ Politi SAS v. Italian Ministry of Finance (Case 43/71) (1971) ECR 1039, Günuğur, a. g. e, s. 207

⁵ Günuğur, a. g. e, s. 213, 215

AKÇT Antlaşmasının 14/3 üncü maddesinde öngörülen “bağlayıcı nitelikteki tavsiyeler”de Birlik açısından ulaşılması gereken hedeflere varabilmek için çıkartılan, ancak iç hukukta yapılacak düzenlemelerde iç hukuk normunu seçmek konusunda üye devletleri serbest bırakan kaynaklardandır. Bağlayıcı tavsiyeler de yönergelerin sahip oldukları özellikleri taşırlar. .

Birlik kurumlarının genel olarak mevzuattan sayılmayan ve yalnızca Birlik hukuku kuralının somut olaylara uygulanmasını tamamlayan, etkileri bireysel düzeyde görülen kararların dışında kalan, genel kapsama sahip olmayan, bağlayıcı olan ve zorunlu biçimde uygulanan, hukuk sujeleri bakımından hak ve yükümlülükler doğuran kararlar da birlik hukukunun ikincil kaynakları arasındadır⁶.

Birlik hukukunun bağlayıcı olan ikincil kaynaklarının dışında bağlayıcılıkları olmayan Birlik kurumları tarafından yapılan tavsiyeler ve görüşler de söz konusudur. Aralarında kullanıldıkları konular açısından belirgin bir ayrım yapılmamakla birlikte “tavsiyeler”, üye devletlerin mevzuatlarının birbirlerine yakınlaştırılmalarını sağlamaya yönelik bir girişim aracı, “görüşler” ise, belli konulardaki düşüncelerin yazılı anlatımı olarak değerlendirilmektedir.

Birlik hukukun kaynakları arasında yer alan uluslararası antlaşmalar ise, Birliğin bir tüzel kişi olarak kendisinin akdettiği antlaşmalar ve üye devletler tarafından akdedilen anlaşmalar olarak iki kısımda ele alınmaktadır. Uluslararası anlaşmaların Birlik hukukundaki yeri birincil kaynakların altında, ancak ikincil kaynakların üstündedir. Uluslararası anlaşmalar hiçbir şekilde kurucu anlaşmalara aykırı olamaz. Uluslararası anlaşmaların kurucu anlaşmalara aykırı olup olmadığını belirlemek için Divana başvurularak bir ön denetim yapılması öngörülmektedir. Ancak bu ön denetimin zorunluluğu bulunmamaktadır.

⁶ Günuğur, a. g. e, s. 200, 221

Birliğin yukarıdaki kaynakları dışında ise, uygulanması zorunlu olan içtüzükler, belli hukuk sujelerine yönelik olmayan kararlar ile uygulanması zorunlu olmayan uluslararası hukuk, üye devletlerin ulusal hukukları, hukukun genel ilkeleri ve temel hak ve özgürlükler kendine özgü kaynaklar arasında yer almaktadır.

1.1.2. Birlik Hukukunun Üstünlüğü

Avrupa Birliği Antlaşmaları klasik uluslararası antlaşmalar gibi yükümlülükler yüklemekle kalmamakta, üye devletlerden topluluk kurumlarına doğru bir yetki devri gerçekleştirmektedir. Bu özellik üye devletlerin egemenliklerini kısıtlarken, birlik hukukunun üstünlüğünü de beraberinde getirmektedir⁷. Birlik hukukunun üstünlüğü ilkesi Divanın kararları ile kurulmuştur. Divan, birlik hukukunun üstünlüğünü, bu hukukun bağımsız hukuki yapısında ve üye devletlerin egemenlik yetkilerini belirli alanlarda Birliğe aktarmalarında bulmaktadır⁸.

Costa / Enel davasında mahkeme Birlik hukukunun ayırıcı özelliklerini ortaya koymaktadır. Bu özelliklere göre Birlik hukuku kendine özgü, üye devletlerin hukuk düzenlerinden kopuk olmayan, aksine bu hukuk düzenleri ile bütünleşmiş bir huktur. Bu niteliklere sahip bir hukuk düzeninin yaratılabilmesi için üye devletler ulusal egemenliklerini kısıtlamışlar ve sınırlı alanda da olsa Birliğe devretmişlerdir. Yaratılan bu hukuk düzeni, yalnızca üye devletleri değil, aynı zamanda devletlerin uyruklarını da bağlar⁹.

Kararda açıkça ortaya konulduğu üzere, Birlik hukukunun üstünlüğü hiçbir iç hukuk metninin bu hukuka aykırı olamayacağı sonucunu içermektedir. Birlik hukukunun üstünlüğü üye devletlerin anayasa hukuklarında yer alan

⁷ R. Garron, "Réflexions sur la primauté du droit communautaire" RTDE, 1969, s.36 Aktaran, Karakaş, a. g. e, s. 93

⁸ Naz Çavuşoğlu, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Ve Avrupa Topluluk Hukuku'nda Temel Hak Ve Hürriyetler Üzerine, (Ankara, AÜSBF İnsan Hakları Merkezi yayınları Özel Dizi No-1, 1994), s. 117

⁹ Günuğur, a. g. e, s. 26

düzenlemelerden çıkmamakta, topluluk hukukunun kendine özgü doğası gereği varolan üstünlüğünden kaynaklanmaktadır¹⁰.

Birlik hukukunun üstünlüğü yalnızca yasalar karşısında değil, anayasalara karşı da korunmaktadır. Divan Handelsgesellschaft Kararında, Birlik işlemlerinin ancak Birlik hukukuna uygunluğunun denetlenebileceğini; bir üye devlet anayasasında düzenlenen temel haklara ya da anayasal yapının temel prensiplerine aykırılık iddiasının Birlik işlemlerinin geçerliliğini etkilemeyeceğini açıklamıştır. Bununla birlikte mahkeme aynı kararda hukukun genel ilkelerini ve üye devletler ortak anayasal geleneklerini temel hakların koruma hukuku içerisinde görmüştür¹¹.

Divan, Simmenthal kararı ile Birlik hukukuna aykırı ulusal normlar ile birlik normları arasındaki çatışmayı kesin olarak çözümlenmiştir. Kararda, Birlik hukukunun üstünlüğü uyarınca, antlaşma hükümleri ile birlik kurumlarının doğrudan uygulanır işlemlerinin yürürlüğe girdikleri andan itibaren, varolan aykırı ulusal mevzuatın tüm hükümlerini uygulanmaz kıldığı ifade edilmiştir. Kararda ayrıca birlik hukukunun üstünlüğü ilkesinin birlik normlarına aykırı yeni ulusal yasama işlemlerinin oluşumunu etkileme etkisine de işaret edilmektedir¹².

Aynı kararda Divan, "her ulusal yargıç, Birlik kuralından önce yada sonra olmasına bakılmaksızın, ulusal yasanın her hükmünü uygulanmaz bırakarak, Birlik hukukunu bütünüyle uygulamak ve bu hukukun kişilere tanıdığı hakları korumakla yükümlüdür " ifadesi ile ulusal yargıca uygulaması gereken kaynağı göstermektedir¹³.

Mahkeme Simmenthal kararı ile üye ülke hukuklarında varolan Birlik hukukuna aykırı hukuk normlarının geçersizliğini kesin olarak ortaya koymakta ve birlik hukukuna aykırı yeni yasama işlemleri yapılmasını engellemektedir.

¹⁰ Karakaş, a. g. e, s. 95

¹¹ Çavuşoğlu, a. g. e, s. 119

¹² Karakaş, a. g. e, s. 98, 99

¹³ M. Waelbroeck, "Le rôle de la Cour de Justice dans la mise en oeuvre du Traité ", CEE, 1982, s. 375, Aktaran, Karakaş, a. g. e, s. 99

1.1.3. Birlik Hukukunun Doğrudan Uygulanması Ve Doğrudan Etkisi

Birlik hukukunun doğrudan uygulanabilirliği, herhangi bir birlik normunun üye devletler hukuk düzeninde uygulanabilmesi için tamamlayıcı bir ulusal norma gereksinim duymamasıdır. Doğrudan etkiler doğurabilirlik ise, ulusal hukuka dahil olan herhangi bir birlik hukuk normunun, özel ve tüzel kişiler lehine haklar doğurması ve bu hakların ulusal yargı organları önünde, hak sahipleri tarafından ileri sürülebilmesi anlamına gelmektedir¹⁴. Aynı zamanda söz konusu olan doğrudan etkinin sadece bireyler arasındaki ilişkilerde değil, birey devlet ilişkilerinde de dikkate alınması gerekmektedir. Birlik hukukunun kendine özgü yapısının bir sonucu olarak doğrudan uygulanma, uluslararası hukukun tanıdığı doğrudan etkiyi geride bırakan bir kavramdır¹⁵.

Kurucu antlaşmaların doğrudan etkisini ortaya koyan ilk önemli karar Van Gend en Loos¹⁶ kararıdır. Karar, Hollandalı ithalatçı Van Gend en Loos şirketi Almanya'dan Hollandaya ithal edilen kimyasal ürünler için uygulanan gümrük vergisinin, tarifedeki sınıflandırmada değişiklik yapılarak arttırılmış oran üzerinden alınması nedeniyle AET antlaşmasının 12 nci maddesine aykırılık nedeniyle Hollanda Tarife Komisyonuna yapılan başvuru sonrasında Komisyon, AET antlaşmasının 177 inci maddesine göre söz konusu 12 inci maddenin üye devletlerin mülki sınırları içerisinde direk olarak uygulanıp uygulanamayacağı ve iç hukuktaki kişiler bakımından haklar doğurucu doğrudan etki niteliğinde olup olmadığının sorulmasına karar verir. Divana göre, amacı ortak Pazar oluşturmak olan AET Antlaşması akit taraflara karşılıklı yükümlülükler yükleyen antlaşmadan daha fazlasını ifade etmektedir. Birlik üye devletlerin belirli alanlardaki egemenlik haklarını sınırlandırarak fayda sağladıkları yeni bir hukuk düzenini oluşturmaktadır. Üye devletlerinin yasama bağımsızlığından ayrı olarak, Birlik hukuku, bireyler üzerine yalnızca yükümlülükler getirmemekte aynı zamanda haklar da sağlamaktadır. Bu haklar yalnızca antlaşma hükümleriyle değil, aynı zamanda üye

¹⁴ Günuğur, a. g. e, s. 45

¹⁵ Karakaş, a. g. e, s. 108

¹⁶ Van Gend en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen (Case 26/62) (1963) ECR 1, (1963) , Paul Craig , Grainne de Burca, EU law Text, cases, And Materials, (Oxford, Second Edition, Oxford University Press, 1998), s. 164, 165

devletler ve Birlik kurumları üzerine konan yükümlülüklerde olduğu gibi, antlaşmanın açıkça tanımlayarak bireyler üzerine koyduğu yükümlülükler nedeniyle de sağlamaktadır. Divan konuyu kısmi olarak antlaşmayı referans alarak, çoğunlukla da yaratılan hukuk düzenini referans alarak değerlendirmektedir. Mahkemenin bu davadaki görüşlerinden ortaya çıkan antlaşmanın yalnızca üye devletler için bir birlik oluşturmadığı, aynı zamanda insanlar ve kişiler içinde birlik oluşturduğudur. Bundan dolayı hem üye devletler hem de bireyler Birlik hukukunun sujesi durumundadırlar. Bu nedenle Birlik hukuku, üye devletlerinin mevzuatından bağımsız olarak kişilere yükümlülükler getirdiği gibi haklar da sağlamaktadır.

Doğrudan uygulanabilirlik ve hukuksal sonuçlar doğurma olgusu Birlik hukukunun etkinliğini güçlendirmektedir. Gerçekten bireyler, ulusal yargı organları önünde görülen davalarda, topluluk hukukuna aykırı ulusal hukuk normlarının söz konusu davada uygulanmaması gerektiği iddiasında bulunabilirler. Bir çok davada ulusal yargıçlar ulusal hukuk normlarının Birlik hukukuna aykırı olup olmadığının belirlenmesi için AET antlaşmasının 177 nci maddesine göre ön karar almak için Divan'a başvurabilmektedirler. Bireyler bu usul sayesinde kendilerini hukuksal güvence içerisinde hissetmektedirler.

Avrupa Birliği hukuk normlarının üye devletler hukuklarının üzerinde yer alması, bu hukuk normlarının üye devletlerin ulusal hukuk düzenlerinde uygulanmalarının doğrudan bir sonucudur¹⁷.

Birlik kurumlarının hukuksal işlemlerinden oluşan ikincil normlardan tüzükler, direktifler, ve kararlar gibi bağlayıcı olanları da üye devletlerde doğrudan etki kazanmaktadırlar. Divan, Politi davasında, tüzüklerin hukuksal yapıları ve işlevleri nedeniyle birlik hukukunun kaynakları arasında doğrudan uygulanan hukuk normları olduğunu ve bu normlarla bireylere tanınan kimi hakların ulusal yargı organları tarafından verilecek kararlarda göz önüne alınması ve korunması gerektiğini ifade

¹⁷ Bebr G., "Dispositions de Droit Communautaire Directement Applicables ", CDE, 1970, s. 3 Aktaran Günuğur, a. g. e, s. 48

etmiştir¹⁸. Bununla birlikte doğrudan uygulanırlık doğrudan etki yaratmaya uygun olmakla birlikte tüzüklerin her zaman doğrudan etkisinden söz etmek olanaklı değildir.

Yönergelerin doğrudan uygulanabilirliği konusunda farklı görüşler bulunmasına rağmen Divan, Van Gend / Loos davasında üç gerekçe ileri sürerek, yönergelerin üye devletlerde doğrudan uygulanan normlar olduğuna karar vermiştir, Söz konusu gerekçeler, bireylerin yönerge hükümlerinden doğrudan doğruya yararlanamamaları olgusu, yönergelerin zorunlu biçimde uygulanmayacakları anlamına gelmez; birlik hukukunun, ulusal hukuklar üzerine etkileri, yönergenin ulusal yargıçlar tarafından uygulanma yükümlülüğünü doğurur; ulusal yargıçlar Birlik normlarının yorumlanması için Divana yalnızca tüzükleri değil, her türlü hukuk normlarını gönderebilir biçiminde ifade edilmiştir. Divan bir başka kararında da, " bireylerin, ulusal mahkemeler önünde görülen davalarda yönerge hükümlerini ileri sürebileceklerini kabul etmiştir¹⁹. Ratti davasında Divan, üye devletlerin yönergenin uygulanması için gerekli iç hukuk düzenlemelerini zamanında yapmaması halinde, ilgili üye devletin kendi kusurunun neden olduğu bu boşluğu bireye karşı bir mazeret olarak ileri süremeyeceğine karar vermiştir. Aynı şekilde yükümlülüğünü yerine getirmeyen üye devlet, bireye mali yükümlülük getiren bir yönerge hükmünü, o bireye karşı ileri süremeyecektir²⁰. Yönergeler için geçerli olan görüşler ve Divan kararları, ikincil hukuk normları arasında yer alan kararlar açısından da geçerlidir.

Yine aynı şekilde Birlik hukukunun kaynakları arasında yer alan Birlik tarafından üçüncü ülkelerle yapılan ortaklık ya da ticaret antlaşmalarında yer alan bir çok hükmün Birlik hukukunda doğrudan uygulanma özelliği olduğu Divan içtihatları ile ortaya konulmuştur²¹.

1.1.4. Temel Haklar Ve Özgürlükler Açısından Birlik Hukuku

¹⁸ Günuğur, a. g. e, s. 59

¹⁹ Günuğur, a. g. e, s. 63

²⁰ Kolpinghuis Nijmegen BV (Case 80/86) (1987) ECR 3969, Günuğur, a. g. e, s. 64

²¹ Günuğur, a. g. e, s. 65

Avrupa Birliğini kuran antlaşmalar temel hakların korunmasına ilişkin bir listeyi kapsamadığından, bu konuda ortaya çıkan boşluk Birlik Adalet Divanı tarafından davalarda hukukun genel ilkelerinin geniş yorumu ile doldurulmaya çalışılmaktadır²². Ancak birliği kuran antlaşmalarda üye devletler anayasalarında güvence altına alınan temel hakların güvence altına alınmaması üye devletler anayasa mahkemelerince birlik hukukunun üstünlüğüne çekince getirilmesine neden olmuştur. Bununla birlikte daha sonra Divan tarafından hukukun genel ilkeleri içinde yapılan yorumlamalar temel hakların korumaya alınması konusundaki çekinceleri ortadan kaldırmıştır²³.

Divan Internationale Handelsgesellschaft²⁴ kararında, temel hakların korunması sorununu açıkça ortaya koymuştur. Bu karara göre, "temel haklara saygı, Divanın saygıyı sağlamakla yükümlü olduğu hukukun genel ilkelerinin ayrılmaz bütünüdür. Bu hakların korunması, üye devletlerin ortak anayasal geleneklerinden esinlenerek, Birliğin yapısı, ve amaçları çerçevesinde sağlanmalıdır" ifadesi, Birlik düzeyinde getirilen korumanın herhangi bir üye devlet anayasasında sağlanan korumadan daha az olamayacağıdır.

Temel hakların korunması Divanın içtihatları ile geliştirilirken birlik kurumları da bu hakların korunması ile ilgili çalışmalar yapmışlardır.

AIHS'nin tüm üye devletler tarafından kabul edilmiş olması ve birlik hukukunun kaynakları arasında üye devletlerdeki değerlerin de yer alması birlik içerisinde temel hakların korunması için sözleşmeden yararlanılmasını sağlamaktadır.

Avrupa Birliğinde temel hakların korunması sistemini Sözleşme sistemine üstün kılan temel unsur, ulusalüstü bir anayasal düzen olmasının doğal sonucu olarak, ulusalüstü normların yorumunda, doğrudan uygulanmasında ve üstünlüğün sağlanmasında son sözü söyleyen bir Yüksek Mahkemenin varlığıdır²⁵.

²² Craig, Burca, a. g. e, s. 296

²³ Çavuşoğlu, a. g. e, s. 142

²⁴ Internationale Handelsgesellschaft mbH v. Einfuhr-und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel (Case 11/70) (1970) ECR 1125, Karakaş, a. g. e, s. 50

²⁵ Karakaş, a. g. e, s. 65, 66

1.2. Vergi Mükelleflerinin Yargısal Başvuru Hakkı

1.2.1. Avrupa Birliği Adalet Divanınca Sağlanan Yargısal Koruma

Simmenthal davasında²⁶ Divan, üye devletler ulusal mahkemelerinin Birlik hukukunu ve Birlik hukuku tarafından bireylere sağlanan hakları tam olarak uygulamaları gerektiğine karar vermiştir. Vergi mükelleflerine birlik içerisinde tanınan yargısal korumada ulusal mahkemelerin önemi, Birlik hukukunun tekliğinden kaynaklanmaktadır. Birlik tarafından oluşturulan yeni hukuk düzeni ile üye devletlerin hukuk düzenleri arasındaki ilişki Birlik hukukunun kendisi tarafından tanımlanmakta ve Birlik hukukunun üye devletler hukukları üzerindeki üstünlüğü ve normlarının doğrudan etkili olmaları ile şekillenmektedir²⁷.

Avrupa Birliğine üye devlet içerisinde, Birlik hukuku tarafından vergi mükelleflerine sağlanan hakların ileri sürülebileceği ayrı bir Birlik mahkemesi bulunmamaktadır. Vergi mükelleflerine AB hukuku tarafından sağlanan haklar her bir üye devlette bulunan ve Birlik kurallarını uygulamakla yükümlü bulunan mahkemeler tarafından yerine getirilmektedir. Birliği kuran antlaşmalara dayanılarak oluşturulan Adalet Divanı sınırlandırılmış yetki alanı içerisinde görev yapmaktadır. Divan yalnızca kendisine yetki verilen konulardaki davalara bakarken, Birlik hukukunu ilgilendiren diğer davalar ulusal mahkemeler önünde görülmek zorundadır.

Avrupa Birliği oldukça sınırlı koşullarda vergi koyma yetkisine sahiptir. Örneğin, Komisyon kömür ve çelik üretimi üzerine vergi koyabilir. Gümrük birliği çerçevesinde, Birlik ortak gümrük tarifelerini belirleme hakkına sahiptir. Fakat bunu AET antlaşmasının 5 inci maddesine uygun olarak üye devletlerin gümrük yetkililerine dayanarak yapmaktadır. Bunlarla birlikte Birlik hukukunun vergi alanı ile ilişkisi çok daha geniştir. Çünkü Birlik ortak pazar amacına ulaşmak için üye devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmak yada uyumlaştırmak zorundadır. Bundan dolayı üye devletler örneğin,

²⁶ Case 106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal* (1978) ECR 629, Craig, Burca, a. g. e, s. 496

²⁷ Dirk Arts, *Direct Actions before the Court of Justice and the Court of First Instance*, (Taxpayers Protection In The European Union, (Ed), Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, The Hague, London, Boston, Kluwer Law International, 1998) s. 4

diğer üye devletlerde üretilen mallar üzerine ayırımcı vergi koyamazlar ya da ekonomik hedeflere ulaşmak için konulan serbest dolaşım haklarını kısıtlayıcı vergilemede bulunamazlar.

Yargıçların Birlik hukukunu uygulama görevleri üye devletlerin eylemlerinin gözden geçirilmesi ile sınırlandırılmaktadır. Yargıç ulusal vergi normunun Birlik hukukuna uygun olup olmadığını yada üye devletin vergileme ile ilgili olarak almak zorunda olduğu uyumlaştırma önlemlerini tam olarak alıp almadığını sınamak zorundadır. Genel olarak üye devletlerin eylemleri ulusal mahkemeler tarafından yargısal olarak gözden geçirilmektedir. Ulusal mahkemeler Birlik hukuku ile ilgili davalara bakarken Birlik hukuku normlarının yorumlanması konusunda Divana başvurarak “ön karar” alabilirler. Ayrıca Birlik kurumlarının işlemlerinin geçerliliği ile ilgili olarak da Divana başvurulabilir.

1.2.1.1. Antlaşmadan Doğan Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi Nedeniyle Üye Devletlere Karşı Davalar

Bu tür eylemler AET antlaşmasının 169-171 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Komisyon yada üye devletlerden birisi üye devletin antlaşma ile getirilen yükümlülüklerle uymadığının belirlenerek açıklanması ve ortadan kaldırılması için başvurabilir²⁸. Divan, yükümlülüklerin yerine getirilmediğine ilişkin somut verilerin olması durumunda söz konusu bildirim yapacaktır. Bunun anlamı Divanın, üye devletin Birlik hukukunun uygulanmasında dikkate aldığı teknik, kurumsal ve siyasal zorlukların büyüklüğü gibi bireysel savunma unsurlarını içeren savunmasını dikkate almayacağıdır²⁹.

²⁸ Cases 15 ve 16/76, France v. Commission (1979) ECR 321, Arts, a. g. m, s. 9

²⁹ Case 301/81, Commission v. Belgium (1983) ECR 467, Arts, a. g. m, s. 10

Eylemin kapsamı içerisindeki tüm hata türleri; Antlaşmanın 30 uncu maddesine aykırı olarak üye devletlerden yapılan ithalata engel konulması gibi pozitif ihlaller³⁰ ya da yönergelerin uygulanması için alınması gerekli önlemlerde hata yapılması gibi negatif ihlaller olabilir³¹. 169 uncu maddeye göre üye devletin yükümlülüğü kendi yasama, yürütme ve yargı organlarının yetkilerini kullanması yada kullanmaması biçiminde ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda bir devletin anayasal olarak bağımsız olan kişileri yada özel hukuk³² tüzel kişilerinin bir şeyi yapması ya da yapmaması, üye devletin davranışı üzerine Birlik hukukunun ihlali ile sonuçlanabilir³³.

Bu tür eylemleri yalnızca Komisyon ya da üye devletler Divan önüne getirebilirler. Komisyonun bu yetkisi Birlik hukukunun uygulanmasını sağlama görevi içerisinde değerlendirilebilir. Antlaşmanın 155 inci maddesi ile verilen bu görev ile Komisyon söz konusu süreci başlatmak konusunda takdir yetkisine sahiptir³⁴. Üye devletler diğer üye devletlere karşı bu eyleme girişmeden önce konuyu Komisyonun önüne getirmek zorundadırlar. Komisyonda her iki tarafın konuya ilişkin görüşlerinin hem yazılı hem de sözlü olarak ortaya koymasına izin verilir. Eğer Komisyon üç aylık zaman süresi içerisinde nedenli bir görüş belirtmezse, üye devlet konuyu direk olarak Divana götürebilir. Ne Adalet Divanı ne de İlk Derece Mahkeme bireyler tarafından üye devletlere karşı getirilen direk başvurulara bakma yetkisine sahip değildir. Vergi mükellefleri dilekçe ile komisyona başvurarak üye devlete karşı eyleme geçilmesi isteğinde bulunabilir. Bununla birlikte komisyon taktir yetkisinin sonucu olarak eyleme geçme yükümlülüğü altında değildir.

Avrupa Birliği Antlaşmasının 171 inci maddesine göre Divan, üye devletin antlaşmalardan doğan yükümlülüklerine uymadığını belirlerse, söz konusu üye devlet Divan kararına uymak için gerekli adımları atmak zorundadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre de, belirli koşullarda Divan, komisyonun isteği üzerine, Divan kararına uymadığı için üye devletin bir miktar ceza ödemesine hükmedebilir.

³⁰ Case 154/85, (1987) ECR 2717, Arts, a. g. m, s. 10

³¹ Case 290/89, Commission v. Belgium (1991) ECR I-2851, Arts, a. g. m, s.10

³² Case 249/81, Commission v. Ireland (1982) ECR 4005, Arts, a. g. m, s. 10

³³ Case 87/94, Commission v. Belgium, Arts, a. g. m, s. 10

³⁴ Case 87/89, Sonito and Others v. Commission (1990) ECR I-1981, Arts, a. g. m, s. 10

Birlik hukukunun ihlal edildiğinin açıklanması ihlal ile zarar gören üye devletin çıkarına olabilir³⁵. Bu nedenle bireysel vergi mükellefleri söz konusu eylemin sağladığı faydadan yararlanabilmektedirler.

1.2.1.2. Birlik Kurumlarına Karşı Davalar

1.2.1.2.1. İptal Davaları

İptal için yapılan başvuru Antlaşmanın 173 üncü maddesinde yer almaktadır ve Birlik kurumlarınca birliğin amaçlarına ulaşabilmesi için benimsenen bağlayıcı normların meşruluğunun gözden geçirilebilmesinin sağlar. Antlaşmanın 174 üncü maddesine göre Divan, bu konuda Birlik kurumunun yetkinliğin olmaması, temel usul gerekliliklerinin ihlali, Antlaşmanın ihlali yada Antlaşmanın uygulanması ile ilgili olarak hukukun üstünlüğüne uyulmamış olması ve yetkinin kötüye kullanılması temellerine dayanarak iptal etme yetkisine sahip bulunmaktadır. Eğer dava başarıya ulaşırsa, Divan söz konusu normun yok hükmünde olduğunu açıklar.

İptal davasında divan, önüne gelen dava konusu işlemi iptal etmekle yetinir. İşlemin yerine yenisinin konulmasını öneremez. Divanın yargısal kontrolü işlemin yasallığı üzerinedir. Buna karşılık, “işlemin uygunluğunun” yargısal denetimi Divanın iptal davalarındaki yetkilerinin dışında kalır³⁶.

Antlaşmanın 173 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre Üye devletler, Konsey ve Komisyonun bağlayıcı işlemlerinin yasallığının yargısal denetimini yaptırabilirler. Bunlar, herhangi bir çıkarlarının olduğunu kanıtlamak zorunda değildir³⁷. Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Merkez Bankası ise yalnızca kendi ayrıcalıklarını korumak için iptal davası açabilirler.

³⁵ Bağlı Davalar Cases-6 ve 790, Frankovich and Others v. Italian Republic (1991) ECR I-5357, Bağlı davalar Cases-46 ve 48/93, Brasserie du Pêcheur and Factortame (1996) ECR I-1029, Arts, a. g. m, s. 11

³⁶ Günuğur, a. g. e, s. 281

³⁷ Case 166/78, Italy v. Council (1979) ECR 2575, Arts, a. g. m, s. 11

Antlaşmanın 173 üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre, gerçek ve tüzel kişi olan vergi mükellefleri yalnızca direk olarak kendi adlarına bir karar alınması durumunda iptal davası açabilirler. Aynı maddenin dördüncü fıkrasına göre ise, bir düzenlemeyi yada başka birisi adına verilmiş bir kararın iptalini isteyebilmek için gerçek yada tüzel kişilerin, söz konusu düzenlemenin direk ve bireysel olarak kendileri ile ilgili olduğunu ortaya koymaları gerekmektedir. Bu hükme göre vergi mükelleflerinin Adalet Divanına başvurabilmesi sınırlandırılmıştır. Bireylerin ve aynı zamanda vergi mükelleflerinin iptal başvurusunda bulunabilmeleri için iki koşulun gerçekleşmesi gerekmektedir. Birinci olarak iptal başvurusu yapılacak işlemin bir karar olması gerekmektedir. Söz konusu karar kendisine gönderilen kişi için bağlayıcı olmalıdır. Düzenlemeler ise yasama faaliyeti sonucu ortaya çıkmış olduklarından dolayı tek bir bireye yönelmeyip birden fazla bireye yönelmiş durumdadırlar. Bu nedenle düzenlemelere karşı bireylerin iptal davası açabilmesi için birinci koşul gerçekleşmemektedir. Ancak, istisnai durumlarda bireylerin yasama niteliğindeki düzenlemelere karşı iptal davası açabilmelerine izin verilebilmektedir³⁸. İkinci olarak ise iptali istenen işlem başvuruda bulunan bireye yönelik olmalıdır. Eğer uyuşmazlık konusu olan işlem başka bir kişiye yönelik ise, iptal başvuruları yalnızca kararın başvuranı bireysel ve direk olarak kapsaması durumunda söz konusu olabilmektedir. Kararın başvuran için direk olarak bireysel içerikte olması, bireye atfedilebilen etkiler yada diğer kişilerden ayrılabilen koşullar taşıması durumunda söz konusu olmaktadır³⁹. Gerçekten iptal için başvuran kişi tasarrufun yapıldığı zamanda yasama organının haklarını düzenlemeye niyetlendiği kişinin çok yakınında olduğunu kanıtlamak zorundadır⁴⁰. Söz konusu yakınlık başvuranın isminin kararda yer alması ile var olmaktadır⁴¹. Bireylerin aynı zamanda tasarrufun iptal edilmesinde kişisel çıkarlarının olması gerekir. Yani tasarruf başvuran kişinin zararına olmalıdır.

Antlaşmanın 174 üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre, eğer iptal başvurusunda başarılı olunursa, tasarruf geçersiz ilan edilir ve aynı zamanda bu ilan geçmişi de kapsamaktadır. Bununla birlikte Divan aynı maddenin ikinci fıkrasına göre iptalin

³⁸ Case 309/89, Codorniu v. Council (1994) ECR I-1853, Arts, a. g. m, s. 12

³⁹ Case 25/62, Plaumann & Co. v. Commission (1963) ECR 205, Arts, a. g. m, s. 12

⁴⁰ Case 97/85, Deutsche Lebensmittelwerke v. Commission (1963) ECR 205, Arts, a. g. m, s. 12

⁴¹ Case 138/79, Roguette Frères v. Council (1980) ECR 3333, Arts, a. g. m, s. 12

etkilerini belirterek sınırlandırabilir. Tasarrufu geçersiz ilan edilen kurumlar Divan kararına uygun olarak gerekli önlemleri almak zorundadırlar.

1.2.1.2.2. Hareketsizlik Davaları

Antlaşmanın 175 inci maddesinde yer alan hareketsizlik davaları, antlaşmaya göre bazı durumlarda belli davranışlarda bulunması gerekirken gerekli girişimlerde bulunmayarak hareketsiz kalan Avrupa Parlamentosu, Konsey, Komisyon yada Avrupa Merkez Bankasına karşı, söz konusu kurumların hareketsizliğinin tespiti için açılan davalardır⁴². Bu dava türü yalnızca Birlik kurumlarının tasarruflarının değil aynı zamanda hareketsizliklerinin de yargısal denetime tabi olduğunu göstermektedir.

Hareketsizlik davası açılabilmesi için kurumdan bir girişimde bulunmasının istenmesi ve bu istemden itibaren iki ay içerisinde kurumun herhangi bir harekette bulunmaması gerekmektedir. Kurumun hareketsiz kalması durumunda iptal davası açılmayacak, ancak hareketsizlik davası açılabilecektir. Hareketsizlik davalarını üye devletler yada Birlik kurumları açabilirler. Bunun dışında gerçek ve tüzel kişiler, ancak görüş ve tavsiyeler dışındaki tasarrufların kendilerine gönderilmesinin ilgili kurum tarafından ihlal edilmesi durumunda hareketsizlik davası açabilmektedirler⁴³. Ancak tasarrufun ilgili kişiye gönderilmediğinin kanıtlanamaması durumunda dava Divan tarafından reddedilmektedir.

Antlaşmanın 176 ncı maddesine göre, eğer kurumlar antlaşma hükümlerinin aksine hareketsiz kalmışlarsa, kurum Divan tarafından hareketsizlik davası sonucu verilen karara uygun olarak gerekli tedbirleri almak zorundadır.

1.2.1.2.3. Tazminat Davaları

⁴² Case 383/87, *Commission v. Council* (1988) ECR 4051, Arts, a. g. m, s. 13

⁴³ Case 246/81, *Lord Bethell v. Commission* (1982) ECR 2277, Arts, a. g. m, s. 13

Bu davalar antlaşmanın 178 inci maddesi ile 215 inci maddesinin 2 inci paragrafında düzenlenmiştir. Birlik kurumlarının yada birlik kurumlarında çalışanların görevlerini yerine getirirken gerçek yada tüzel kişilere verdikleri zararlardan Avrupa Birliğinin sorumlu olması Birliğin akit dışı sorumluluğunu oluşturmaktadır. Herhangi bir gerçek ya da tüzel kişi Birlik kurumlarının tasarruflarından zarar gördüğünü iddia ederek Divanda tazminat davası açabilir. Birliğin akit dışı sorumluluğu hukuk dışı tasarrufun başvurana zarar vermiş olmasını gerektirmektedir. Tazminat davalarında dava açma süresi, zarara neden olan olay yada eylemin ortaya çıktığı andan itibaren beş yıldır.

İdari tasarrufların hukuk dışı olup olmadıklarına her bir davanın kendisi içerisinde karar verilmektedir. Ortaya çıkan zararın tazmini için açılan davalarda Birliğin yada çalışanların bir kusurunun bulunması gerekmektedir. Kusur ise hizmet kusuru ve kişisel kusur olarak ortaya çıkmaktadır. Kusur sonunda ortaya çıkan zararın gerçek ve kesin olması aranmaktadır. Varsayıma dayanan ve muhtemel zarar kavramları Divan tarafından kabul edilmemektedir.

1.2.2. Birlik Hukukundan Dolayı Ulusal Mahkemelerce Sağlanan Yargısal Koruma

Birlik hukukunun Birlik sınırları içerisinde uygulanması hem birlik kurumları hem de üye devletler tarafından öncelikle dikkate alınması gerekmektedir. Adaletin sağlanması yalnızca

Birlik Adalet Divanını değil aynı zamanda ulusal mahkemeleri de ilgilendirmektedir. Birliği kuran antlaşmalar açıkça ulusal mahkemelerin rolünde bahsetmemiş olsa da, AET antlaşmasının 177 inci maddesi ulusal mahkemelerin, ön usul çerçevesinde Divan ile işbirliği gerçekleştirerek bu alanda yetkileri olduğuna işaret etmektedir.

Birlik hukukunun çok sayıda yargısal organ tarafından uygulanıyor olması farklı yorumlanması ve uygulanması ile sonuçlanabilmektedir. Bu farklılıklar birliğin bütünü içerisinde birlik hukukunun yeknesak uygulanması gereksinimini engellemektedir. Ulusal mahkemeler üye devletler ve vatandaşlar arasındaki ve vatandaşların kendi

aralarındaki Birlik hukuku uyuşmazlıklarını ortadan kaldırmak konusunda yetkin kılınmışlardır. Birlik hukukunun aynı biçimde yorumlanmasını sağlamak için 177 inci madde ulusal mahkemeleri Divana başvurarak uygulamak zorunda oldukları normun yorumlanmasını isteyebilirler.

Ulusal yargı organları Birlik hukukunun üye devletlerin hakları üzerindeki üstünlüğü ve direk etkili olmasından dolayı Birlik hukukunu tam ve direk olarak uygulamakla yükümlüdürler⁴⁴. Önlerine gelen birlik hukuku ile ilgili uyuşmazlıkları çözümlerken birlik hukukunun önceliğinin ve direk etkisinin tüm sonuçlarını dikkate almakla yükümlüdürler. Ulusal mahkemeler Birlik hukuku ile ilgili bir uyuşmazlığı çözümlerken genel yetkili birlik mahkemesi gibi davranır⁴⁵. Sonuç olarak Birlik hukukunun uygulanması üye devletler ulusal mahkemeleri, yargısal koruma ve usul kuralları çerçevesi içerisinde yer almaktadır. Bu günkü Birlik hukukuna göre üye devletler ulusal mahkemeleri birlik hukukunu etkin olarak uygulanması için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler.

Hukukun üstünlüğünün doğal sonucu olarak mahkemeler önlerine gelen davalarda bireylerin haklarını yargısal olarak etkin biçimde sağlamakla yükümlüdürler. Birlik Adalet Divanına göre bu gereklilik üye devletlerdeki anayasal gelenekler tarafından belirlenen hukukun genel ilkelerini yansıtmaktadır. Dahası bu ilkeler Birlik hukukunun önemli parçaları haline geldiği Divan içtihatları ile ortaya konulan AİHS'nin 6 ve 13 üncü maddelerinde de yer almaktadır.

Bunun uygulamaya dönük anlamı Divanın ön karar usulü ile Birlik hukuku tarafında tanınan hakların yeterli yargısal korumaya alınıp alınmadığının belirlenmesidir⁴⁶.

Bununla birlikte, Birlik hukuku tarafından kişilere sağlanan hakların ulusal mahkemeler önünde istenebilmesi kendiliğinden etkin koruma sağlamaktadır. Divanın bir çok

⁴⁴ Case 213/89, Factortame (1990) ECR 1805, René Barents, **National Courts and Community Law: Summary of the case-law of the Court of justice**, (Taxpayers Protection In The European Union, Editors, Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, The Hague, London, Boston, Kluwer Law International, 1998), s. 21

⁴⁵ Case 51/89, Tetra Pak (1990) ECR II-309, Barents, **a. g. m.**, s. 21

⁴⁶ Case 222/84, Johnston (1986) ECR 1651; Case 222/86, Heylens (1987) ECR 4097; Case 340/89, Vlassopoulou (1991) 1-2357; Case 97/91, Borelli (1992) ECR 1-6313, Barents, **a. g. m.**, s.22

kereler ifade ettiği gibi bu hak, en az gereklilikten başka bir şey değildir. Ulusal mahkemeler söz konusu hakları tüm etkileri ile sağlamak durumundadırlar⁴⁷. Etkin hukuki korumanın bu gerekliliği ulusal usul hukukları için önemli sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Birincisi, Birliğe ilişkin hakların sağlanmasına yönelik usul koşulları, aynı durumdaki iç hukuktan doğan haklara uygulanan usul koşullarında daha az olmamalıdır. Ayrımcılık yapılmaması gerekliliğini ifade eden bu durum asimilasyon ilkesi olarak daha iyi bilinmektedir. İkinci olarak, etkinlik ilkesinin iç hukuk kurallarının birlik hukukundan doğan hakların uygulanmasını olanaksız hale getirecek koşulları yaratmaması gerekmektedir⁴⁸. Söz konusu bu iki ilkenin etkileri, kanıtlama kuralları⁴⁹, kanıtlama yükü⁵⁰, sınırlandırma yasaları⁵¹, zararlar için tazminat elde edebilme⁵² ve faizler⁵³ gibi konulardaki davalarla ortaya konmuştur. Ulusal usul hukukunun alanı bundan dolayı Birlik hukukunun alanının içerisinde kalmaktadır. En üst düzeydeki temyize ilişkin kurallar bile bu durumdan bağışık bulunmamaktadır. Çok sık olarak görüldüğü üzere medeni, idari ve vergi usulüne ilişkin kanunlar tamamen Birlik hukukunun özelliklerine uygun olmamaktadır. Birlik hukukunda bu alanlarda belirli kuralların bulunmaması durumunda üye devletler cezaları ve diğer müeyyideleri seçmekte serbesttirler. Aynı zamanda Birlik hukukunun ihlal edilmesinin cezalandırılmasını sağlamak zorundadırlar⁵⁴.

Ulusal mahkemelerin Birlik hukukunun tam ve etkin olarak uygulanmasının garanti etme yükümlülükleri, kaçınılmaz olarak ulusal hukukların kaynağına bakılmaksızın söz konusu olan Birlik hukukuna ilişkin sorun ışığında değerlendirilmesini gerektirmektedir. Ulusal mahkemeler aynı zamanda davada var olan yada potansiyel

⁴⁷ Case 120/88, *Commission v. Italy* (1991) ECR I-621, Barents, *a. g. m.*, s. 22

⁴⁸ Case 33/76, *Rewe* (1976) ECR 1989; Cases 6/90 ve 790, *Francovich* (1991) ECR I-535; Case 312/93, *Peterbroeck* (1995) ECR I-4599; Case 430/93, *Van Schijndel* (1995) ECR I-4705, Barents, *a. g. m.*, s. 22

⁴⁹ Case 68/79, *just* (1980) ECR 501, Barents, *a. g. m.*, s. 23

⁵⁰ Case 170/84, *Bilka* (1986) ECR 1607; Case 109/88, *Danfoss* (1989) ECR 3199, Barents, *a. g. m.*, s. 23

⁵¹ Case 208/90, *Emmott* (1991) ECR I-4269; Case 338/91, *Steenhorst* (1993) ECR I-5475; Case 410/92, *Johston* (1994) ECR I-5483, Barents, *a. g. m.*, s. 23

⁵² Case 14/83, *Von Colson* (1984) ECR 1891; Case 79/83, *Hartz* (1984) ECR 1921; Case 271/91, *Marshall II* (1993) ECR 4367, Barents, *a. g. m.*, s. 23

⁵³ Case 130/79, *Express Dairy Foods* (1980) ECR 1887; Case 54/81, *Fromme* (1982) ECR 1449, Barents, *a. g. m.*, s. 23

⁵⁴ Case 68/88, *Commission v. Greece* (1989) ECR 2965; Case 352/92, *Milchwerke* (1994) ECR I-3385, Barents, *a. g. m.*, s. 23

durumda bulunan ilişkileri de sonuç olarak belirtmek zorundadırlar. Ulusal hukukla Birlik hukuku arasında çelişki bulunması durumunda otomatik olarak iç hukuk kuralı uygulanmaz bulunmakta ve ulusal yetkililerin bu kuralı uygulamaları yasaklanmaktadır⁵⁵. Ulusal mahkemeler, anayasal hükümler başka biçimde davranmalarını gerektirse bile Birlik hukuku normuna gerekli etkiyi vermekten kaçınamazlar. Bu konuda yapılacak herhangi bir sınırlandırma Birlik hukukuna uygun olmayacaktır. Bununla birlikte bu yasak söz konusu ulusal kuralın geçersiz yada yok hükmünde olduğu anlamına gelmemektedir. Bu kural, Birlik hukukunu içermeyen durumlarda uygulanmaya devam edecektir. Fakat çelişki yaratan kuralın kaldırılması yada değiştirilmesi gerekmektedir.

Divanın Birlik hukukunun doğrudan etkisine ilişkin geliştirdiği içtihat, kişilere ulusal mahkemeler aracılığıyla bir yargı organı önünde Birlik hukukundan doğan hakları olup olmadığını tespit ettirme olanağı sağlamaktadır. Divan, Birlik hukuku kurallarına doğrudan etki tanımada ilk koşul olarak, bu düzenlemelerin kişilere açık hak ve yükümlülükler getirmesini öngörmektedir. Bunun bir anlamı, kişilere ulusal mahkemeler önünde bu hakları talep etme olanağı tanımak; diğer bir anlamı ise, ulusal mahkemelere, bir üye devletin organı olarak, kişilere topluluk hukuku ile tanınan hakları koruma görevi vermektir⁵⁶.

Birlik hukuku ile üye devletler hukukları arasındaki çelişkileri önlemek için her zaman ulusal hukukları çiğnemek gerekmemektedir. Ulusal mahkemeler ulusal hukukun birlik hukuku ile uyumlu olup olmadığını yorumlamak konusunda yetkin olup olmadıklarını belirlemelidirler⁵⁷. Birlik hukuku ile ulusal hukuk arasındaki çelişkileri ortadan kaldırmak için uygulanan bu yöntem, mahkemelerin maddi ve usul hukuklarına göre sahip oldukları takdir yetkisinin sınırlandırılmasını içeren iç hukuk kurallarının doğasına ve içeriğine bağlı olmaktadır. Birlik hukukunun tam ve direk etkili olmasının diğer bir sonucu da, Birlik hukuku ile üye devletler hukukları arasında çelişki içeren ve

⁵⁵ Case 106/77, *Simmenthal* (1978) ECR 629, *Barents*, a. g. m, s. 24

⁵⁶ Çavuşoğlu, a. g. e, s. 113

⁵⁷ Case 157/86, *Murphy* (1988) ECR 673, *Barents*, a. g. m, s. 24

devam etmekte olan bir davada nihai karar verilmeden önce geçici tedbirlerin alınmasını isteme hakkının var olmasıdır⁵⁸.

Avrupa Birliği Antlaşmasının 243 üncü maddesi (eski 186 ncı madde) Divan önüne gelen bir davada gereken geçici tedbirler alınması öngörülebilir ifadesine yer vermiştir. Bununla birlikte bu hüküm, mahkeme önüne gelen tüm davalara uygulanmaktadır. Esas uygulandığı alan Antlaşma hükümlerini ihlal eden davalara ilişkindir. Dava sonucunda dava kazanılsa bile ortaya çıkan sonuç olumsuz olma ihtimali taşıyorsa geçici tedbirlerin alınması söz konusu olmaktadır. Bekleme riski içeren davalarda sıradan hukuki çözümler özel, hızlı biçimde geçici tedbirlerle desteklenmektedir⁵⁹.

Eğer geçici tedbir için yapılan bir istek makul bir etkiye sahip olması için istenmişse, geçici tedbir alınıp alınmamasına sürecin hemen başında karar verilmelidir. Yargılamanın kendisini beklemek etkileri açısından geç kalınması sonucunu doğurabilir. Asıl işlemler süresince Divan antlaşmanın ihlal edildiğini tespit ederse, “geçici tedbir” konusunda geçerli tedbirleri almak konusunda da yetkilidir. Gerekli tedbirler kavramı kararın ne içereceğine ilişkin herhangi bir sınırlama içermemektedir⁶⁰.

Sonuç olarak, Birlik hukuk düzeni içerisinde ulusal mahkemelerin rolü kendi yetkinliklerini kullanmalarını sağlayan maddi ve usule ilişkin koşullar üzerine yeknesak bir etkiyi sağlamaya gayret etmeleridir. Yargısal koruma için divan ile ulusal mahkemelerin paralel büyümeleri ulusal hukuk ile birlik hukukunun birbirlerini karşılıklı olarak etkilemeleri durumunu yaratmaktadır. Birlik hukukunun uygulanması sırasında vergi mükellefi açısından sahip olunan hakların etkin biçimde korunması ve kullanımının sağlanması olanağı yaratılmaktadır.

1.2. Vergi Mükelleflerinin Ayırmıcılığa Tabi Olmama Hakkı Ve Temel Özgürlükler

⁵⁸ Case 213/89, *Factortame* (1990) ECR I-2433, *Barents*, a. g. m, s. 24

⁵⁹ Erik Werlauff, “Remedies Available to Individuals under EC Law against Discriminatory National Laws”, (ET, Amsterdam, IBFD, December 1999), s. 479

⁶⁰ Werlauf, a. g. m., s. 480

Avrupa Birliğinin hedeflerine ulaşabilmesi için Birlik içerisinde malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımının sağlanması gerekmektedir. Serbest dolaşım hakları olarak adlandırılan bu özgürlüklerin, kişi ve kurumlar açısından da vergileme ile ilgili olarak da korunması gerekmektedir.

Divan temel özgürlükleri yorumlarken, bu özgürlüklerin mutlak olmadığını ifade etmiştir. Divan ilk olarak, Birliğin sorunlarının olduğu alanlarda var olan hukuki boşluklar için üye devletlerin yasama faaliyetinde bulunup bulunamayacağı sorusuna yanıt aramakta ve söz konusu boşluklar için bazı ulusal düzenlemeleri kabul etmektedir. Bununla birlikte Birliğin özgürlükleri ile çelişki içerisinde bulunan ulusal tedbirlerin, meşru kamu çıkarına hizmet edip etmediğı ve konulan sınırlandırmaların söz konusu kamu çıkarını korumak konusunda makul olup olmadığının test edilmesi gerekmektedir. Bu görüş “kuralın gerekçesi” (rule of reason) olarak bilinmektedir. Bu kural ilk olarak Cassis de Dijon⁶¹ davasında tanıtılmıştır. Dava, malların serbest dolaşımı ile ilgili olmasına rağmen diğeri özgürlüklere de geniş biçimde uygulanmaktadır.

Divan, temel özgürlüklerin ulusal tedbirlerle sınırlandırılmasının haklılaştırılabilmesi konusunda beş soruya yanıt aramaktadır⁶². Bunlar;

- i) Sınırlandırma, yerli mallar ile ithal edilen mallar arasında ayırım yapmakta mıdır?
- ii) Kapsam içerisindeki çıkarların uyumlaştırılması için yasama işleminde bulunulmuş mudur?
- iii) Orijin devlet hukukunda korunan çıkarlar var mıdır?
- iv) Etkin kamu yararı içeren çıkarlar Birlik hukukunun özgürlüklerine üstün gelmekte midir?
- v) Sınırlandırmalar ifade edilen amaçlara uygun ve söz konusu amaçların gerçekleştirilmesi için kullanılan araçlarla orantılılık söz konusu mudur?

Birlik hukukunun özgürlükleri, üye devlet sınırlarını geçebilme hakkı ve orijin ya da uyrukluk temelinde ayrımcılığın yasaklanması olmak üzere iki ilkede uzlaşmaktadırlar.

⁶¹ Case 120/79 (1979) ECR 649, Paul Bater, ” Setting the Scene: The Legal Framework”, (ET, Amsterdam, IBFD January- February 2000), s. 8

⁶² Bater, a. g. m, s. 8

Özellikle, dolaysız vergiler konusunda üye devletlerde ikamet eden vergi mükellefleri ile ikamet etmeyen vergi mükelleflerinin farklı vergileme işlemine tabi tutulması kolaylıkla uyrukluğa bağlı ayrımcılığı yaratabilmektedir. Söz konusu ayrımcılığın etkin olarak haklılaştırılmadığı yerde, temel özgürlüklerin üye devletlerdeki doğrudan etkisi, ulusal hukuk normunun geçersiz olduğunu göstermek biçiminde olmaktadır.

İçtihatlardan yola çıkarak birlik hukukunda ayrımcılığın anlamı, farklı durumlara aynı vergileme kurallarının uygulanması ya da aynı durumlara farklı vergileme kurallarının uygulanmasıdır⁶³. Eğer farklılık amaçlara uygun olarak haklılaştırılmıyorsa, benzer durumların farklı işlem görmemesi, birbirleri ile karşılaştırılamayan durumların otomatik olarak ayrımcılığa neden olduğu sonucunu vermemektedir; ayrımcılığın belli biçimlerde görünüşü öz içerisinde ayrımcılığın yokluğunu gösterebilir; karşılaştırılabilir durumlar farklı işleme tabi tutulmamalı ve farklı durumlar eğer, izlenen amaca uygun olarak haklılaştırılabiliriyorsa aynı biçimde işleme tabi tutulmamalıdır⁶⁴.

Divan ilk zamanlarda vermiş olduğu kararlarda ayrımcılık yasağının yalnızca uyruklu temeline dayalı farklılaştırmalar doğuran ulusal tedbirlerin değil, aynı zamanda üye devlet uyruğunda olanlar üzerinde aynı sonuçlar doğuracak ulusal tedbirlerin de bu kapsam içerisinde olduğuna karar vermiştir. Bu da antlaşmanın yalnızca açık ve direk ayrımcılığı değil aynı zamanda gizli ve dolaylı ayrımcılığı da yasakladığını göstermektedir⁶⁵.

Ayrımcılık gizli ya da açık olarak ortaya çıkabilir. Uyruklu temeline ayrımcılık da olduğu gibi belirlenen ölçütleri kullanarak ayırım yapan kurallar açık ayrımcılığa örnek teşkil etmektedir. Durumlar arasında farklılaştırma yapmak için farklı ölçütler kullanan, ancak uygulamada çoğunluk uyruklara karşı benzer ayrımcı sonuçlar üretme etkisine sahip ulusal kurallar gizli ayrımcılığı ortaya çıkarmaktadır. Ayrımcı etkiye sahip kuralların hareket eden kişiyi önemli miktarda etkilediğinin kanıtlanması

⁶³ Case 13/63, *Commission v. Italy* (1963) ECR 357, Case C-279/93, *Schumacker*, (1995) ECR I-225, *Gerald Toifl, a. g. m.*, s. 135

⁶⁴ Case 117-76 ve 16/77, *Ruckdeschel* (1977) ECR 1753; Case 13/63, *Italian Refrigerators* (1963) ECR 165; Case 106/83, (1984) ECR 4209, *Bater, a. g. m.*, s. 8

⁶⁵ Case 15/69, *Ugliola* (1969) ECR 369, Case 152/73, *Satgiu* (1974) ECR 153, S. Van Thiel, "The Prohibition of Income Tax Discrimination in the European Union: What Does It Mean", (ET, Amsterdam, IBFD, 1994), s. 304

gerekmemektedir⁶⁶. Bununla birlikte, söz konusu hükümler, kapsanan kişinin bağımsız uyruklığı düşünülerek amaçlarla haklılaştırılmaktaysa ve bunlar ulusal hukuk normlarının izlediği meşru amaçlarla orantılı ise, herhangi bir ayrımcılığın bulunmadığı kabul edilmektedir⁶⁷.

Birlik antlaşması ile sağlanan haklardan herhangi birisinin ulusal kanunlar yada tasarruflarla ihlal edilmesi, Birlik antlaşmasının kapsamı içerisinde kabul edilmektedir. Avrupa Birliği antlaşması esas itibariyle ekonomik bir antlaşmadır. Hareket özgürlüğü ilkesinin amacı üye devlet uyruğunda olanların Birlik içerisinde ekonomik işlemlerini takip edebilmelerini sağlamak amacı ile ortak pazarın kurulması için engellerin kaldırılmasına yardımcı olmaktır. Bu nedenle Antlaşma ile öngörülen özgürlükler ve ayrımcılık yapmama ilkesi esas olarak ekonomik işlemleri kapsamaktadır⁶⁸.

Antlaşmanın işçilerin Birlik içerisindeki serbest dolaşımını düzenleyen 48, yerleşme özgürlüğü ile ilgili 52 ve hizmet edimi özgürlüğü ile ilgili 59 uncu maddeleri tamamen üye devlet sınırları içerisinde gerçekleşen durumlara uygulanamamaktadır. Üye devlet uyruğundaki gerçek ve tüzel kişilerin Birlik içerisinde serbest dolaşım haklarını ileri sürerek ayrımcılık iddiasında bulunabilmeleri için işlemlerinin yalnızca bir üye devletin sınırları içerisinde gerçekleşmemiş olması gerekmektedir⁶⁹. Söz konusu kişi tamamen iç durumda olduğundan Birlik hukukundan etkilenmemektedir⁷⁰.

Antlaşmanın ekonomik içeriğinin gereği olarak özgürlüklerin üye devletler arasındaki ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak uygulanıyor olmaları özellikle, uyrukluk temeline dayalı ayrımcılığı yasaklayan Antlaşmanın 6 ncı maddesi ile işçilerin serbest dolaşımı ile ilgili 48 inci maddelerinin üye devlet uyruğunda olanlarca kendi devletlerine karşı

⁶⁶ Case 237/94, O'Flynn (1996) ECR I-2617, Bader, a. g. m, s. 9

⁶⁷ Case 204/94 Bachman v. Belgium (1992) ECR I-249, Bader, a. g. m, s. 9

⁶⁸ Dennis M. Weber, "Applicability of the Treaty: The First Limitation of Treaty Freedoms Survey Of This Limitation in Tax Matters", (ET, Amsterdam, IBFD, August 1997), s. 292

⁶⁹ Case C-332(90) Volker Steen v. Deutsche Bundespost (1992) ECR I-341, Case 44(84) Derrick Guy Edmund Hurd v Kenneth Jones (Her Majesty's Inspector of Taxes) (1986) ECR 29, Weber, a. g. m, s. 292

⁷⁰ Case C-134(94) Esso Esponola SA v. Comunidad Autonoma de Canarias (1995) ECR I-4223 Esso Espanola davasında, Esso Esponola SA şirketi İspanya kanunlarına göre kurulmuştur. Merkezi Madrid'de bulunan şirket işlerinin tamamını İspanya'da sürdürmektedir. Şirket faaliyetlerini Kanarya adalarına genişletmek istemektedir. Dava bu genişlemeyi yasaklayan düzenleme ile ilgilidir. Divan, bu durumun tamamen bir iç düzenleme niteliğinde olduğuna ve Birlik hukuku ile herhangi bir bağlantısının

ileri sürebilmelerini engellememektedir⁷¹. Bununla birlikte, Antlaşmanın 52 ve 59 uncu maddeleri çerçevesinde, Birlik uyruğunda olanlarla Birlik içerisinde yabancı uyrukta olanların eşit biçimde işlem görmesi gerekmemektedir; söz konusu hükümler, yalnızca sınırlar arasındaki yerleşme ve hizmet sağlama özgürlüğü önündeki engellerin ortadan kaldırılması içindir. Knoors davasında Divanın işaret ettiği gibi, Antlaşmanın yerleşme özgürlüğü ile ilgili hükümleri tamamen iç durumlara uygulanmamaktadır. Bununla birlikte Divan, yerleşme özgürlüğünü düzenleyen 52 nci maddenin, yasal olarak başka bir üye devlette ikamet eden ve mesleki nitelikleri Birlik hukukunca tanınan kişilerin Birlik hukukunun uygulanmasını istemelerini engellediği biçiminde yorumlanamayacağını ifade etmiştir⁷². Aynı şekilde Antlaşmanın 73b maddesinde düzenlenen sermayenin serbest dolaşımına da uygulanmaktadır. Dolayısıyla yalnızca nitelendirilmiş ölçüt, sınırlar arası ekonomik faaliyetlerin olmasıdır⁷³.

Avrupa birliği içerisinde ayrımcılık yapma yasağı ve serbest dolaşım hakları ile ilgili hükümlerin doğrudan uygulanabilir oldukları Divanın bir çok kararı ile ortaya konulmuştur. Bunun anlamı, her şeyden önce üye ülkelerin anlaşmalardan doğan yükümlülüklerinin göç eden kişilerin bireysel haklarına uymak ve ayrımcılığa gitmemeleri biçiminde olmasıdır. İkinci olarak bunun anlamı, eğer bir ulusal tedbir söz konusu kişisel hakları ihlal ettiğinde, kişiler Birlik hukukunun uygulanarak haklarının korunmasını ulusal mahkemeler önünde isteyebilmeleridir.

Antlaşma tarafından tanınan özgürlüklerin kapsamı içerisinde ayrımcılığın haklılaştırılmasına ilişkin temeller, kamu güvenliği, kamu politikası ve kamu sağlığı olarak sayılmaktadır. Bununla birlikte Divan, hizmet edimi özgürlüğüne ilişkin maddeyi Mallar üzerine konan miktara ilişkin sınırlandırmalarla ilgili 30 uncu madde gibi geniş anlamda yorumlamaktadır. Bu geniş yorumlamayı, uyrukluk temelinde ayrımcılık yapılmaması ya da Birlik hukuku tarafından tanınan kamu yararını koruma gereksinimi

olmadığına karar vermiştir. Eğer tüzel kişiler uluslararası bir grubun parçası durumunda iseler, bu durumda Birlik antlaşmasının uygulanmasını sağlayabilirler. Weber, a. g. m, s. 292

⁷¹ Toifl, a. g. m, s. 135

⁷² Case 115/78, Knoors (1979) ECR 399, Toifl, a. g. m, s. 135

⁷³ Case 175/78, Saunders (1979) ECR 1129; Cases 35 ve 36/82, Morson and Jhanjan (1982) ECR 3723; Case 180/83, Moser (1984) ECR 2529; Case 298/84, Iorio (1986) Ecr 247; Case 20/87, Gauchard (1987) ECR 4879; Case 147/87, Zaoui (1987) ECR 5511; Case 332/90, Steen (1992) ECR 1-344, Toifl, a. g. m, s. 135

ile kaynağın doğrulanması vasıtasıyla “Cassis de Dijon” olarak adlandırılan görüşle birlikte yapmaktadır⁷⁴.

1.3.1. Uyrukluk Temeline Dayanan Ayırmıcılık Yasağı

Vergi mükellefleri arasında ayırmıcılık, aynı durumda olanların farklı vergilendirilmesi ve farklı durumda olanların aynı vergilendirilmesi biçiminde olmaktadır. Genel olarak ayırmıcılık yapılmaması ilkesinin tanımlanması iki adımdan oluşmaktadır. Birincisi aynı yerde bulunan kişilerin farklı işleme tabi tutulmasının ayırmıcılığa yol açıp açmadığının tespit edilmesi, ikinci olarak ise yapılan ayırmıcı uygulamayı hukuken doğrulayacak herhangi bir temelin var olup olmadığıdır⁷⁵.

Ayırmıcılık yapmama ilkesi, Birlik hukukunda genel ilke olmasına ve Birlik hukukunun uygulanması kapsamı içerisinde bağlayıcı olarak uygulanmasına rağmen, antlaşmalar içerisinde farklı kapsamaları ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Bununla birlikte Divan tarafından genel ilke olarak tanınması ile birlikte, ayırmıcılık yapılmaması ilkesi yalnızca antlaşmalarda belli edilmiş bulunan birliğin politikaları ile ilgili belirli alanlarda değil, aynı zamanda daha genel olarak Birliğin yetkin olduğu alan içerisinde keyfi ve doğru olmayan biçimde iki kişinin eşit olmayan işleme tabi tutulmasında da uygulanmaktadır.

Avrupa Birliği Antlaşmasının 6 ncı maddesinin birinci fıkrası, antlaşmanın kapsamına giren bütün konularda ve içerdiği hükümlerle ilgili herhangi bir önyargı taşımaksızın, uyrukluk esasına dayalı her türlü ayırmıcı uygulamayı yasaklamaktadır. Bu maddede yer alan uyrukluk esasına dayalı olarak ayırmıcılığın yasaklanması, Birliğin temel hedeflerine ulaşılabilmesi için serbest dolaşımla ilgili olarak öngörülen haklara da uygulanmaktadır. Bundan dolayı söz konusu özgürlüklere uygun olmayan kurallar aynı

⁷⁴ Case 120/78, Rewe-Zentrale v. Bundesmonopolverwaltung Rür Branntwein (1979) ECR 649, Cassis de Dijon davaya konu olan bir maldı. Divan pazarlamayla ilgili ulusal mevzuatlardan kaynaklanan malların serbest dolaşımı ile ilgili engelleri mali izleme, kamu sağlığının korunması, ticari işlemlerin doğruluğu ve tüketicinin korunması gibi nedenlerle kabul edilebilir bulmuştur. Zorunlu olan gereklilikler Divanın daha sonraki içtihatlarında genişletilmiştir. Farmer, Lyal, a. g. e, s. 310

⁷⁵ Craig, Burca, a. g. e, s. 364

zamanda 6 ncı maddeye de uygun olmamaktadır. Ayrıca, Bakanlar Konseyi uyrukluk temeline bağlı olarak ayrımcılık yapılmaması amacına ulaşmak için tedbir alma yetkisine de sahiptir.

Divan, uyrukluk temeline dayalı her türlü ayrımcılığı yasaklayan hükme başvurabilmek için, başvuru durumla ilgili özel bir Birlik kuralının olmaması gerektiğini ısrarla belirtmektedir⁷⁶.

Uyrukluk temeline dayalı ayrımcılığın yasaklanması maddesi, malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımı ile ilgili maddelerin dışındaki durumlara da uygulanabilmektedir. Vergi mükellefleri, ayrımcılık yapılarak herhangi bir özgürlüklerinin kısıtlanmadığı durumlarda direk olarak 6 ncı maddeye başvurabilmektedirler. Buna örnek olarak üye devlet uyruğunda olmayan iki vergi mükellefinin yerleşme özgürlüğü ile ilgili olarak 6 ncı maddeyi isteyebilmeleri gösterilebilir. Bununla birlikte, bugüne kadar uyrukluk temeline bağlı olarak ayrımcılık yapmama maddesi ile ilgili olarak dolaysız vergilerle ilişkili olarak Divanın önüne gelen dava bulunmamaktadır. Söz konusu madde ekonomik olmayan olaylara daha uygun gözükmemektedir.

1.3.2. Serbest Dolaşım Hakkı Çerçevesinde Vergi Mükelleflerinin Hakları

Avrupa Birliği antlaşması hem genel hem de belirli anlamda üye devletler sınırları içerisinde serbest dolaşım hakkını sağlamaktadır. İşçilere, tüzel kişilere ve kendi adına çalışan gerçek kişilere belirli haklar tanınmaktadır. Belirli haklara ek olarak Birliğin tüm vatandaşları, Birlik sınırları içerisinde serbest dolaşım ve Birliğin herhangi bir yerinde ikamet etme hakkına sahiptirler⁷⁷.

Divana göre serbest dolaşım ve ikamet hakları, çift uyruklu olanlar, uluslararası organizasyonlarca diğer üye devletlerde istihdam edilen üye devlet uyruğunda olan

⁷⁶ C-379/92, Peralta (1994) ECR I-3453, Baten, a. g. m, s. 12

⁷⁷ Avrupa Topluluğu Antlaşması Madde 8a

kimseler ve üye devletler dışında üçüncü ülkelerde görevlendirilen üye devlet uyruğunda olan kişilerce ilgili davalarda elde edilebilir haklardır⁷⁸.

Serbest dolaşım hakkı, bir üye devlete girme, kabul edilme, yerleşme ve ikamet edebilmeyi de içeren göç etme hakkını, pazarlara ulaşabilme hakkını ve ulusal vergi yasaları ya da sosyal güvenlik kanunlarına göre sahip olunan nakledilebilir nitelikteki hakları kapsamaktadır.

Birlik antlaşmasının kişilerin serbest dolaşımı ile ilgili hükümleri gelir vergisi uygulamaları ile direk bağlantılı bulunmaktadır. Gelir vergisi konusundaki ayrımcılık aynı durumda bulunan iki vergi mükellefinin farklı işleme tabi tutulması ile ortaya çıkmaktadır. Aynı durumda bulunan iki kişinin farklı işleme tabi tutulmaları uyrukluk temeline dayalı olarak gerçekleşmiş olabilir. Ancak, uyrukluk temeline dayalı farklılık diğer koşulların her iki vergi mükellefi açısından da aynı olması durumunda haklı bir uygulama olarak görülmemektedir. Uluslararası hukuk açısından ayrımcılık yapılmaması ilkesi uyrukluk temelinde ayrımcılığın yasaklanması biçiminde belirginleşmektedir. Uluslararası hukukta yerleşmiş sayılan vergi mükellefleri ile yerleşmiş sayılmayan vergi mükellefleri arasında farklı uygulama yapılması sorun olarak kabul edilmemektedir.

Antlaşmanın kişilerin serbest dolaşımı ile ilgili ve direk olarak uygulanabilen hükümleri, işçiler, serbest meslek sahipleri ve tüzel kişiler olmak üzere üç sınıf içerisinde yer alan kişilere “akışkanlık” ve eşit uygulama haklarını sağlamaktadır. Antlaşmadan doğan bu haklar, toplulukla yeterli bağlantısı olan tüm kişiler tarafından kullanılabilir. Gerçek kişilerin Birliğe üye ülke uyruğunda olmaları yada Birlik içerisindeki ülkelere göç eden ailelere mensup kişilerden olmaları söz konusu haklardan yararlanabilmek için yeterli bağlantı kabul edilmektedir.

⁷⁸ Gulling, 292/86,(1988)ECR 111,, (Echternach ve Moritz, 389/87 ve 390/87 (1989) ECR 713), Bater, a. g. m, s. 8

1. 3. 2. 1. İşçilerin Vergi Mükellefi Olarak Serbest Dolaşım Hakları Ve Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakları

Antlaşmanın 48 inci maddesi işçilerin Birlik içerisindeki serbest dolaşım hakkını düzenlemektedir⁷⁹. Antlaşmanın 48 den 51'e kadar olan maddelerine göre tek pazarın herhangi bir coğrafi bölümünden olan işçiler, Birlik içerisinde Birlik hukukuna göre ikametgahlarını bir yerden başka bir yere taşıma hakkına sahiptirler. İşçiler aynı zamanda taşındıkları yerdeki ülke uyruğunda olanlara uygulanan uygulamalara eşit uygulama isteme hakkına sahiptirler. Bu da birlik hukukunun göç eden işçilere göç ettikleri ülkelerdeki işçilere uygulanan vergi avantajlarından aynı şekilde yararlanma hakkı vermektedir⁸⁰.

İşçi kavramı ulusal kanunlarla değil Birlik hukuku tarafından belirlenmektedir. Belirlenen işçi kavramının sonucu olarak ekonomik olmayan faaliyetlerle uğraşan kişiler işçi sayılmamaktadır. Bağımlı olarak yapılan işin sonunda alınan bedelin kısmen ya da tamamen nakit olarak alınması gerekmemektedir. Bağımlı olarak yapılan faaliyetin ekonomik olması ve sonucunda bir bedel alınması işçi kavramı içerisine girmek için yeterli olmaktadır. Serbest dolaşım hakkından Avrupa Birliğine üye devletler uyruğundan olan tüm işçiler yararlanabilmektedir. Ayrıca bu hak Avrupa Ekonomik Alanına (EEA) dahil bulunan işçiler için de kullanılabilir durumdadır. İşçi statüsü içerisinde yapılan işin Birlik sınırları dışında yapılmış olması durumunda bile 48 inci madde uygulanabilmektedir⁸¹.

⁷⁹ 48 inci madde:

- i) İşçilerin Birlik içindeki serbest dolaşımı en geç geçiş döneminin sonunda sağlanmış olur.
- ii) Bu serbest dolaşım üye devletler işçileri arasında istihdam, ücret ve diğer çalışma koşulları konusunda, uyrukluksa dayalı her tür ayrımcılığın kaldırılmasını gerektirir.
- iii) Serbest dolaşım, kamu düzeni, kamu güvenliği veya kamu sağlığı nedenleriyle haklı görülebilecek sınırlandırmalar saklı kalmak kaydıyla:
 - a) fiilen yapılmış iş tekliflerini kabul etme
 - b) bu amaçla üye devletlerin sınırları içerisinde serbestçe dolaşma;
 - c) üye devletlerin birinde o devlet uyrukluğunun istihdamını düzenleyen kanun, tüzük ve idari düzenlemelere uygun olarak herhangi bir iş yapmak amacıyla oturma
 - d) bir üye devlette bir işte çalıştıktan sonra, Komisyonca hazırlanacak uygulama yönetmelikleri vasıtasıyla belirlenecek düzenlemelere uyarak o ülke topraklarında bulunma
- iv) Bu madde hükümleri kamu hizmetlerindeki istihdama uygulanmaz

⁸⁰ 1612/68 Nolu Yönetmelik Madde 7

⁸¹ Case 36/74, Walrave ve Koch (1974) ECR 1405, Baten, a. g. m, s. 10

Sotgiu davasında Divan, hem antlaşmanın işçilerin serbest dolaşımı ile ilgili hükümlerinin hem de 116/62 sayılı yönetmeliğin 7 nci maddesindeki eşit uygulama kurallarının yalnızca uyrukluğa bağlı ayrımcılığı değil, aynı sonuçları veren diğer farklılaştırma ölçütlerini de yasaklamakta olduğuna karar vermiştir. Bundan dolayı işçinin ikametgahının olduğu yer gibi pratik etkileri açısından uyrukluğa dayalı ayrımcılıkla aynı sonuçları yaratan işlemler eşit biçimde, Antlaşma hükümleri ve yönetmeliklerce yasaklanmaktadır⁸².

Bununla birlikte Birliğin belli bölgelerinde, üye devletlerin deniz aşırı bölgelerindeki uyruklarınca ve üçüncü devlet uyruğunda olanlar tarafından serbest dolaşım hakkının kullanılması söz konusu değildir. Birliğin üçüncü devletlerle yaptığı ortaklık antlaşmaları, Birlik içerisinde istihdam edilen söz konusu devlet uyruğunda olan işçilerin de serbest dolaşım hakkından yararlanabilmelerini sağlamaktadır. Fakat ortaklık antlaşmaları serbest dolaşım hakkı ile birlikte Birlik içerisinde yerleşme hakkı vermemektedir.

İşçilerin serbest dolaşım hakkı, istihdam edenden daha fazla istihdam edilenler içindir. Bununla birlikte, istihdam edenlerin çalışanlarını başka üye devletlere sözleşme yapmak için gönderme hakları genel olarak hizmet sağlama özgürlüğü hakkı tarafından korunmaktadır. İşçilerin serbest dolaşım hakkı ayrıca, bir üye devletin üçüncü devletler uyruğunda olanların istihdamını kontrol etmek için ayrımcı yük getirebilmesine olanak sağlamamaktadır⁸³.

1612/68 sayılı Birlik yönetmeliğinin 7 (2) nci maddesinde, vergi kolaylıklarının, bulunan üye devlet uyruğunda olanlar ile diğer üye devlet uyruğunda olanlara ve onların ailelerine eşit biçimde uygulanmasına izin verilmektedir. Aile üyelerinin hakları işçilerin haklarından türemekte ve işçilik statüsünün kaybedilmesi ile sona ermektedir.

⁸² Case C-237/94, O'Flynn v. Adjudication Officer (1996) ECR I-2617 Case-278/94, Commission v Belgium (1996) ECR I-4307, Craig, Burca, a. g. e, s. 668

⁸³ C-62 ve 81, Seco/Evi, (1982) ECR 223, Beter, a. g. m, s. 10

Kişilerin serbest dolaşımı ile ilgili olarak ikametgahın farklı üye devlet sınırları içerisinde olması durumunda yapılacak vergi uygulamalarının ayırimcılık içerisinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusu ortaya çıkmaktadır. Bu konu Divanın vermiş olduğu kararlarla açıklığa kavuşmaktadır. Divan yerleşme özgürlüğü ile ilgili olarak vermiş olduğu kararlardaki gibi ikametgahı referans alarak yapılan ayırimcılığı gizli ayırimcılık olarak kabul ederek yasak olduğuna karar vermektedir.

Bu konuda en çok verilen örnek Sotgiu davasıdır⁸⁴. Bu dava kendi ailesinden uzakta istihdam edilen işçilere uygulanan bölünmüş vergi indirimi ile ilgilidir. Sorun, indirimin miktarının işçinin ikametgahı Almanya’da ise arttırılmış miktar üzerinden uygulanmasıdır. Kayıt tarihinde işçinin ikametgahının Almanya dışında bulunması nedeniyle vergi avantajından tam olarak yararlanamaması ayırimcı uygulamayı ifade etmektedir. Divan, aynı davada açıkça, Birlik hukukunun yalnızca uyrukluk temeline dayalı ayırimcılığı yasaklamadığını, aynı zamanda diğer farklılık ölçütlerini uygulayarak aynı sonuçları yaratan gizli ayırimcılığı da yasakladığını ifade etmektedir. Divan aynı zamanda işçinin geldiği yer, ikametgahının bulunduğu yer gibi ölçütleri kullanarak ayırimcılık yapılmasının yasak olduğunu kabul etmektedir. Bunlarla birlikte Divan aynı davada, dolaylı ayırimcılığın nesnel farklılıklar temeline dayanılarak haklılaştırılabileceğini ifade etmiştir⁸⁵.

Dolaysız ayırimcılığın haklılaştırılması için gerekli olan temeller oldukça geniştir. Söz konusu temeller aynı zamanda, Birlik antlaşması ve ikincil kaynaklarda istisnalara yer verilerek sınırlandırılmamıştır. Schumacker davasında⁸⁶, işçinin ikametgahına dayalı dolaylı ayırimcılık, Birlik uyruğunda olan fakat belirli bir üye devlette ikamet etmeyen işçinin kişisel vergi indirimlerinden yararlanamamasının belirli koşullarda haklılaştırılabileceği ifade edilmiştir. Bu durum diğer üye ülkelerdeki işçiler ile söz konusu üye devletteki işçiler arasındaki uygun farklılıklar nedeniyle olabilmektedir. Söz konusu davada Divan, ayırimcılığın yalnızca, karşılaştırılabilir durumlara farklı

⁸⁴ Case 152/ 72, Sotgiu (1974) ECR 153, Thiel, a. g. m, s. 305

⁸⁵ Craig, Burca, a. g. e, s.668

⁸⁶ Case-300/90 Commission v Belgium (1992) ECR I-305(1993), Robert Newey, “Gschwind Decision German Tax Law Not Discriminatory for Non-Resident Married Couples”, (ET, Amsterdam, IBFD, March 2000), s. 115

kuralların ya da farklı durumlara aynı kuralların uygulanması ile ortaya çıkabileceğini ifade etmiştir. Bir üye devlette ikamet eden vergi mükellefi ile aynı devlette ikamet etmeyen vergi mükellefinin durumu karşılaştırılabilir değildir. Antlaşmanın 48 inci maddesi bundan dolayı, ilke olarak bir üye devlette işçi olarak istihdam edilen kişilerin gelirleri üzerinden, o üye devlette ikamet eden işçilere göre daha ağır biçimde vergilendirilmesini engellemektedir. 48 inci madde bununla birlikte işçinin bulunduğu bazı durumlara bağlı olarak, söz konusu daha ağır vergilendirmeye neden olan kuralların uygulanmasını önlemektedir. Söz konusu ağır vergilendirmeyi engelleyen durumlar, işçinin gelirinin hemen hemen tamamına yakını istihdam edilmekte olduğu üye devlette elde ediyor olması ve ikamet etmekte olduğu üye devlette kişisel ve aile koşullarının dikkate alınmasını gerektirecek düzeyde gelir elde etmiyor olmasıdır. Divan aynı davada, 48 inci maddenin Birlik uyuşunda olan ikamet edenler ile ikamet etmeyenler arasında usule ilişkin de eşit uygulama yapılmasını gerektirdiğini ifade etmiştir.

Esas olarak Antlaşmanın 52 nci maddesinde düzenlenen yerleşme özgürlüğü ile ilgili olan Avoir Fiscal davasında⁸⁷ Divan ilk defa olarak, yerleşmiş olanla yerleşmemiş olanın gelirinin farklı vergilendirilmesinin Antlaşma tarafından yasaklanan ayrımcılığı ifade ettiğine karar vermiştir. Bu karar uluslararası alanda ikametgah temeline dayanan farklılık söz konusu iken Birlik içerisinde bu tür ayrımcı vergilendirme işleminin hukuka aykırı olduğu anlamına gelmektedir. Bundan dolayı uluslararası hukuk ve ile Birlik hukukunun ayrımcılık kavramına farklı anlamlar vermekte oldukları söylenebilir.

Divan, Avoir Fiscal davasındaki görüşünü Biehl ve Commerzbank⁸⁸ davalarında da devam ettirmektedir. Her iki dava da ikamet etmeyen mükelleflere ilişkin fazla ödenen verginin geri ödenmesi isteminin reddine ilişkindir. Biehl davasında, yılın yarısında Lüksembourg'u terk ederek Almanya'da ikamet etmeye başlayan Alman işçinin yıl içerisinde kendisinden kesinti yolu ile alınan vergilerin iade isteminin reddine ilişkindir. Divan, Antlaşmanın "yalnızca uyruklu temeline dayalı açık ayrımcılığı değil aynı zamanda diğer farklılaştırma ölçütlerinden ortaya çıkan gizli ayrımcılığı da yasakladığı"

⁸⁷ Case 270/83, Commission v. France (1986) ECR 273), Thiel, a. g. m, s. 305

⁸⁸ Case 175/88, Biehl (1990) ECR 1-1979, Commerzbank (1993) Karar tarihi 13 temmuz 1993 ECR, Thiel, a. g. m, s. 306

ilkesini vergi kanunlarını dikkate alarak uygulamaktadır. Divan, vergi kanunu hükümlerinin diğer üye devlet uyruğunda olan vergi mükelleflerinin aleyhinde olması tehlikesi var ise, ikametgahla ilgili vergi hükümlerinin uyrukluğ nedeniyle gizli ayrımcılığı içerdiğine karar vermiştir. Bundan dolayı Divan, Lüksemburg Gelir Vergisi Kanununun vergilerin geri ödenmesi ile ilgili ikametgah koşulunu Antlaşmanın 48 inci maddesine aykırı bulmuştur.

Commerzbank davası ise, İngiltere tarafından geri ödenen vergiye faiz ödemesinin yalnızca İngiltere’de ikamet edenler için söz konusu olduğu gerekçesi ile reddedilmesine ilişkindir. Bu davalarda Divan, üye devletlerin tarafından aldıkları tedbirleri haklılaştırmak için başvurdukları argümanları da dikkatli biçimde incelemektedir. Divan gizli ayrımcı vergi hükümlerini haklılaştırmak için vergiden kaçınma riskinin artmasını haklı neden olarak görmemiştir. Dahası Divan, üye devletler arasında yapılan ikili antlaşmalarla karşılıklı ilişkilerin dengelenmesi ile gelir vergisi konusunda yapılan ayrımcılığın haklılaştırılmasını da reddetmektedir.

Diğer yandan Bachman davasında⁸⁹ Divan, ayrımcı gelir vergisi hükümleri için “mali sistemin bütünlüğünü” kabul etmektedir. Alman uyruğunda olan Bachman, 1971 yılında Almanya’da ikamet ettiği sırada Alman sigorta şirketine hastalık ve maluliyet sigortası yaptırmıştır. 1972 yılında Belçika ya göç eden Bachman Alman şirketine sigorta primlerini ödemeye devam etmiştir. Belçika’da istihdamı sırasında, söz konusu sigorta primlerini vergi matrahından düşmek istemiş ancak Belçika vergi idaresi, Belçika vergi kanunlarının sigorta primlerinin yalnızca Belçika’da kurulmuş bulunan ya da Belçika tarafından tanınan sigorta şirketlerine ödenmesi durumunda düşülmesine izin verdiği temeline dayanarak bunun mümkün olmadığını ileri sürmüştü ve düşme hakkını reddetmiştir. Vergi mükellefi tarafından İtiraz Mahkemesine götürülen karar, Mahkemenin vermiş olduğu ret kararı üzerine Yüksek Mahkemeye götürülmüştür. Belçika Yüksek Mahkemesi Antlaşmanın 177 nci maddesine göre Divandan ön karar isteminde bulunmuştur. Ön karar istemine konu olan sorular; Belçika vergi kanunlarındaki söz konusu gerekliliğin Antlaşmanın 48 inci maddedeki işçilerin serbest

⁸⁹ Case 204-90, Bachmann (1992) ECR I-249, Paul J. Te Boekhorst, “Tax Discrimination Permitted for Reasons of coherence of Tax System”, (ET, Amsterdam August 1992, IBFD, 1992), s.285, 286

dolaşım hakkına aykırı olup olmadığı; Antlaşmanın 59 uncu maddesindeki hizmet sağlama özgürlüğüne aykırı olup olmadığını ve 67 nci maddedeki sermayenin serbest dolaşımı ile 106 ncı maddedeki özgürlüklerden türeyen ödeme serbestliğinin ihlal edilip edilmediğidir. Divan, 48 nci madde ile ilgili olarak, Belçika vergi kanunu hükmünün sigorta primlerinin düşülebilmesi için ölçüt olarak uyrukluğ u belirtmediğ inden 48 inci maddeye göre direk ayrımcılığ ın söz konusu olmadığı na karar vermiştir. Kanun yalnızca sigorta primlerinin Belçika’da ödenmesini gerektirmektedir. Bununla birlikte söz konusu sınırlandırmalar diğ er üye devlet uyruğ unda olanlar için dezavantajlar oluşturabilmektedir. Bundan dolayı Divan, açık ayrımcılık olmadığı kararının yanı sıra, Belçika kanunu hükmünün gerektirdiğ inin uyrukluğ temeline dayalı olarak gizli ayrımcılığ a neden olduğ unu ifade etmiştir. Belçika, sigorta primlerinin düşülememesini, sigorta primlerinin ödendiğ i şirketin Belçika’da vergilendirilememesine bağlamaktadır. Vergi kanunlarının uyumlaştırılmamasından kaynaklanan bu duruma dayanan savunmayı Divan kabul etmemiş ve üye devletler arasında vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasının 48 inci madde için ön koşul olmadığını ifade etmiştir. Belçika’nın ileri sürdüğ ü diğ er bir görüş ise, vergi mükellefinin eski sigortasını sona erdirerek yeni bir sigorta sözleşmesi yapabilecek olmasıdır. Divan, var olan sigortayı sona erdirmenin işçilerin serbest dolaşımını engelleyecek biçimde yük oluşturacağı gerekçesi ile kabul etmemiştir. Bunlarla birlikte Divan, Belçika’nın Antlaşmanın temel özgürlüklerini ihlal edebilmesi için kamu politikası nedenleri olabileceğ ini ifade etmiştir. Bu nedenler ihlali haklı kılacak önemde olmalıdırlar. Divan, görüş olarak üç olasılığ ın yeterli önemde olabileceğ ini belirtmiştir. Bunlar, sigortacılığ ın korunması, vergi kontrolünün etkinliğ i ve ulusal vergi sisteminin bütünlük gereksinimidir. Sigortacılığ ın korunması ile ilgili olarak Divan, hükümet tarafından sigorta şirketlerine lisans verilmesinin bu koruma için yeterli olacağ ını ifade etmiştir. Vergi kontrolünün etkinliğ i ile ilgili olarak, söz konusu etkinliğ in üye devletler arasında karş ılıklı bilgi değ iş imi antlaşmalarında olduğ u gibi daha hafif tedbirlerle sağlanabileceğ ini ifade etmiştir. Bununla birlikte Vergi sisteminin bütünlüğ ünün korunması gereksinimi, kamu politikası olarak ödenen sigorta primlerinin düşülebilirliğ inin tanınmamasını haklılaşt ırmaktadır. Vergi sisteminin bütünlüğ ünün bu kapsam içerisindeki anlamı, eğer ödenen sigorta primleri ödeme zamanında vergiye tabi

gelirden düşölmüş ise, söz konusu primlerin ulusal vergi kanunlarına göre etkin olarak vergilendirilmesidir.

Sonuç olarak, Divan, sigorta primlerinin düşölmesine izin verilmemesini, uyrukluğa bağılı olarak dolaylı ayrımcılık yapması nedeni ile Antlaşmanın işçilerin serbest dolaşımı ve hizmet sağlama özgürlüğü ile ilgili hükümlerine aykırı bulmuştur. Bununla birlikte, sigorta primlerinin düşölabilirliği konusunda üye devletler arasında bir uyumlaştırmanın olmaması ve Belçika'nın da vergi sisteminin bütönlüğünü korumak için başka uygulama biçimine sahip olmaması nedeniyle Belçika tarafından sigorta primlerinin indirilmesine konulan sınırlandırmalara izin vermiştir. Bu karara göre üye devletler, belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda vergilendirme yetkilerini ellerinde tutarak vergiden kaçınma ile ilgili ulusal tedbirleri alabilirler. Söz konusu koşullar, vergi hukuklarında uyumlaştırmanın olmaması, ulusal vergi sisteminin bütönlüğünün korunması için kamu politikası tedbirlerinin alınması, ayrımcılık yapılmaması koşulunu ihlal eden ulusal tedbirlerin kamu politikası araçları ile orantılı olması ve ulusal tedbirlerin gizli ayrımcılık biçiminde olmamasıdır.

Avrupa Birliği hukuku açısından, ikametgahının dışarıda olması nedeniyle gelirin tamamını elde ettiğı üye devlette daha ağır bir vergi yükü altında kalan işçilere yapılan uygulamanın gizli ayrımcılık olduğı konusunda kuşku bulunmamaktadır. Dahası söz konusu uygulamayı haklılaştıracak kamu yararının gerektirdiğı zorlayıcı bir neden de bulunmamaktadır. Ulusal tedbirlerin haklılaştırılması için söz konusu uygulamanın vergi sisteminin işletilmesi için gerekli olduğı kabul edilse bile, ikamet eden işçilerle eşit işlem görme hakkının reddedilmesi orantısızlık olmaktadır. İkamet edenlere uygulanan işlem, aynı durumda bulunduğunu kanıtlayan ikamet etmeyenlerce de istenebilir⁹⁰.

Werner davasından sonra görölen Schols davasında⁹¹ Divan, başka bir üye devlette istihdam edilen Birliğe dahil devlet uyruğunda olanlardan serbest dolaşım hakkı

⁹⁰ Thiel, a. g. m, s. 307

⁹¹ Case C-419/92 Scholz v. Opera Universitaria di Cagliari(1994) ECR I-505, Weber, a. g. m, s. 293

kullanıcılar için ayrımcılık yapılmaması ilkesinin uygulanmasında ne uyrukluğun ne de ikametgahın bulunduğu yerin önemli olmadığını ifade etmiştir.

1.3.2.2. Kendi Adına Çalışan Gerçek Kişi Vergi Mükelleflerinin Birlik İçerisinde Yerleşme Özgürlüğüne Dayanarak Ayrımcı Vergilendirmeye Tabi Olmama Hakları

Antlaşmanın 52 nci maddesi yerleşme özgürlüğünü düzenlemektedir⁹². Bir işyerine bağlı olarak ücret geliri elde edenlerin dışında ve birlik içerisinde diğer üye devletlerde serbest meslek ya da kendi adına yürüttüğü diğer gelir getiren faaliyetlerle ilgili olarak, Birlik hukukundan kaynaklanan yerleşme özgürlüğü çerçevesinde ayrımcılık yapılmaması ilkesi söz konusu olmaktadır. Antlaşmanın ilgili maddelerinden ve genel programdan ortaya çıkan sonuca göre yerleşme serbestliğinin kapsamı yerleşilen üye devlet uyruğunda olanlarla aynı koşullarda faaliyetlerde bulunabilmeyi içermektedir. Bu faaliyetler ücret gelirlerini içermeyen tüm ekonomik sektörlerle ilgili olabilir. Yerleşme özgürlüğü herhangi bir yere bağlı olmaksızın çalışan gerçek kişiler ile kanunlara göre kurulan tüzel kişilerin başka üye devlet topraklarında yerleşme serbestisi haklarına ilişkindir. Yerleşme özgürlüğü işçiler ile kendi adına çalışanlar arasındaki haklar açısından varolan farklılığı da ortaya koymaktadır. Yerleşme serbestliği hakkı gerçek kişilere ve şirketler gibi tüzel kişilere tanınmaktadır⁹³.

Yerleşme özgürlüğü iki hakkı içermektedir. Birinci olarak, başka üye devletlerde ekonomik faaliyetlerde bulunmak isteyen Birlik uyruğunda olanların temel yerleşme ve

⁹² 52 inci madde: “Bir üye devlet uyruklarının bir başka üye devlet topraklarında yerleşme özgürlüğüne getirilen kısıtlamalar geçiş dönemi boyunca aşağıdaki hükümler çerçevesinde aşamalı olarak kaldırılır. Bu bir üye devlet topraklarına yerleşmiş diğer bir üye devlet uyruğunda olanlarla kuracakları acenteler, şubeler veya bağlı kuruluşlara uygulanan kısıtlamaları da kapsar

Yerleşme özgürlüğü, sermayeye ilişkin bölümün hükümleri çerçevesinde, yerleşilen devlet mevzuatının kendi vatandaşları için belirlediği koşullarda serbest çalışmayı sağlamayı ve bunları icra etmeyi, teşebbüsler ve özellikle de 58 inci maddenin 2 nci fıkrasına göre şirketler ya da firmalar kurma ve faaliyetlerini sürdürme hakkını kapsar”

⁹³ Servaas van Thiel, “Daily Mail Case Tax Planning and the European Right of Establishment A Setback “ (ET, Amsterdam, IBFD, November 1998), s. 361

ikinci olarak ise, üye devletler içerisinde bir işletmeden daha fazlasını kurmak için Birlik uyuğunda olanlara tanınan ikinci kuruluş haklarını kapsamaktadır⁹⁴.

52 inci madde esas olarak, yabancı uyruklu olanların, kuruluşun bulunduğu ülke uyrukları ile aynı şekilde işlem görmesini içermesinin yanı sıra, kendi devlet uyuğunda olanların da başka üye devletlerde iş kurma özgürlüklerinin engellenmesini yasaklamaktadır. Bundan dolayı yerleşme özgürlüğü hem üye devletlere serbestçe yerleşebilmeyi hem de üye devletlerden serbestçe çıkabilmeyi ifade etmektedir. Yerleşme, gidilen üye devlette sürekli olarak varolmayı ifade etmektedir. Bununla birlikte aralıklı olarak üye devlette bulunarak hizmet sağlama özgürlüğünü de içermektedir. Yerleşme özgürlüğü ile hizmet sağlama özgürlüğünün aynı anda bulunduğu yerde, Antlaşma maddeleri yerleşme özgürlüğüne öncelik vermektedir⁹⁵.

Ekonomik faaliyetler hakkın esasını oluşturmalarına rağmen, ekonomik olmayan hizmetlere ulaşma da hakkın tabii bir sonucu olmakta ve öncelikle, ekonomik faaliyetlerini takip etmek için üye devletlere yerleşen Birlik uyuğundakiler için elde edilebilir olmaktadır. Dahası, üye devletler bu özgürlüğü izleyen kendi ülke sınırları içerisinde gayrimenkul alma, kullanma ve elden çıkarma haklarını sınırlandıramazlar⁹⁶.

Tüm Birlik uyuğunda olanlar tarafından elde edilebilir olan yerleşme özgürlüğü hakkı, çifte uyruklu olanlar ile üçüncü ülkelerde ikamet eden Birlik uyuğunda olanları da kapsamaktadır.

Yerleşme özgürlüğü ile ilgili ayrımcılık yapılmaması ilkesi de hem açık hem de gizli ayrımcılığı kapsamaktadır. Vergi kuralları ve idari tedbirleri de içerek biçimde, malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını sağlayan kuralların aksine, Birlik hukukunca özel bir yasaklama yoluna gidilmemişse üye devletlerce yapılan ulusal sınırlandırmalara izin verildiği varsayımı söz konusudur.

⁹⁴ Batur, a. g. m, s. 10

⁹⁵ Gebhard, C-55/94,(1995) ECR I 4165), Batur, a. g. m, s. 10

⁹⁶ Commission v. Greece, C-305/87,(1989) ECR 1461, Batur, a. g. m, s. 10

Sınırlar ötesi işlemlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak Werner davasında⁹⁷ Divan, kendi ülkesinde ikamet etmeyenlerin aleyhlerine olan ulusal vergi kurallarını eleştirmek için yerleşme özgürlüğü hükümlerine dayanamayacaklarına karar vermiştir.

Werner davasında vergi mükellefi Alman uyruğundadır. Hollanda’da ikamet etmekte fakat, 10 km uzaklıkta Almanya’da dışılık faaliyetini sürdürmektedir. Eşi Hollanda uyruğundadır ve kendi dışılık faaliyetinde istihdam edilmektedir. Eşin tüm geliri bu istihdamdan kaynaklanmaktadır. Alman vergi idaresi vergi mükellefine Almanya’da ikamet etmeyenlere uygulananın vergi kurallarını uygulamaktadır. Almanya’da ikamet eden vergi mükelleflerinin aksine yalnızca Almanya’da elde etmiş oldukları gelirler üzerinden vergilendirilmektedirler. Diğer yandan ikamet eden vergi mükelleflerinin yararlanabildiği bazı indirimlerden, özelliklede evli olan vergi mükelleflerinin yararlanabildiği tercihli vergi tarifesiyle yararlanamamaktadırlar. Werner bu uygulamanın Antlaşmanın 52 nci maddesine aykırı olduğunu ileri sürmektedir Divan, 52 nci maddenin kendi sınırları içerisinde ikamet etmeyen vergi mükelleflerini, ikamet edenlere göre daha ağır vergilendirmesine engel olmadığını ifade etmektedir. Bununla birlikte Divanın vermiş olduğu karar ayrımcılık yapılmadığını göstermeye yetmemektedir.

Divan, Knoors davasında⁹⁸ Hollanda uyruğunda olan ancak, mesleğinin uzmanlığını başka devletlerde almış olan vergi mükellefi ile Werner davasındaki vergi mükellefinin durumunu birbirinden ayırmıştır. Buna göre, Werner 48, 52, ve 58 inci maddelere göre herhangi bir hakkı kullanamaz. Bununla birlikte Divan kapsam dışında olduğunu düşündüğü bir çok davaya topluluk hukukunun uygulamasını reddetmiştir. Werner, antlaşmanın ayrımcılık yapılmaması ile ilgili hükümlerinin kendisine uygulanmasını talep etmesine rağmen Divan, konuyu esastan inceleyerek konunun tamamen iç hukuku ilgilendirdiğini ve topluluk için bir sorun oluşturmadığına karar vermiştir.

⁹⁷ C-112/91 Werner v. Finanzamt Aachen-Innenstadt(1993) ECR I-429, Paul J. Te Boekhorst, “A Further Limitation in the Application of EEC Treaty Non-Discrimination Rules”, (ET, Amsterdam, IBFD, June/July 1993), s. 222, Ruud A. Sommerhalder” Differences in Tax Treatment between Resident Individuals: In Conflict with EEC Treaty”, (ET, Amsterdam, IBFD, March 1993) s. 101-104)

⁹⁸ Knoors v. Secretary of State For Economic Affairs(1979) ECR 399, Boekhorst, a. g. m, s. 222

Asscher davasında⁹⁹ Asscher, Hollanda uyruğunda ve bir limitet şirketin tek hissedarıdır. Ek olarak Belçika kanunlarına göre kurulmuş bulunan Vereudio şirketinde yöneticilik yapmaktadır. Mayıs 1986 da Asscher ikametgahını Hollanda'dan Belçika'ya taşımıştır. Bu işlem ne Hollanda'daki ne de Belçika'daki işleri üzerinde bir etkide bulunmamıştır. Asscher 1990 yılında elde ettiği gelir üzerinde % 25 oranında vergi ödemek zorunda kalması nedeniyle ayrımcılık yapılmaması ilkesinin ihlal edildiği gerekçesi ile Birlik hukukuna başvurmuştur. Hollanda Yüksek Mahkemesi konu ile ilgili ön karar almak için Divana başvurmuştur. Ön karar ile ilgili sorular üye devlet uyruğunda olan bir kişinin (vergi mükellefinin) kendi devletine karşı başvurup başvuramayacağını kapsayan serbest dolaşım ilkesine ilişkindir.

Her şeyden önce Asscher'in durumunun, yapmış olduğu ekonomik işlemlerin doğasına bakılarak, işçilerin serbest dolaşımını düzenleyen hükümlere uygun olmadığı görülmektedir. Divan içtihatlarına göre, istihdamın temel özelliği, başka kişilerin yönetimi altında, belirli bir bedel karşılığında ve belirli bir dönemde gösterilen faaliyet olarak belirlenmektedir¹⁰⁰. Bundan dolayı, Asscher'in durumu 48 inci maddeye uygun değildir. Durumu kendi adına çalışan kişiler için uygulanan 52 nci maddeye daha uygun olmaktadır.

Ön karar işlemi ile ilgili olarak Divan, vermiş olduğu kararda Knoors davasındaki genel ifadelerle gönderme yaparak, ilk olarak Antlaşmanın tamamen iç durumlara uygulanamayacağını ifade etmiştir. Ek olarak Divan, "52 nci maddenin söz konusu üye devletin kendi vatandaşlarının Birlik hukuku ile diğer vatandaşlar için sağlanan haklardan gerekli nedenler oluştuğunda Birlik hukukundan istisna tutulduğu biçiminde yorumlanamaz." kararına varmıştır.

Asscher ve Knoors davası arasındaki fark, Knoors'un Birlik hukukundan doğan haklarını ya da Birlik hukukunca tanınan nitelikleri kullanmasıdır. Söz konusu nitelikler ekonomik işlemler için gerekli olan niteliklerdir. Asscher birlik hukukunca

⁹⁹ Case-C-107/94 Asscher v. Staatssecretaris van Financiën (1996) ECR I-3089, EC "Update, The Asscher Ruling", (ET, Amsterdam, September 1996, IBFD, 1996), s. EC 33

¹⁰⁰ Case 66/85 Lawre Blum v Land Baden-Württemberg (1986) ECR 2121 (ET, September 1996), s. EC-34

tanınan niteliklere sahip değildir. Asscher Antlaşma tarafından sağlanan haklardan yararlanan diğer kimselerle aynı durumda değildir.

Bununla birlikte Divan, Asscher'in bulunduğu durumun herhangi bir üye devletin iç durumu olmadığını, ekonomik faaliyetlerin iki üye ülkede birden sürdürüldüğünü ve bundan dolayı da Antlaşmadan doğan yerleşme özgürlüğü haklarının kullanılmamasının aleyhte vergi sonuçları doğurduğuna karar vermiştir.

Bir uyruk kendi uyruğu dışındaki başka bir üye devlette ikamet etmesine rağmen, yerleşme ve mesleki uygulamalarını kendi ülkesinde gerçekleştirse bile Divanın Werner davasında ifade ettiği gibi, kendi ülkesinde ikamet etmeyenlerin aleyhine olan vergi kurallarını eleştirmek için 52 nci maddenin uygulanmasını isteyemez. Bir uyruk olarak kendi ülkesinde yerleşmiş ve vergisini kendi ülkesinde ödeyen ve başka üye devletlere yerleşme özgürlüğü kısıtlanmayan kimse Antlaşmanın yerleşme özgürlüğü ile ilgili 52 nci maddesinin uygulanmasını isteyemez. Dahası, vergi teşvik tedbirleri ile bir üye devlette yerleşme özgürlüğüne sınırlandırılmaların konulduğu durumlarda, meşru vergi nedenlerinin var olması durumunda, alınan tedbirlerin haklılaştırılması söz konusu olabilmekte ve 52 nci maddenin uygulanamayacağı Divan tarafından belirtilmektedir.

Aksine Asscher davasında, hem Belçika'da hem de Hollanda'da şirket yöneticisi olan, Belçika'da ikamet eden ve Hollanda uyruğunda olan vergi mükellefinin Hollanda'da ikamet etmemesinden dolayı, Hollanda'daki kazançları üzerinden; Hollanda'da ikamet eden vergi mükelleflerine göre daha yüksek oranda vergiye tabi olması nedeniyle Divan tarafından kendi devletine karşı Antlaşmanın 52 nci maddesinin uygulanmasını isteyebileceği belirtilmiştir. Divan, bu durumun iç durum olmadığı, ekonomik faaliyetlerin iki üye devlette birden sürdürüldüğü dolayısıyla Antlaşmadan doğan yerleşme haklarının kullanılamamasının aleyhte vergi sonuçları doğurduğuna karar vermiştir. İkamet eden vergi mükellefi ile ikamet etmeyen vergi mükellefinin farklı işlem görmesi ilk bakışta 52 nci maddeye göre ayrımcılık oluşturuyorsa da, üye devlet tarafından artan oranlılık kuralları, gelirin kaynağı ya da kişisel ve aile koşulları dikkate

alınarak farklılıklar haklılaştırılabilmektedir. Söz konusu nesnel farklılıkların gerçekten olmadığı yerde haklılaştırma da söz konusu olmamaktadır¹⁰¹.

1. 3. 2. 3. Tüzel Kişi Olan Vergi Mükelleflerinin Birlik İçerisinde Yerleşme Serbestliği Hakkına Bağlı Olarak Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakları

Antlaşmanın 58 inci maddesi tüzel kişilerin Birlik içerisinde yerleşme serbestliklerine bağlı olarak ayrımcılığa tabi olmama haklarını düzenlemektedir¹⁰².

Yerleşme serbestliği hakkından yararlanabilmek için tüzel kişilerin Birlik ile aralarında etkin bir bağın olması gerekmektedir. 58 inci maddeye göre, şirketin üye devlet içerisinde kurulmuş olması ve kayıtlı işyerinin, merkezi idare yerinin ya da ilke olarak işinin yürütüldüğü yerin Birlik sınırları içerisinde olması yeterli olmaktadır. Söz konusu faaliyetlerin şirketleşme biçiminde ya da kendi başına yürütülmesi haktan yararlanabilmek için önemli olmamaktadır. Kar arama gerekliliği, kar amacı gütmeyen kurumların bu haktan yararlanamayacağı anlamına gelmemektedir. Bununla birlikte Komisyon, biraz ekonomik faaliyeti olan ve kar amacı gütmeyen kurumların bu haktan yararlanabileceği biçiminde yorum yapmaktadır. Bu yorum sınırlı sayıda içtihatla da izlenmektedir¹⁰³.

Tüzel kişiler de yerleşme serbestliği hakkından gerçek kişilerle aynı şekilde yararlanabilmektedirler. Bununla birlikte Antlaşma birinci kuruluş ile ikinci kuruluş arasında ayırım yapmaktadır. İkinci kuruluş hakkı yalnızca acentaları ve şubeleri değil, diğer tali kuruluşları da kapsamaktadır. 52 nci madde bundan dolayı ayrı bir hukuki

¹⁰¹ C- 80/94 Wielockx (1995) ECR I-2493, Craig, Burca, a. g. e, s. 753

¹⁰² 58 inci madde: “Bir üye devlet mevzuatına göre kurulmuş ve kayıtlı merkezleri, idare merkezleri veya başlıca iş merkezi Birlik içerisinde bulunan şirket veya firmalar bu bölüm hükümlerinin uygulanmasında üye devlet uyruğunda bulunan gerçek kişiler gibi işlem görürler.

“Şirketler ya da firmalar” kavramından kooperatifler dahil olmak üzere medeni kanun ya da ticaret kanunu uyarınca kurulmuş şirketler ya da firmalar ile kar amacı gütmeyenler hariç olmak üzere kamu hukuku ya da özel hukuk hükümlerine tabi diğer tüzel kişiler anlaşılır.”

¹⁰³ Case C-196/87, Steyermann (1988) ECR 6159, Bader, a. g. m, s. 11

varlık olarak kuruluş hakkı verdiği sürece kısmen ekonomik kuruluş kavramına dayanmaktadır. Antlaşma bu konuda, tali şirketin ne olduğuna karar verebilmek için sahipliğin derecesinin ne kadar olması gerektiği konusuna işaret etmemektedir. Antlaşma, yatırım yapan şirketler için etkin kontrol ölçütünü öne sürmektedir¹⁰⁴.

Gerçek kişilerin aksine tüzel kişiler kanuna göre kurulurlar. Belirli bir devlet ile bağlantıları o devlet kanunlarına göre kurulmuş olmalarından, merkezi idarelerinin ve ana işlerinin söz konusu devlet sınırları içerisinde olmasından kaynaklanmaktadır. 58 inci madde vergi antlaşmalarında sıkça kullanılan ve kurumun kanuni iş merkezi, kayıtlı olduğu yer, merkezi yönetim ya da ilke olarak işlerinin yoğun olarak sürdürüldüğü yer gibi ölçütlere önem vermemektedir. Commission v France davasında Divan, şirketin kanuni iş merkezinin, belirli bir devletin hukuk sistemi ile bağlılığını sağlayan faktör olarak gerçek kişilerin uyruklugu gibi hizmet verdiğini ifade etmiştir¹⁰⁵.

Bununla birlikte bir çok devlet kendi vergi sistemlerinde uyrukluktan daha çok ikametgahı esas almaktadırlar. Kişinin ikametgahı genel olarak, onun devlet ile ekonomik ve finansal bağlarının gücünü belirleyen, dahası ikamet edenlerin vergi gelirleri ile finanse edilen kamu hizmetlerinden ana olarak faydalanmakta oldukları görüşüne dayanmaktadır.

Uyrukluk temeline dayanan ayrımcılık hem gizli hem de açık ayrımcılığı kapsamaktadır. İlke olarak ikametgah temeline dayanan farklı işlemler uyrukluk temeline dayalı ve 52 nci maddenin aksine gizli ayrımcılık olmaktadır. Commerzbank davasında¹⁰⁶ Divan, mali ikametgah kavramını genişletmektedir. Her halükarda kurumun mali ikametgahı normal olarak kurulduğu yere ya da merkezi yönetim ve kontrol yerine dayandığında, kurumun mali ikametgahı kuruluş özgürlüğüne ilişkin hükümler için uyrukluk ile birlikte belirlenmektedir. Bununla birlikte diğer üye devletler uyruğunda olanların farklı işlem görmeleri, bulundukları üye uyruğunda olanlarla aynı durumda iseler ayrımcı olmaktadır.

¹⁰⁴ Bu ölçüt 4064/89 sayılı Birleşme Yönetmeliğinin 4 üncü maddesinde % 25 ine sahip olma olarak belirtilmektedir. Farmer, Lyal, a. g. e, s. 312

¹⁰⁵ 270/83, Commission v. France (1986) ECR 273, Para 18, Farmer, Lyal, a. g. e, s. 313

¹⁰⁶ Case 390/91 The Queen v. Inland Revenue Commisioners, ex parte Commerzbank (1993) ECR 1-4017, Farmer, Lyal, a. g. e, s. 313

Yerleşmemiş kurumlara karşı yapılan ayrımcılık örneği, *Commission v France* davasıdır. Fransız vergi mevzuatına göre ikametgahı ya da kayıtlı olduğu yer Fransa olan kişiler için Fransız şirketlerinden aldıkları kar payları için öngörülen vergi indirimlerinin sınırlandırılmaktadır. Komisyon, Fransa'nın diğer üye devletlerin sigorta şirketlerinin Fransa'da bulunan şube ve acentalarına, Fransız kurumlarına uygulanan, hissedarlara dağıtılan kar payları ile ilgili vergi indirimleri hakkını sağlamayarak yerleşme özgürlüğünü ihlal ettiğini iddia etmektedir. Dava iki iddia üzerine temellenmiştir. Birincisi, diğer ülkelerde kayıtlı bulunan sigorta şirketlerine karşı ayrımcılık yapıldığıdır. İkinci olarak ise, söz konusu şirketlerin tali şirket, şube ya da acentaları yolu ile yerleşme özgürlüklerinin kısıtlanmasıdır. Fransa savunmasını, Fransa'da kurulmuş bulunan şirketler ile ikinci kuruluşları Fransa'da olan şirketler arasında önemli farklılıklar olduğu ve farklı uygulamaların üye devletlerin farklı özellikleri olan vergi sistemlerine sahip olmalarından kaynaklandığına dayandırmıştır. Mahkeme komisyonun başvurusunu haklı bularak, önce vergi mükelleflerin durumlarının farklı olduğu iddiasını incelemiş ve bu iddia ile ilgili olarak,

“ Eğer kurumun kayıtlı işyerinin olduğu yer ya da gerçek kişilerin ikametgahlarının olduğu yer ile ilgili olarak, belli koşullar altında, bir farklılığın istisna edilmesi mümkün olmasa bile, vergi hukuku gibi bir alanda doğrulanan ve bu davada gizlenen durum, Fransız vergi kanunlarının Fransız şirketler ile Fransa'da şubesi ya da acentası bulunan Yabancı devletlerde kayıtlı kurumlar arasında kurumlar vergisinin hesaplanması bakımından farklılık bulunmadığıdır.

Fransa'da kayıtlı bulunan şirketler ile Fransa'da şube ya da acentaları bulunan şirketler Fransa'da elde edilen karların vergilendirilmesi açısından aynı kurallara tabi olduklarından her iki vergi mükellefine ayrımcılık yapmadan farklı vergi avantajları uygulayabilmeleri mümkün olmayacaktır.” kararını vermiştir.

Fransa'nın ikinci grup iddiaları ile ilgili olarak Divan, üye devletler vergi sistemlerinin uyumlaştırılmamış olmasının 52 nci maddenin uygulanmasına engel olmadığını ifade etmiştir. Ayrıca vergi kaçırma riskinin varlığının bu kapsamda olmadığını da belirtmiştir. 52 nci madde belirtilen temellere dayanarak yerleşme özgürlüğünün kısıtlanmasına izin vermemektedir.

Divan kararına esas olarak, Fransız vergi hukukunda iki mükellefin aynı durumda olduğunu almaktadır. Bu davadaki ayırmacılık yapılmaması ilkesi üye devletlere yerleşmemiş sayılan kurumların kanuni merkezlerinin bulunduğu devlette ya da başka bir devlette daha yüksek vergilemeye tabi tutulmamalarını kapsamamaktadır.

Tali şirketler tarafından yerleşmemiş ana şirketlere yapılan kar dağıtımları ile ilgili ana şirket-tali şirket yönergesine (Parent-Subsidiary Directive) göre, üye devletlerin stopaj vergilerinden yapacakları indirimler için 52 nci maddenin uygulanması gerekmektedir; stopaj vergileri genel olarak yalnızca yerleşmemiş olanların kar paylarının kısmi vergilendirilmesi ile ilgilidir. Benzer biçimde, söz konusu yönerge ile üye devletin, ana şirketin diğer üye ülkelerde bulunan tali şirketlerinin diğer üye devletlerde ödenen stopaj vergilerini dikkate almasını gerektirerek 52 nci maddeden daha ileri gitmektedir.

Commerzbank davasında¹⁰⁷ bir Alman bankası İngiltere'deki şubesi aracılığıyla bir İngiliz şirketine borç vermiştir. Banka başlangıçta tahsil ettiği faiz gelirleri ile ilgili olarak İngiliz kurumlar vergisini ödemiş ve takiben söz konusu faiz gelirlerinin 1946 tarihli Anglo-Amerikan Çifte Vergilendirme Antlaşmasına göre vergiden istisna olduğuna ilişkin özelge elde etmiştir. İç Gelirler İdaresi fazladan tahsil edilen vergiyi geri ödemiştir. Ancak, faiz ve kanuni faiz gibi ekleri ödemeyi, ilgili kuralların İngiltere'de ikamet etmeyenlere yapılan ödemeler için faiz ödenmesine izin vermediğine dayanarak reddetmiştir. İngiltere 52 nci maddenin ihlalinin söz konusu olmadığını, çünkü, Alman şirketinin durumunun tam mükellef şirketlerle karşılaştırılması gerektiğini; tam mükellef kurumum söz konusu faiz gelirlerinden dolayı vergiye tabi olmasından dolayı geri ödeme ve faiz ödemesinin söz konusu olmadığı ve bu nedenle Alman şirketine faiz ödenmesinin mümkün olmadığını iddia etmektedir. Bununla birlikte Kanun Sözcüsü (Advocate General), İngiltere'nin eşitsiz uygulama yaptığını ve dar mükellefin gelirinin vergiden istisna edilmesinin ek faizlerin ve geri ödemede söz konusu olan kanuni faizlerin ödenmemesini haklı çıkarmadığını ifade etmiştir. Divan da Kanun Sözcüsünün görüşünü kabul ederek İngiltere'nin 52 nci maddeyi ihlal ettiğine karar vermiştir. Divan kararında, Antlaşmanın 52 ve 58 inci

¹⁰⁷ C-390/91, *The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank* (1993) ECR I-4017, "Les Secular, Discrimination within the Ec- Is This the End?" (ET, Amsterdam, IBFD, October 1993), s. 345, 346

maddelerinin, üye devletlerin kendi ülke sınırları içerisinde ikamet etmeyenlere yapılan geri ödemelere faiz ödemeyi reddederken, kendi sınırları içerisinde ikamet edenlere fazla ödenen vergiler için geri ödeme yaparken faiz ödenmesini sağlayan mevzuatın uygulanmasını önlediğini ifade etmiştir. İngiltere'nin Alman şirketinin vergiden muaf olmasından dolayı zaten ayrıcalık taşıdığına ilişkin iddiası Divan tarafından, ikamet edenle ikamet etmeyenlerin eşit olmayan uygulama anlamında farklı işlem görmesi nedeniyle ayrımcılığı ifade ettiğinden kabul edilmemiştir. Bu davanın sonucu olarak İngiltere kendi mevzuatında değişikliğe gitmiş ve geriye dönük olarak kendilerine yapılan geri ödemelere faiz ödenmesi istemleri sonucu, bir çok vergi mükellefine ödeme yapmak zorunda kalmıştır.

Halliburton davası¹⁰⁸ taşınmaz mallar üzerine vergi koyan Hollanda vergi mevzuatı ile ilgilidir. Hollanda vergi mevzuatı, Hollanda kanunlarına göre kurulan sorumluluğu sınırlı şirket grupları içerisinde yapılan transferlerin iç organizasyon biçiminde olması durumunda vergiden istisna hakkı tanımaktadır. Amerikan şirketinin Hollanda'daki tali şirketi içerisinde yapılan organizasyon işlemine, transfer edenin Hollanda'da kurulmuş bulunan sorumluluğu sınırlı kamu ya da özel şirket olmaması nedeniyle reddedilmiştir. Divan, Hollanda'nın ileri sürdüğü görüşleri kabul etmemiştir. Hollanda'nın yapmış olduğu uygulamanın ayrımcı olduğuna ve 52 nci madde ile 58 inci maddeleri ihlal ettiğine karar vermiştir.

Royal Bank of Scotland v The Greek Tax Authorities davasında¹⁰⁹ Divan, yabancı bankaların Yunanistan'daki şubelerine uygulanan kar payları üzerindeki verginin Yunan bankalarına uygulanan orandan daha yüksek bir oranda olmasını Antlaşmanın 52 ve 58 inci maddelerine aykırı bulmuştur. Verginin matrahının aynı biçimde hesaplanmasına karşılık, matraha uygulanan oranların yabancı banka şubeleri için daha yüksek olması ayrımcı bulunmuştur. Divan, ayrımcı uygulamanın nesnel durumlara bağlı olarak haklılaştırılabilme olasılığını açık bırakmasına rağmen, Yunan otoriteleri

¹⁰⁸ Case C-1/93, Halliburton Services BV v. Staatssecretarissen van financiën (1994) ECR I-1137, Craig, Burca, a. g. e. s. 757

¹⁰⁹ Case C-311/97, Royal Bank of Scotland plc v. Elliniko Dimosio (Greek State) Karar tarihi '9 Nisan 1999 (ET, October 1999, IBFD, Amsterdam, 1999), s. EC, 34,35,36

böyle bir çaba içerisinde olmamışlardır. Bundan dolayı Divan, yerli ve yabancı şirket sınıflandırmasını dikkate alarak bunlar arasında farklı uygulama yapılmasını nesnel biçimde haklı gösterecek bir durumun olmadığına karar vermiştir.

Baxter davasında¹¹⁰ Divan, Fransız hukukunun, Fransa'da yerleşik bulunan sağlık ürünleri Fabrikaları ile ilgili özel işlem vergisinden yalnızca Fransa ile ilgili araştırma giderlerinin düşülmesine izin verilmekte olması nedeniyle Antlaşmanın 52 ve 58 inci maddeleri ile aykırılıklar taşıdığını ifade etmiştir.

Bu davalar, üye devletlerin vergi sistemleri yolu ile, vergi sistemlerinin uyumlaştırmaya konu olup olmadığına bakılmaksızın, bir yabancı şirketin belirli bir kuruluş biçimini seçmeye zorlanamayacağına işaret etmektedir. Commerzbank davası Avoir Fiscal davasına göre daha genel bir uygulamayı göstermektedir.

İmperial Chemical Industries davasında¹¹¹ Divan daha ileri giderek, şirketin sahip olduğu tali şirkete ve bağlı olunan şirketin ana şirket olup olmadığına bağlı olarak indirim yapılması ile şirketin gerçekleşen zararlarını dengeleme hakkını belirleyen İngiliz kurallarının Antlaşmanın 52 nci maddesine aykırı olduğuna karar vermiştir. Şirket söz konusu indirim hakkını yalnızca, ana şirketin idari yada çoğunluk işlemlerini İngiltere'de yerleşik bulunan tali şirketlerle ilgili olması durumunda kullanabilmekteydi. Vergi gelirlerinin kaybına karşı korunma gereksinimi, yabancı uyrukta olanların farklı işlem görmesi için kamu yararı kavramının kapsamı içerisine girmemektedir.

Singer davasında¹¹², Lüksemburg'da şubesi bulunan yabancı şirket stopaj yöntemine göre vergilendirilmektedir. Ancak, hesaplar zarar gösterdiğinde şube bunları ileri ki yıllara devrederek ilerideki yıllarda kazancından düşerek dengelemek istemektedir. Divan, şubenin bu yola başvurabilmesi için şirketin tüm dünya geliri üzerinden verginin hesaplanması gereğini aşırı bulmuştur. Divana göre, Lüksembourg'un yalnızca kendi ülkesindeki şube ile ilgili işlemlere ilişkin zararın tam ve kesin biçimde ortaya konulmasını istemesi yeterli olmalıdır.

¹¹⁰ Case C- 254/97, Baxter Yargılama tarihi 8 Temmuz, Werlauff, a. g. m, s. 476

¹¹¹ C-264/96, İmperial Chemical Industries Yargılama tarihi 16 temmuz 1998, Werlauff, a. g. m, s. 476

¹¹² Case-250/95, Singer, Yargılama tarihi 15 Mayıs 1997, Werlauff, a. g. m, s. 477

Üye devletler 52 nci maddenin uygulanmasını sınırlandırmak için diğer üye devletlerle yaptıkları çifte vergilendirme antlaşmalarına dayanamazlar. Commision v France davasında Divan, Fransa'nın öne sürmüş olduğu farklı vergilendirmenin Çifte Vergilendirme Antlaşmasına dayandırmasına karşılık olarak, "52 nci maddede verilen hakların koşulsuz oldukları ve bir üye devlet başka bir üye devletle söz konusu hakları konu alan antlaşma yapamazlar. 52 nci madde, özellikle üye devletler arasında karşılıklı avantajlar sağlamak için madde ile sağlanan hakların antlaşmaya konu edilmesine izin vermemektedir." ifadesini kullanmıştır.

İki taraflı antlaşmalarda üye devletlerin diğer üye devletlerde ikamet edenlere sağladıkları faydalar bir antlaşmadan diğerine farklılıklar göstermektedir. Sorun bir üye devletin antlaşma ile verilen söz konusu faydalarla ilgili olarak, diğer üye devlette ikame edenler arasında ayırım yapıp yapmadığını ya da 52 nci maddenin tüm üye devlerde ikamet edenlere genişletilebilecek "en çok kayırlan ülke" maddesini somutlaştırıp somutlaştırmadığı konusunda ortaya çıkmaktadır. Durum açık olmaktan uzaktır. İlk olarak 52 nci maddenin kapsamının üye devletlerin kendi vatandaşları arasındaki ayrımcılığın ötesinde, diğer devlet vatandaşları arasındaki ayrımcılığa uygulanıp uygulanmayacağı belirsizdir. Eğer uygulanamayacaksa 6 nci maddenin ayrımcılığa direk uygulanıp uygulanmayacağı sorusu ortaya çıkmaktadır. Eğer uygulanabilirse, 58 inci madde tüzel kişileri yalnızca kuruluş hakkı için gerçek kişilerle aynı tuttuğundan, ayrımcılığın içeriği tüzel kişilere de uygulanacak mıdır? Aynı zamanda 6 ve 52 nci maddelerin uygulanması durumunda iki üye devlette ikamet eden vergi mükelleflerinin aynı durumda oldukları kabul edilecek midir? Soruları ortaya çıkmaktadır. 220 nci madde üye devletlere kendi sistemlerinin belirli özelliklerini ve etkilerini dikkate alarak kendi aralarında antlaşmaya varmalarına izin vermektedir. Bununla birlikte söz konusu düşüncelerin bir üye devlette ikamet eden iki yabancının vergileme konuları için farklı vergilendirilmelerini haklı çıkarabileceği açık değildir.

Üye devlet Avrupa Birliği Antlaşması yürürlüğe girdikten sonra üye olmayan devletlerle yapılan antlaşmalara dayanarak Antlaşmaya aykırı ulusal kuralı haklılaştıracak üye olmayan devletlerle yaptığı antlaşmalara dayanamaz.

Daily Mail davası¹¹³ şirketlerle ilgili yerleşme serbestliği hakkını taşıması dışında Birlik içerisinde Divanın doğrudan uygulanabilir hak olduğuna ilişkin içtihadını oluşturmaya nedeniyle de önemlidir. Söz konusu davanın diğer bir önemi ise, ulusal şirketlerle karşılaştırılarak, yetki alanı dışına çıkmak isteyen bir şirkete ayrımcılıktan daha çok sınırlandırma biçimindeki uygulamaları içermekte olmasıdır. Daily Mail davasında Vergi konuları için İngiltere’de vergi mükellefi olan ve aynı yerde kanuni merkezi bulunan şirket, portföy yatırımları üzerinden alınan sermaye kazançları vergisinden kaçınmak için kendi merkezi idare ve kontrol yerini Hollanda’ya nakletmek istemektedir. Bu işlemi yapabilmesi için gerekli olan hazinenin onayını gerektiren kuraldan kurtulmak için 52 nci maddeyi ileri sürmektedir. Bu işlemin gerçekleşmesinin vergi açısından sonucu, kurumun vergi mükellefiyetinin dar mükellef kurum olarak devam etmesi ve sermaye kazançları vergisi ile ek kurumlar vergisine konu olmamasıdır. Ek olarak da Şirkette hissedar durumunda bulunan İngiliz uyruğunda olanlarında vergi indirimi hakkını kaybetmeleri sonucunu doğurmaktadır.

İngiliz hukukuna göre şirketin vergi merkezini Hollanda’ya taşıyabilmesi için belirli varlıklarını satması ve bunların sermaye kazançları vergisini ödeyerek hazineden onay alması gerekmektedir.

Dava ile ilgili olarak ortaya çıkan ilk konu, şirketlerin yerleşme hakkının, hukuki kişiliği ya da uyrukluğunu kaybetmeksizin, merkezi yönetim ve kontrol yerinin transfer edilmesi yoluyla ikametgahı değiştirme hakkını içerip içermediğidir. Şirket ilk olarak, Konsey yönergelerinde de belirtildiği biçimi ile 52 nci maddedeki yerleşme serbestliği hakkının hem giriş hem de çıkış üzerindeki sınırlandırmaların kaldırılmasını gerektirdiğini öne sürmüştür.

İkinci olarak ise, şirketin merkezi yönetiminin başka bir üye devlete götürülmesinin genel programda da açıkça ifade edildiği gibi şirket için kuruluş anlamına geldiği ifade edilmiştir. Son olarak ise, vergiden kaçınma için merkezi idarenin değiştirilmesinin, Divanın işçilerin serbest dolaşımı ile ilgili olarak vermiş olduğu daha önceki bir

¹¹³ Case 81/87, R. v. H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc (1988) ECR 5483, Craig, Burca, a. g. e, s. 761, Thiel, a. g. m, s. 357

kararına göre 52 nci madde ile sağlanan hakkın sınırlandırılmasını haklılaştırmadığı öne sürmüştür.

Şirketin öne sürdüğü dayanaklarına karşılık İngiltere, şirketin ikametgahını değiştirmesinin yeni bir kuruluş sayılamayacağını ileri sürmektedir. 52 nci madde şirketlerin ekonomik işlemlerini birliğe üye devletlerde rahatlıkla sürdürebilmeleri için yerleşme serbestliği sağlamaktadır. Oysa söz konusu şirketin ekonomik işlemlerini etkin ve yoğun biçimde gittiği ülkede sürdürmesi söz konusu değildir. Bundan dolayı ne 52 nci maddenin ne de Konsey yönergesinin bu anlamda şirketlerin ikametgahlarını değiştirme hakkını vermediğini ileri sürmektedir.

Dava ile ilgili olarak ortaya çıkan ikinci konu, şirketlerin merkezi yönetim ve kontrol yerini değiştirirken almaları gereken hazine onayı konusundaki üye devlet yetkisinin Birlik hukukuna uygun olup olmadığı ve üye devletlerin vergiden kaçınmayı önlemek için söz konusu onayı vermeyi ret edip edemeyecekleridir.

Şirket söz konusu onay kuralının Antlaşmanın 52 ve 58 inci maddelerine uygun olmadığını ve vergiden kaçınma riskine dayanarak yerleşme serbestliği hakkına getirilen sınırlamaları haklılaştıramayacağını, Divanın daha önceki davalarda vermiş olduğu kararlara dayanarak ileri sürmektedir¹¹⁴. Buna karşılık İngiltere, eğer ikametgahın değiştirilmesi bir hak olarak kabul edilirse, vergiden kaçınma gibi bir temel amaç için yapılan değişikliklerin istisna kapsamına alınması gerektiğini ileri sürmektedir. Kişilerin birlik hukukundan kaynaklanan haklarını kullanarak ulusal hukuk kurallarının uygulanmamasını sağlamaya çalışmalarının önlenmesi ilkesi Divan tarafından da kabul edilmektedir¹¹⁵. Dahası bu durum vergiden kaçınmanın önlenmesi açısından ulusal çıkarların ötesinde Birlik çıkarlarının gereği olmaktadır. İngiltere'ye göre şirketin ikametgahını değiştirmeden önce hazine onayı alması, ana amacın vergiden kaçınma olduğu durumların önlenmesi açısından önemli olmaktadır. Sonuç olarak 58 nci madde şirketlerin bireyler gibi işlem görmesini gerektirmesine rağmen, bu

¹¹⁴Case 95/81, Commission v. Italy ECR 1982 ve Case 270/83, Commission v. France ECR 1986, Thiel, Daily Mail Case Tax Planning and the European Right of Establishment A Setback, a. g. m, s.359

¹¹⁵ Case 33/74 , Van Binsbergen v. Bedrijfsvereniging, ECR 1974 ve Case 115/78, Knoors v. Staatssecretaris voor Economische Zaken 1974 ECR 399, Thiel, a. g. m, s. 359

durum üye devletlerin iç hukuklarını her bir olayda aynı şekilde uygulamalarını gerektirmektedir.

Komisyon gözlem olarak her şeyden önce tüzel kişilerin çıkış haklarının gerçek kişilerden farklı olduğunu belirtmiştir. Çünkü tüzel kişiler varlıklarını kurulmuş bulundukları ülkeye bağlı olarak elde etmektedirler. Onların ülkeler arasında göç etmeleri bulundukları ve gidecekleri devletlerin ulusal mevzuatlarına bağlı olmaktadır. Bundan dolayı sorun, bir ulusal kanun yer değiştirmeyi önlerken, diğer bir ulusal kanunun çıkış hakkı vermesi durumunda 52 nci maddeye dayanıp dayanamayacağı biçiminde ortaya çıkmaktadır. Divan daha önceki kararlarında vergi kaçakçılığına karşı Birlik hukuku ile sağlanan özgürlüklere sınırlama getirilebileceğini kabul ederken, vergi planlaması ve vergiden kaçınma ile ilgili olarak getirilen sınırlandırmaların haklılaştırılmasının söz konusu olamayacağını savunmuştur.

Kanun Sözcüsü ise görüş olarak, Divanın bir üye devlet mevzuatına göre kurulmuş bulunan şirketin merkezi idare ve kontrolünü başka bir üye devlete transfer etmesi ile ilgili bir hak tanımakta olduğunu belirtmiştir. Bu sonuca ulaşırken şirketlerin ulusal mevzuatlarca yaratıldığını ve yalnızca çeşitli ulusal mevzuatlarca belirlenen kuruluş ve fonksiyonları ile var olduklarını belirlemiştir.

Divan, kayıtlı ofis, merkezi yönetim ve başlıca işyeri ile ilgili olarak bazı adımlar atarak ulusal mevzuatlardaki farklılıkları dikkate almaktadır. Merkezi idarenin başka bir üye devlete transfer edilmesinden dolayı şirket ayrıcalık sağlanmasının vergi temelinde haklılaştırılması olası görülmemektedir.

Sonuç olarak Divan, Antlaşmanın 220 nci maddesine dayanarak bir şirketin unsurlarını başka bir üye devlete transfer etmesinin belirli bir yetki alanına bağlı faktörler olarak hizmet verdiği, bu unsurların Birlik hukukuna bağlı olmadığı Ancak uluslararası antlaşmalar ya da üye devletlerin kendi hukuk mevzuatlarına göre çözümlenebileceğine karar vermiştir.

1.3.2.4. Sermayenin Serbest Dolaşımı Hakkı Çerçevesinde Vergi Mükelleflerinin Ayırmıcılığa Tabi Olmama Hakkı

Avrupa Birliği Antlaşması ile ulaşılmaya çalışılan amaçlardan birisi de Birlik içerisinde sermayenin serbest dolaşımının sağlanmasıdır. Antlaşmada bulunan ve sermayenin serbest dolaşımı ile ilgili hükümler önceleri direk uygulanabilir nitelikte değildiler. Sermayenin serbest dolaşımının sağlanması içtihatlardan daha çok Konsey tarafından çıkartılan yönergelerle gerçekleşmekteydi. Sermaye ve ödemeler üzerinde var olan sınırlandırmaların kaldırılmasına yönelik en önemli etki Avrupa Ekonomik Ve Parasal Birlik süreci ile olmaktadır.

Ödemelerin serbest dolaşımı ayrı bir hak olarak ele alınmakta ve sermayenin serbest dolaşımına göre önündeki engellerin tamamen kaldırıldığı bir hak olarak gözükmektedir.

Sermayenin ve ödemelerin serbest dolaşım hakkı yalnızca üye devletler uyruğunda olanlar tarafından değil aynı zaman da üçüncü devlet uyruğunda olanlarca da kullanılabilen bir hak durumundadır. Dahası, söz konusu hak, sermaye ve ödemelerin hem birlik içerisinde hem de üye devletlerle üçüncü ülkeler arasındaki dolaşımını da içermektedir.

Hakkın kapsamı potansiyel olarak da oldukça geniştir. 73 b den dolayı direk etkiye sahip olarak, sermaye ile mal ve hizmetler için yapılan ödemelerin serbest dolaşımı üzerine getirilen sınırlandırmalar, ayırmıcı olup olmadığına bakmaksızın yasaklamaktadır. Dahası, hakkın sermaye ve ödemelerle sınırlanılmayıp diğer özgürlüklere de uygulanabileceği savunulmaktadır.

Serbest dolaşım üzerine konan sınırlandırmaların yasaklanması üç sınıf istisnaya konu olmaktadır. Bunlar, genel istisnalar, sermayenin birlik içerisinde dolaşımı ile ilgili istisnalar ve sermayenin üye devletlerle üçüncü devletler arasındaki dolaşımı ile ilgili istisnalardır.

Genel istisnalar, kamu politikası ve kamu güvenliği gibi diğer özgürlüklerle ilişkili istisnaları kapsar. Bundan dolayı, sermayenin serbest dolaşımı vergi kaçakçılığını haklılaştırmak için kullanılamaz. Divan, üye devletlerin ön izin gereklilikleri koyamayacağını belirtirken, ön açıklama kuralları koyulabileceğini ifade etmektedir¹¹⁶. Bu kapsam içerisinde Komisyon, bazı üye ülkeleri özelleştirmelerden sonra eskiden sahip oldukları kuruluşlar üzerinde “altın hisseler” yoluyla etkinliklerini sürdürmek için ulusal tedbirler almalarını eleştirmektedir. Komisyon, söz konusu tedbirlerin kamu güvenliği, kamu düzeni ve kamu sağlığı gibi temellerle haklılaştırılmasını kabul etmemektedir.

Antlaşmanın 73d (1) (a) maddesi sermayenin Birlik içerisindeki serbest dolaşımı ile ilgili olarak, üye devletlerin ikamet edenler ile ikamet etmeyenler ya da yerli ve yabancı sermaye yatırımları arasında ayrımcılık yapan, 1994 öncesinden ulusal vergi kanunlarında yer alan hükümlere ilişkin bir koruma koşulu içermektedir. Ödeme güçlüklerinin dengelenmesine bağlı olarak Birlik içerisindeki sermaye hareketleri üzerine konulan sınırlandırmalara izin verilmektedir. Ancak Avrupa ve Ekonomik Parasal Birliğin kurulmasını takiben, 1 Ocak 1999 tarihi itibarıyla, Avrupa Parasal Birliğinin dışında kalan Danimarka, Yunanistan, İsveç ve İngiltere dışındaki tüm üye devletler söz konusu sınırlandırmaları kaldırmak zorundadırlar.

Sermaye ve ödemelerin serbest dolaşımı ile ilgili yeterince içtihat oluşmamıştır. Bununla birlikte Divan, Bachman davasında, ödenen sigorta primlerinin düşülebilmesi için, o ülkede yerleşmiş bulunan sigorta şirketine ödenmesini gerektiren vergi kanunu hükmünün sermayenin serbest dolaşımının sınırlandırması konusunda, çok belirsiz ve dolaylı biçimde bir sınırlandırmanın var olduğuna karar vermiştir.

Sermayenin ve ödemelerin dolaşımını dikkate alarak ayrımcılık kavramı, yatırım yapan ya da yatırım yapılanın uyrukluğunda temelde ya da yatırımın yapıldığı yer ya da tarafların ikametgahlarının olduğu yer temelde farklı işlem görmeleri anlaşılmalıdır.

¹¹⁶ Sanz de lera C-163/94, Sanz de Lera (1995) ECR 4837, *Bater*, a. g. m, s. 12

Bundan dolayı, sermaye ve ödemelerin üzerindeki sınırlandırılmaların yasaklanması herhangi bir sınır taşımamaktadır.

Avrupa Birliği Antlaşmasının 58 inci maddesi, hem uyrukluğa hem de diğer türlü ayrımcılık ölçütlerini dikkate almadan uygulanan sınırlandırmaların haklılaştırılması için üye devletlere bazı temeller sağlamaktadır¹¹⁷. Üye devletler 58(1) maddesine göre;

i) İkametgahın olduğu yer ya da sermayenin yatırıldığı yer dikkate alınarak aynı durumda olmayan vergi mükellefleri arasında ayırım yapan ulusal vergi kanunu hükümlerini uygulayabilmektedirler.

ii) Ulusal kanun ve diğer düzenlemelerin ihlalini önlemek için gerekli tüm tedbirleri almak. Özellikle vergileme alanında ve finansal kurumların ölçülü biçimde gözlenebilmesi için, idari ve istatistiksel bilgilerin ve sermaye hareketlerinin açıklanabilmesi için gerekli usulleri ortaya koyabilirler.

iii) Kamu sağlığı ve kamu politikasına dayanarak haklılaştırma sağlayan tedbirleri alabilirler.

iv) Yerleşme özgürlüğü üzerine Antlaşmaya uygun olarak sınırlandırmalar koyabilirler. Bununla birlikte söz konusu tedbirlerin ve ulusal hükümlerin keyfi ayrımcılığı ya da farklılaştırılmış sınırlandırmaları oluşturacak genişlikte olmaması gerekmektedir.

Antlaşmanın 56 ncı maddesinin doğrudan uygulanabilirliği söz konusudur. Bunun vergi mükellefleri ve diğer kişiler açısından anlamı, Divan içtihatlarınca seyrek olsa da doğrulandığı biçimde, mahkemeler önünde doğrudan talep edilebilir haklar sağlamasıdır.

Antlaşmanın 58 (1) (a) ve 56 ncı maddeleri, herhangi bir önyargı taşımaksızın, üye devletlerin, ikametgahın bulunduğu yere ya da sermayenin yatırıldığı yere bağlı olarak aynı durumda olmayan vergi mükellefleri arasında ayırım yapan ulusal vergi kanunu hükümlerinin uygulanmasına izin vermektedir. Daha öncede ifade edildiği gibi 58 (1)

¹¹⁷ Michael Sedlaczek, "Capital and Payments: The Prohibition of Discrimination and Restrictions, (ET, Amsterdam, IBFD, January/February 2000), s. 20

(a) ulusal vergileme içerisinde sermayenin ve ödemelerin üye devletler arasındaki serbest dolaşımını dikkate alarak farklılaştırma yapan hükümlere 31 Aralık 1993 tarihinden önce var olmaları koşulu ile izin vermektedir¹¹⁸.

Özellikle kurumların vergilendirilmesi ile ilgili olarak Avrupa Birliği içerisinde uyumlaştırmanın olmamasından dolayı üye devletler arasında vergi hukukları alanında yüksek derecede farklılıklar söz konusudur. Tek Avrupa Pazarı içerisinde sermayenin doğru biçimde tahsisinin sağlanamaması sermaye piyasalarının işlevlerini yerine getirememesinden dolayı vergi sitemlerinden kaynaklanan farklılıklar rekabeti bozmaktadır. Bundan dolayı, vergi mükelleflerinin ikametgahlarının olduğu ya da yatırım yaptıkları yere bağlı olarak farklı işlem görmeleri rekabetin bozulması kapsamı içerisinde düşünülmektedir. Bu farklılıkların ve Divan kararlarının ışığında Üye devletler, Birlik Antlaşmasının içerisinde 58 (1) (a) maddesinin konulması konusunda anlaşmaya varmışlardır. Antlaşmanın 58 (1) (a) maddesi vergi mükellefinin ikametgahı ya da sermayesini yatırdığı yer temelinde farklı işleme tabi tutularak ayrımcılık yapılmasını önlemektedir¹¹⁹.

Antlaşmanın diğer özgürlüklerinde açıklanan içtihatlarda izlendiği üzere, ulusal vergi hukukları, ayrımcı olmayan bir biçimde ikamet eden vergi mükellefleri ile ikamet etmeyen vergi mükellefleri temeline dayanmaktadırlar. Üye devletler, aynı durumda olmayan vergi mükellefleri arasında ikametgahlarının olduğu yer ya da sermayelerini yatırdıkları yeri dikkate alarak ayırım yapan vergi hukuku kurallarını uygulama hakkına sahiptirler. Eğer vergi mükellefleri, ikametgahlarının ya da sermayelerini yatırdıkları yerin farklı olmasına rağmen aynı durumda iseler, ikametgahın ya da sermayenin yatırıldığı yerin farklı olmasına dayanan ulusal vergi kurallarının Antlaşmanın 56 ncı maddesine göre ayrımcı olup olmadıklarının test edilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı Antlaşmanın 58 (1) (a) maddesinden vergi mükelleflerinin aynı durumda olup olmadıklarına bakılmaksızın, ikametgahlarının ya da sermayelerinin yatırıldığı yerin farklı olmasına dayanılarak farklı işlem görmeleri sonucuna ulaşmak Antlaşmanın 56 ncı maddesine uygun olmamaktadır.

¹¹⁸ Sedlaczek, a. g. m, s 21

¹¹⁹ De Bont, "Taxation and the Free Movement of Capital Market and Payments" ECTR 1995, s. 136, Aktaran, Sedlaczek, a. g. m, s. 22

Antlaşmanın 58 (3) maddesindeki keyfi ayrımcılık kavramı da fazla ayrımcılık anlamına gelmemekte fakat, ikametgahının yada sermayenin yatırıldığı yerin farklı olması dikkate alınmasına rağmen, aynı durumda olan vergi mükelleflerinin farklı işlem görmesi anlamına gelmektedir.

Üye devletler tarafından aynı durumda bulunan vergi mükelleflerinin farklı işleme tabi tutulması için Divan tarafından verilen kararlarda çeşitli haklılaştırma temelleri ortaya konulmuştur. Bachman davasında Divan, üye devlet vergi siteminin bütünlüğünün korunması için aynı durumda bulunan ikamet eden vergi mükellefi ile ikamet etmeyen vergi mükellefinin farklı işleme tabi tutulmasını doğru bulmuştur. Divan Wielockx davasında, Hollanda tarafından bütünlüğün tanımlanması için istenen vergi antlaşmalarını dikkate almış ve emeklilik katkılarının düşülebilirliği ile emeklilik aylıklarının vergi mükellefi için bireysel düzeyde vergiye tabi tutulması arasında doğrudan bir ilişkinin olmadığına karar vermiştir.

1.4. Kadınların Ve Erkeklerin Vergi Kanunları Karşısında Eşit İşlem Görme Hakları

14 Aralık 1984 tarihinde Avrupa Birliği Komisyonu Konseye gelir vergisinin konulması ile ilgili olarak kadınlarla erkeklerin eşit işlem görmesi konusunda memorandum önermiştir. Memorandum gelir vergisi ile ilgili olarak kadınların ve erkeklerin eşit işlem görmelerini ve bir takım düzeltici önlemleri tanımlamaktadır.

Kadınlar ve erkekler arasında eşit ücret, işe girebilme, mesleki eğitim, kariyer fırsatları, ve çalışma koşulları ve sosyal güvenlikle ilgili konularda eşit işlem yapılmasını ilkeleri ile ilgili yönergelerden sonra Avrupa Parlamentosu, üye devletler vergi mevzuatları içerisinde erkek ve kadınların eşit işlem görmesi için yönerge çıkartılması kararını almıştır. Parlamento Komisyondan Avrupa Birliği içerisinde yer alan üye devletler vergi

sitemlerinin araştırılarak, içerilerinde kadın ve erkeklerin eşit işlem görmeleri üzerine negatif etkileri olan hükümler için gerekli tedbirleri önermesini istemiştir.

Komisyonun üye devletler vergi sitemleri içerisinde yapmış olduğu araştırma, geleneksel aile yapısı lehinde olan gelir vergisi uygulamalarının, ağırlıklı olarak var olduğunu göstermektedir. Geleneksel aile yapısı içerisinde çalışan kadınların oranının az olması belirleyici bir özellik olarak gözükmektedir. Var olan vergi sitemlerine göre kadınların dışarıda çalışmaya başlamaları vergi yükünün kadınların aleyhine olacak biçimde artmasına neden olmaktadır. Bu faktör de kadınların dışarıda çalışma isteklerini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu dezavantajları önlemek için bazı vergi sitemleri ayrı vergilendirmeyi seçmektedirler. Komisyonun bu konuda yaptığı çalışmalar sonucu ulaştığı görüş, gelir vergisi açısından kadınların ve erkeklerin ayrı ayrı vergilendirilmelerinin doğal sonuçlar ortaya çıkarmasıdır. Komisyonun görüşlerinden biriside, her iki eş içinde kişisel indirim miktarlarının ayrı ayrı düşülmesi, ulaşılabilecek en iyi sonuç olmaktadır. Komisyona göre eşler en azından ayrı vergilendirilmeyi seçebilme hakkına sahip olmalıdırlar¹²⁰.

Avrupa Parlamentosu söz konusu memoranduma 12 Temmuz 1985 tarihinde cevap vermiştir. Bu kararında Avrupa Parlamentosu, var olan vergi sitemlerinin kadın istihdamına olumsuz etkileri olduğunu ve evli olan kadınların evli olmayan kadınlara göre vergi durumu açısından daha kötü durumda oldukları sonucuna varmıştır. Avrupa Parlamentosunun vardığı sonuçlardan birisi de bu durumun kadınların istihdam edilebilme ve kariyer yapılabilme şanslarını azalttığı biçimindedir.

Aynı kararda Parlamento, Komisyondan bazı ilkeleri kapsayan taslak bir yönerge hazırlamasını istemiştir. Söz konusu ilkeler, üye ülkelerin vergi sitemlerini kadınların cinsiyet, evlilik durumu, aile bileşimi temellerinde ayrımcılıktan kaçınacak biçimde değişiklikler yapmaları, kadınların mesleki istihdamdan uzaklaşmalarına neden olacak

¹²⁰ A. P. Lier, D. G. van Vliet, A. D. G. Heering, G.H. Zevenboom, *Tax and Legal Aspects of EC Harmonisation*, (Deventer, Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993), s. 172

cret ve gelir vergisi yapılarından kaçınılması, ücret ve gelir vergisi konuları için, her vergi mükellefinin bireysel vergilemeye konu olması ve ayrı vergi konusu olarak düşünülmesi, düşülecek kalemlerin ve indirimlerin gelir elde edilmesi sırasında gideri yapan ee tahsis edilmesi ve her iki e için birlikte gerçekleşen giderlerin eşler arasında eşit olarak paylatırılması, ocuk bakım giderlerinin vergiye tabi gelirden dşlebilmesine izin verilmesi ve aile ilerinde çalışan kadınların gelirin bir kısmını alma hakkına sahip olmaları ve ayrı bir vergi mükellefi olarak vergiye tabi tutulmalarıdır¹²¹.

1.5. ye Devletler Arasında Bilgi Değişimi Ve Vergi Mükelleflerinin Hakları

Avrupa Birliğine ye devletlerin kendi sınırlarının dışına genişleyen vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma uygulamaları ile daha etkin mücadele ederek bütçe kayıplarını önlemek ve doğru vergilendirme ilkesini gerçekleştirmek için vergileme alnında ye devletler arasında bilgi değişimi sağlanması amaçlanmaktadır.

Aynı zamanda sermayenin serbest dolaşımına ve rekabet koşullarının bozularak ortak pazarın işletilmesine engel olan bu uygulamaları engelleyebilmek için Konsey 19 Aralık 1977 tarihinde, ye devletler arasında dolaysız vergilerle ilgili olarak ye devlet yetkililerinin karşılıklı yardımlamasını içeren yönergeyi kabul etmitir¹²². Bu yönerge ye devletlerin gelir ve sermaye üzerine koymuş oldukları vergilerin doğru miktarların tarh edilmesini sağlamak için ye devletler arasındaki bilgi değişimini amaçlamaktadır.

¹²¹ Lier, Vliet, Heering, Zevenboom, a. g. e, s. 173

¹²² Avrupa Topluluğu 19 Aralık 1977 tarihli **ye Devletler Vergi Yetkilileri Arasında karşılıklı Yardımı İçeren Yönerge**, No. 77/799 EC, OJ 1977. No. L 336/15 . Uluslararası alanda vergi idareleri arasında bilgi değişimini içeren başka sözleşmelerde bulunmaktadır. OECD Model Sözleşmesinin 26 ncı maddesi sözleşmeye taraf olan devletler arasında, istek üzerine sözleşmeye taraf olan devlerce belirlenen konulardaki verilerin otomatik olarak aktarılması ve taraf olan devletin bilgiyi diğer taraf devlete kendiliğinden aktarmasını içeren bilgi değişimine ilişkin hükümleri kapsamaktadır. OECD Model Sözleşmesinde aktarılan bilginin kullanımı bazı sınırlandırmalarla güvence altına alınmıştır. Bu sınırlamalardan en önemlisi aktarılan bilgilerin yalnızca verginin tarhiyatı ile tahsilatı için vergi idarelerine ve vergi davalarının soruturulması ile görevli bulunan yetkililer ve mahkemelere aktarılabilmektedir. Gizliliğin korunması sözleşmeye taraf olan devletlerin iç hukukları tarafından sağlanmaktadır. Birleşmiş Milletler Model Sözleşmesinin bilgi aktarımı ile ilgili hükümleri OECD Model Sözleşmesi ile benzerdir. OECD ve Avrupa Konseyi tarafından vergi konularında idari yardım sözleşmesi de verginin tarh ve tahsil edilmesi, vergi alacaklarının tahsili ve takibi ve idari makamlar ile mahkemelerin vergi davalarında yapmış oldukları soruturmalarla ilgili bilgi değişimini sağlamaktadır.

Yönergeye göre bilgi değişimi üç sınıf içerisinde yapılmaktadır. Birinci sınıf, üye devlet yetkililerinin diğer üye devlet yetkililerinden istek üzerine yapmış oldukları bilgi değişimidir. Üye devlet yetkililerinin istemi üzerine yapılan bilgi değişimi, yalnızca yönergenin 1 inci maddesinde belirtilen konularda kullanılmak üzere istenebilir. Bilgi istenen üye devlet, bilgiyi isteyen üye devletin söz konusu bilgiyi elde edebileceği tüm kaynakları tüketmediğini düşünürse, bilgi istemine uymak zorunda değildir. İkinci sınıf bilgi değişimi, yönergenin 9 uncu maddesinde belirtilen danışma usulüne göre, tanımlanması gereksinimi olan konularda, üye devlet yetkilileri arasında yapılan otomatik bilgi değişimidir. Üye devlet yetkilileri gerekli gördüklerinde ön istek olmaksızın diğer bir üye devlete bilgi aktarmaları da üçüncü sınıf bilgi değişimini oluşturmaktadır.

Yönergenin 4 üncü maddesine göre aşağıdaki durumların varlığı halinde diğer bir üye devlete bilgi aktarılması zorunlu olmaktadır.

- i) İlk üye devlet yetkilisinin diğer bir üye ülkede vergi kaybı olduğuna ilişkin sağlam dayanakları varsa,
- ii) Vergi mükellefi olan kişi bir üye devlette vergi indirimi ya da vergi muafiyeti elde eder ve bu durum diğer üye devlette vergiye tabi olmasına ya da vergi artışına neden olursa,
- iii) Bir üye devletteki ve diğer bir üye devletteki vergi mükellefleri arasında bir ya da daha fazla üye devlette uygulanan ve vergi tasarrufu ile sonuçlanan işlemler söz konusu ise,
- iv) Birinci üye devletteki yetkili, vergi tasarrufunun girişimci grup içerisinde yapay kar transferi ile sonuçlanabileceğini destekleyen kanıtlara sahipse,
- v) Diğer üye devlet tarafından ilk üye devlete aktarılacak bilgiler daha başka bir üye devlet içerisinde verginin tarhı ile ilgili olarak elde edilebilir olmayan bilgiler ise,

Yukarıda belirtilen bilgilerin dışındaki tüm konulardaki bilgiler üye devletlerin yetkilileri tarafından diğer üye devlet yetkililerine ön istek olmaksızın aktarılabilir. Üye

devletlerin kendi kanunlarının engellemesi durumunda istenen bilgileri araştırma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Bilgi sağlanması istemi, ticari, endüstriyel ya da mesleki sırların, ticari sürecin ya da kamu politikalarının gizli olan sırlarının açıklanmasına neden olduğunda reddedilmektedir. Bilgilerin yetkili olmayan kişilere açıklanmasını önlemek için yönerge gizlilikle ilgili olarak aşağıdaki kuralları getirmektedir.

- i) Bilgiler yalnızca vergi tarhiyatı yapılacak kişi ile ya da tarhiyatın idari kontrolü ile ilgili olmalıdır.
- ii) Bilgiler yalnızca yaptırımlar içeren idari ya da yargısal işlemlerle ilgili olmalı ya da söz konusu işlemlerce kapsanan kişiler için vergi tarhiyatının yapılması ya da gözden geçirilmesi ile ilgili olmalıdır.
- iii) Bilgiler vergilemenin ya da bağlantılı olarak yaptırımlar içeren yargısal ya da idari işlemler dışında başka konularda kullanılma koşullarını içermemelidir.

Eğer bir üye devlet yetkilisi, başka bir üye devletten almış olduğu bilgilerin üçüncü bir üye devlet içinde yararlı olduğunu düşünürse, bilgiyi veren üye ülkenin oluru ile söz konusu bilgiyi üçüncü ülkeye aktarabilir.

6 Aralık 1979 da yapılan değişiklik ile bilgi değişimi Katma Değer Vergisi gibi dolaylı vergiyi de kapsamı içerisine almıştır.

Bilgi değişimine ilişkin uluslararası sözleşmeler içerisinde ne OECD Model Sözleşmesi ne de Avrupa Birliğince alınan tedbirler vergi mükelleflerinin korunmasını içeren hükümlere sahiptirler. Yalnızca Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Avrupa Konseyi/OECD Sözleşmesinin 21 inci maddesi, yalnızca kanunlara, idari uygulamalara, kamu politikasına ve bilgi isteminde bulunulan devlette genel kabul görmüş vergileme ilkelerine bağlı olarak vergi mükellefinin korunması için gereken tedbirlerin alınması hükmünü içermektedir.

Sözleşme hükümlerindeki dar kapsamlı korumanın dışında vergi mükelleflerinin bilgi değişimi ile ilgili olarak sahip oldukları haklar ve sağlanacak koruma taraf olan devletlerin kendi iç hukuklarında yapılan düzenlemelere bağlı olmaktadır.

Almanya vergi hukukunda vergi mükellefine ilişkin bilgilerin karşılıklı olarak değişiminde kapsamlı koruma sağlanmaktadır. Almanya’da vergi mükellefinin korunması, gelen ve giden bilgilere bağlı olarak vergi sırlarına ilişkin hükümlerin uygulanması ile sağlanmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirmelerin önlenmesi ile ilgili sözleşmelerin bilgi aktarımını sınırlayıcı hükümleri, Almanya iç hukuku açısından vergi mükelleflerine ilişkin sırların korunmasını gerektirmektedir. OECD Model Sözleşmesine göre, taraf devletlerin hukuklarında ve idari uygulamalarından sapma gösteren bilgi değişiminin olamayacağı kuralına dayanarak, Alman idari uygulamalarına aykırı bilgilerin taraf devletlere sağlanması mümkün olmamaktadır. Hukuki mesleki ayrıcalık gibi Alman hukuku ve idari uygulamalarına göre elde edilebilmesi mümkün olmayan bilgilerin değişimi de mümkün olmamaktadır. Ek olarak ticari, mesleki, endüstriyel ve iş sırları ya da kamu politikasına aykırı olan bilgilerin açıklanmaması mümkündür. Bununla birlikte Alman vergi idaresinin söz konusu bilgileri açıklama hakkı da bulunmaktadır. Alman vergi idaresi vergi mükellefi ile ilgili olarak diğer ülkelerden bilgi istemine yalnızca bilgi elde edebilmek için iç yolların tamamı tükendiğinde başvurabilmektedir¹²³.

Alman vergi idaresi yabancı devletlerden gelen bilgi istemlerini karşılarken orantılılık ilkesine uymak zorundadır. Özellikle verilen bilgilerin ticari ve iş sırlarını içermesi durumunda, bilgilerin açıklanması nedeniyle vergi mükellefinin dezavantajlı duruma düşüp düşmeyeceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Alman vergi idaresi diğer devlet vergi idarelerine aktarmış olduğu vergilemeye ilişkin bilgilerin yalnızca sözleşme ve yönergelerde belirlenen konular için kullanılacağı konusunda güvence araması gerekmektedir. Söz konusu güvencenin olmadığına inanıldığında istenen bilgi aktarılamamaktadır. Bundan dolayı istenen bilgilerin aktarılabilmesi için vergi ve cezai soruşturmalarla ilgili olduğuna inandıran haklı bir nedenin varlığı gerekmektedir. Aynı

¹²³ AO Bölüm 93 (1)

zamanda istenen bilgilerin elde edilmesinin vergi idaresi üzerine aşırı mali yük getirmesi durumunda bilgi istemi yerine getirilmemektedir.

Uluslararası çifte vergi antlaşmalarının ulusal hukuk üzerinde emsal oluşturması, vergi sırları konusunda daha geniş koruma sağlayan ulusal hukukun üzerinde yer alan antlaşmalar nedeniyle bilgi değişiminin vergi sırları ile ilgili ciddi ihlaller oluşturması söz konusu olmaktadır. Uluslararası çifte vergileme antlaşmalarında kullanılan ticari ve iş sırları kavramı Alman hukukundakine göre daha dar anlam ifade etmektedirler. Söz konusu kavramların antlaşmada tanımlanmaması ve kavramların kapsamını ulusal hukuklara bırakması, devletten devlete farklı koruma sağlanması ile sonuçlanmaktadır. 1979 yılında Almanya Yüksek Mahkemesi “iş sırları” kavramını dar bir biçimde tanımlamıştır. Yüksek Mahkeme, “iş sırları” kavramının iş sırları amaçları içerisinde tanınan kimliği ile korunması gerektiğini belirtmiştir¹²⁴. Bununla birlikte Alman vergi idarecileri “iş ve ticaret” sırlarının tanımlanmasında ulusal hukuklara dayanılmaması gerektiği düşüncesindedirler¹²⁵.

Almanya Federal Veri Koruma Kanununun 11 inci bölümüne göre, yabancı devletlere verilerin transfer edilmesine yalnızca yabancı devletlerin söz konusu verilere gerçekten gereksinim duyduklarını kanıtlamaları, haklı çıkarları olduklarını ve hakkında veri sağlanan tarafa ters etkilerinin söz konusu olmadığını göstermeleri durumunda izin vermektedir. Gerçek ve tüzel kişiler Federal Veri Koruma Kanunu ile Vergi Usulü Kanunundaki vergi sırlarına ilişkin hükümlere göre daha fazla koruma sağlamaktadır.

Almanya vergi idaresinin yabancı devletlerle Almanya arasında bilgi değişimi nedeniyle vergi mükellefine dinlenilme hakkı sağlama yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak, yabancı bilgi isteminin yerine getirilmesi, Almanya’da ikamet eden vergi mükellefinin haklarına tecavüz edilmesi sonucunu doğuracaksa, bilgiler ve belgeler açıklanmadan ilgili vergi mükellefine dinlenilme hakkı sağlanmalıdır. Vergi mükellefine dinlenilme hakkı verilmesinde, söz konusu bilginin Alman vergi yetkilileri tarafından elde edilip edilmemiş olmasının ya da araştırma ile elde edilecek olmasının bir ilişkisi

¹²⁴ Bundesfinanzhof, Decision of February 1979, VII R 16/78, Bundessteuerblatt, 1979 II., at 268,

Brodersen, a. g. m, s. 175

¹²⁵ Brodersen, a. g. m, s. 175

bulunmamaktadır. Dinlenilme hakkı yalnızca istem üzerine bilgi değişimine değil, otomatik ve Alman vergi idaresinin kendiliğinden diğer taraf devletlere aktarılmasına karar verdiği bilgi değişimlerine de uygulanmaktadır.

Vergi mükellefine dinlenilme hakkı verilmeden bilgi değişimi söz konusu olduğunda vergi mükellefleri, bilgi değişimi yapılmadan önce bilginin elde edilmesinde yararlanılan araştırma usulünü eleştirme fırsatına sahiptirler. Eğer araştırma usulü hukuken belirlenen sınırları aşarsa, araştırma sonucunda elde edilen bilgiler verginin tarhiyatı için kullanılamaz. Bilgi değişimi gerçekleştikten sonra Alman vergi idaresi açıklanan bilgilerin doğrulanması için vergi mükellefine dinlenilme hakkı sağlama yükümlülüğü altındadır. Federal Vergi Mahkemesi usul hukukuna ilişkin kararında¹²⁶, “zehirli ağacın meyveleri” doktrinin sıkı bir uygulamasına bağlı kalmamaktadır. Mahkemeye göre kanuni sınırlar aşılarak yapılan araştırma sonucu elde edilen bilgiler, vergi mükellefinin araştırma usulünü eleştirmemesi durumunda vergi tarhiyatı ile ilgili olarak kullanılabilir. Eğer vergi mükellefi usule itiraz etme hakkı varken itiraz etmemişse sonraki hakkından da vazgeçmiş sayılmaktadır.

Alman vergi mükellefleri genel olarak mahkemeden yabancı ülkeye bilgi aktarımının kesilmesine veya durdurulmasına kararı verilmesini isteyebilirler. Ek olarak kendilerine ait bilgilerin diğer devletlere aktarılması niyetine ilişkin olarak kesin bir karar da alabilirler. Vergi mükellefinin bunu sağlayabilmesi için bilgi aktarımının yalnızca hukuk dışı değil aynı zamanda düşünülebilir ve ağır etkileri olan zararlara yol açacağını iddia etmesi gerekmektedir. Tüm bu davalarda davalı taraf Maliye Bakanlığı olmaktadır.

¹²⁶ Federal Vergi Mahkemesi Kararları, 30 Ekim 1974, Bundessteuerblatt 1975 II at 322, ve 22 Temmuz 1983, Bundessteuerblatt 1984 II at 285, Brodersen, *a. g. m.*, 176

Ayrıca vergi mükellefi kendisine dinlenilme hakkının verilmesi gereken durumlar konusunda bilgilendirilmeğinde söz konusu bilgilere bağlı olarak yapılan tarhiyatın geçerliliğine itiraz edebilir. Bununla birlikte, eğer, hukuki sınırları aşan bilgilerin toplanması faaliyetleri bir devletin sınırları içerisinde yapılmış, vergi başka bir devlette tarh edilmişse vergi mükellefinin bu tarhiyata diğer bir devletin vergi sırları ya da veri koruma kanunları hükümlerinin ihlal edildiğine dayanarak itiraz edebilme hakkı bulunmamaktadır. Aynı şekilde yabancı vergi mükellefleri, kendi devletlerindeki mahkemeler önünde bilgi değişimi ile ilgili olarak Almanya vergi kanunlarına göre kendisi hakkında toplana bilginin hukuk dışı olduğuna dayanarak hak iddia edemezler.

Fransa'da vergi mükelleflerinin korunmasını sağlamak için devletler arasında bilgi değişimi ile ilgili olarak kanuni sınırlar bulunmaktadır. Söz konusu sınırlar özellikle Vergi Usulü Kanununda bulunmaktadır.

Fransa Vergi Usul Kanununun L. 103 üncü maddesi, Ceza Kanununda tanımlanan biçimde, Genel Vergi Koduna göre vergiler, idari harçlar, ve diğer vergisel yükümlülüklerle ilgili olarak yapılan tarhiyat, denetim, tahsilat ya da uyuşmazlıklar içerisindeki mesleki sırların korunması yükümlülüğü getirmektedir. Bu sırlar söz konusu işlemler içerisinde yer alan tüm bilgileri kapsamaktadır.

Aynı kanununun L. 114 üncü maddesi uluslararası vergi yardımı alanında bu kuralda sapmalar için yetki vermektedir. Bununla birlikte, eğer bilgiler başka kurallara tabi olsa ve sosyal mevzuat ya da döviz kontrolü gibi farklı alanların ihlaline neden olsa bile, yalnızca vergilerin tarhiyatı ve tahsilatı için kullanılmalı; yalnızca verginin tarh ve tahsiline yetkili olanlara aktarılmalı ve aktarılan bilgilerin gizliliği korunmalıdır. Usul Kanunun R. 114 A-1 maddesine göre, bilgilerin bilgi isteyen devletle yapılan antlaşmaya bağlı olarak değişiminde bilgi isteyen devlet Fransız mevzuatında varolan gizlilik kurallarına saygı gösterecektir. Aynı kanununun R. 114 A-2-1 maddesine göre bilgi değişimine esas olan bilgiler, endüstriyel, ticari ya da mesleki sırları ve ulusal güvenlik ya da kamu politikalarının açıklanması ile ilgili konuları içerecek şekilde genişletilemez. Son olarak aynı kanunun R. 114 A-2-II maddesi ile Fransız Vergi

İdaresi, bilgi isteyen devletin mevzuatına göre toplanamayan ya da Fransa'daki vergiler için toplanamayan ya da kullanılamayan bilgileri söz konusu devlete aktarmayabilir.

Fransa'da devletler arasında bilgi değişimi ile ilgili olarak vergi mükellefinin korunmasını sağlamak için kanuni düzenlemelerin dışında Fransa ile diğer devletler arasında yapılan antlaşmalarla da koruma sağlanmaktadır.

Fransa'nın ikili vergi anlaşmaları ve yönergelere dayanarak diğer taraf olan devletlere aktaracağı bilgiler, mükellefe ait dosyadan, mükellefin kendisinden ve ilgili olduğu üçüncü kişi ve kurumlardan elde edilebilir. Bilgi alma konusunda vergi idaresine tanınan yetkiler vergi mükellefine sağlanan koruma ile birlikte hareket etmektedir. Yabancı vergi idareleri tarafından vergi mükellefi ile ilgili olarak hazırlanan bilgiler konusunda Fransa'daki vergi mükellefine herhangi bir hak tanınmamaktadır¹²⁷.

Bilgilerin yabancı devletlere transferi için Fransız iç hukukunda yer alan düzenlemeler ve vergi antlaşmalarında yer alan sınırlandırmalar vergi mükellefi açısından bilginin transferinden önce kolaylıkla elde edilebilir değildir. Bundan dolayı vergi mükellefi ancak bilgi diğer devlete transfer edildikten sonra bazı hakları ileri sürebilmektedir. Bu konu ile ilgili Fransız hukukunda yer alan ortak haklardan birisi, idarenin bilgilere ulaşmak için kullandığı vergi mükellefine ait defter ve belgelerin belli bir süre ile sınırlı olarak idarenin elinde bulunmasıdır. Denetim konusu ile ilgili olarak, idarenin denetlemiş olduğu vergilendirme yılı ile ilgili olarak denetim yapamaması, idarenin vergi mükellefinin kendisine danışman sağlayabileceği konusunda bilgilendirme zorunluluğu, küçük şirketlerin denetim süresinin sınırlandırılması, vergide düzeltmeler yapıldığında bu durumun vergi mükellefi ile sözlü olarak tartışılmasının sağlanması gerekliliği ve istisnaları olmasına rağmen vergi denetim döneminin verginin bağlı olduğu yılı takip eden üçüncü yılın sonunda sona ermesidir.

¹²⁷ Pierre-Yves Bourtourault, "Legal Basis for the Transmission of Information by the French Tax Administration to the German Tax Administration" (ET, Amsterdam, IBFD, May 1987), 143

Yabancı ülkelerden elde edilen vergi mükellefine ilişkin bilgilerle ilgili olarak da Fransız vergi mükellefleri idari yardıma uygulan iç ve uluslararası hükümlerin uygulanmasını isteyebilirler. Fransız vergi mükellefleri aynı zamanda yabancı devletten alınan bilginin söz konusu devlet mevzuatına göre verilmesi yasaklanmış bilgi olduğunu öne sürebilirler. Vergi mükellefi sağlanan bilgiler ile yapılan ek vergi tarhiyatını haklılaştıracak temellerin olmadığını ileri sürebilir. Fransız vergi hukukunda bazı istisnalar dışında kanıtlama yükümlülüğü vergi idaresinin üzerinde bulunmaktadır¹²⁸.

İngiliz hukuku içerisinde Avrupa birliği yönergesi ve uluslararası vergile antlaşmaları çerçevesinde vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin devletler arasında aktarılmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır¹²⁹.

İç Gelirler İdaresi Komiserleri vergi mükellefine ilişkin bilgileri yabancı devletlere aktarmadan önce söz konusu bilgilerin yalnızca verginin tarhi ya da tarhiyatın idarece kontrolü ile ilgili kişilerce elde edilebilir olması, ek olarak, vergi tarhiyatı ya da tarhiyatın gözden geçirilmesi ile ilgili yaptırımlar içeren idari ya da yargısal işlemlerle ilgili olarak bilinebilir ve direk olarak bu işlemlerle ilgili kişilere açıklanabilir olması konusunda kesin bilgi sahibi olmalıdırlar. Bundan dolayı yabancı devletlere aktarılan vergi mükellefine ilişkin bilgiler verginin tarh edilmesi, tarhiyatın gözden geçirilmesi ya da söz konusu işlemlerle ilgili olan yargısal ve idari denetim işlemleri dışında kullanılamaz.

İngiltere’de İç Gelirler İdaresi Komiserlerinin ya da bunların yetkili kılacağı kişilerin diğer devletler tarafından gereksinim duyulan bilgilerin açıklanmasını engelleyen herhangi bir kanuni gizlilik kuralı bulunmamaktadır. Kanuni gizlilik kurallarının dışında var olan gizlilik kurallarında daha dar anlamda gizlilik kurallarına sahip devletlere bilgi aktarımı yapılamamaktadır. Bu düzenlemeler dışında İç Gelirler İdaresi Komiserleri ve yetkili kıldıkları kişilerin herhangi bir bilgi aktarımında bulunmaları mümkün değildir.

¹²⁸ Bourtourault, a. g. m, s. 144

¹²⁹ Finance Act 1978 Bölüm 77

İngiltere'nin yapmış olduğu vergi anlaşmalarına dayanarak vergi mükellefine ilişkin bilgilerin aktarılmasını önlemek için vergi mükellefleri, vergi idaresinin yapmış olduğu bilgi aktarma işleminin yargısal denetimini isteyebilirler. Bilgi aktarma işlemini yapan kamu görevlisinin görevi ya da yetkisinin takdiri ya da zorunlu olup olmaması, yetki sınırları içerisinde kullanılıp kullanılmadığı yargısal denetimin sınırları içerisinde yer almaktadır. Mahkemeye başvuran vergi mükellefi bilgi aktarımının durdurulmasına ilişkin kesin bir karar elde edebilir. Söz konusu kesin karar, yetkililerin yaptığı bilgi aktarma işleminin yetki sınırları içerisinde olduğunu ancak bununla birlikte hukuk dışı olduğunu, işlemin iptal edilmesini ya da uygun yetkiliye yeniden karar vermesi için geri gönderilmesini içerebilir.

Vergi mükellefi ile ilgili diğer devletlerden alınan bilgiler de yalnızca verginin tarhi, tarhiyatın denetimi ya da yargısal ve idari denetim işlemleri ile direk olarak ilgili olan kişilere açıklanabilmektedir. Bu konuda uluslararası vergi anlaşmaları Birlik yönergesinden daha ileri giderek, vergi mükellefi ile ilgili bilgilerin vergilerle ilgili soruşturma ya da icra aşamalarında da açıklanabileceği hükmünü getirmektedir.

Belçika'da vergi mükelleflerinin bilgi değişimi ile ilgili olarak vergi sırlarının korunması hakları söz konusudur. Vergi idareleri bilgi değişimi öncesi ve sonrasında bilgi değişiminin yapıldığına dair vergi mükellefine bilgi verme yükümlülüğü altında bulunmamaktadırlar. Belçika'da verginin üç yıl içerisinde tarh edilebilmektedir. Vergi idareleri vergi hilesinin bulunması durumunda ek iki yıllık süreye daha sahip olmaktadır. Bu konuda bilgi değişimi ile ilgili olarak iki istisna bulunmaktadır. İlk olarak vergi idaresi vergi mükellefinin beyanname dışı bıraktığı gelirleri ile ilgili bilgi değişimine dayanarak 12 aylık süre içerisinde tarhiyat yapabilir. Bu hüküm aynı zamanda anlaşma hükümlerine göre yapılan bilgi değişimine de uygulanmaktadır. İkinci olarak ise, Vergi idaresi vergi mükellefin gelirini beyanname dışında bıraktığını 5 yıl içerisinde öğrendiği tarihten itibaren 12 ay içerisinde vergiyi tarh edebilir.¹³⁰

Vergi mükellefleri yabancı devletlere yapılan bilgi transferi ile ilgili olarak itirazlarını ilk derece mahkemeler önüne getirebilir. Belçika hükümeti vergi mükellefine ilişkin

¹³⁰ Caroline Doccio, "Exchange of Information", (ET, Amsterdam, IBFD, August 1999), s. 318

bilgilerin illegal olarak yabancı devletlere aktarılmasından doğacak zararlardan sorumlu tutulmuştur¹³¹.

2. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ İLE VERGİ MÜKELLEFLERİNE SAĞLANAN HAKLAR

2.1. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Özellikleri

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS), Avrupa Konseyinin insan haklarının korunması ve geliştirilmesi konusundaki çalışmalarının sonucu olarak 4 kasım 1950 tarihinde onbeş devlet tarafından Roma’da imzalanmış ve 3. 9. 1953 tarihinde yürürlüğe girmiş bir sözleşmedir.

AİHS, yalnız insan haklarının korunmasını sağlayan bir sözleşme olmaktan öte batı demokrasisini somutlaştıran bir belge niteliğindedir. Sözleşmenin önemi, güvenceye aldığı temel hak ve özgürlüklerden değil, ortak güvence sistemine dayanan uluslararası yargısal bir denetim mekanizması kurmasından ve bireylere sağlanan güvenceyi bir yaptırıma bağlamasından ileri gelmektedir¹³².

Güvenceye alınan hakların bir kısmı sözleşme ile bir kısmı da ek protokollerle sağlanmaktadır. Bununla birlikte Sözleşme ile sağlanan hakların sınırlı olduğu ve batı demokrasilerinin ulaştığı düzeyin altında olduğu söylenebilir. Sözleşme ve ek protokollere getirilen sınırlandırmalar iki biçimde ortaya çıkmaktadır; ya devletler sözleşmelerin bazı maddelerine çekince koymakta ya da ek protokolleri imzalamaktan kaçınılmaktadırlar¹³³.

¹³¹ Doccio, a. g. m, 319

¹³² Feyyaz Gölcüklü, Şeref Gözübüyük, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Uygulaması*, (Ankara, Turhan Kitabevi, 1994), s. 7

¹³³ Gölcüklü, Gözübüyük, a. g. e, s. 8

Sözleşmenin bireyler açısından en temel özelliği, bireyleri uluslararası alanda hak sahibi yapmasıdır. Sözleşmeyi imzalayan devletler bireye karşı bazı yükümlülükler altına girmiş bulunmaktadır. Bireye sözleşme ile tanınan hakları çiğneyen devlet uluslararası bir mahkeme tarafından yargılanmaktadır. Bireyin sözleşme ile sağlanan hakkının çiğnenmesi durumunda bireysel başvuruda bulunabilme hakkına sahip olması, bireysel başvuru konusunda Komisyona tanınan yetkinin taraf devlet tarafında bir bildiri ile tanınmasına bağlıdır¹³⁴.

Bireysel başvurunun dışında sözleşmeyi imzalayan devletlere, diğer imzacı devletlerin sözleşme ve ekleri ile sağlanan hakları ihlali konusunda başvurma hakkı sağlayarak ortak bir güvence alanı yaratılmaktadır. Her sözleşmeci devlet, diğer sözleşmeci devletlerin sözleşmeye saygılı olup olmadıklarını denetlemekle yükümlüdürler.

AİHS'nin diğer bir özelliği, sözleşme ile sağlanan haklardan yararlanabilmek için söz konusu hakkın ihlali için başvurulabilecek iç hukuk yollarının tüketilmiş olması gerektiğinden ikincil bir güvence sağlamasıdır. İhlal edilen hakkın öncelikle iç hukuk içerisinde korunması gerekmektedir. Sözleşme organları, sözleşmeci devletlerin yargı organlarının kanunları doğru uygulayıp uygulamadıklarını denetleyen organlar değildir¹³⁵. Bununla birlikte sözleşmeye aykırı olan ulusal kanunların sözleşmeye uygun hale getirilmesi biçiminde ulusal hukukları etkilemektedir.

Geleneksel uluslararası sözleşmelerde karşılıklılık esas olmakla birlikte, AİHS de karşılıklılık söz konusu değildir. Sözleşmeci devletler sözleşme ile sağlanan haklara saygı göstermeyi diğer sözleşmeci devletlerin saygı göstermesi koşuluna bağlayamazlar. Aynı şekilde sözleşme iç hukukta sağlanan insan haklarını kısıtlayacak biçimde de uygulanamaz. Sözleşme ile sağlanan haklardan sözleşmeci devletlerin kendi vatandaşları gibi yabancılarda yararlanabilmektedir.

¹³⁴ AİHS'nin 25 inci maddesinde yer alan bu düzenleme, 1 kasım 1998 tarihinde yürürlüğe giren 11 inci protokolle, sözleşmedeki insan haklarını ve temel özgürlükleri korumayı sürdürmek ve etkinliği geliştirmek için ve sözleşme ile kurulan denetim sistemini acilen yapılandırmak gereksinimini göz önünde bulundurarak; özellikle İnsan Hakları Avrupa Komisyonu ve Mahkemesinin yerine, yeni ve sürekli bir Mahkeme getirmek için Sözleşmenin bazı hükümlerinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler sonucu Komisyonla ve kişilerin Komisyona bireysel başvuruları ile ilgili kısımlar kaldırılmış ve yerlerine yeni maddeler konulmuştur.

¹³⁵ Gölcüklü, Gözübüyük, a. g. e, s. 12

Sözleşme ile sağlanan haklar mutlak olmayıp bunlara bir takım kısıtlamalar getirilebilir. Bir sözleşmecî devlet, savaş yada ulusun yaşamını tehdit eden başka bir olağanüstü durumda, uluslararası hukuktan doğan diğer yükümlülüklerine aykırı olmamak koşuluyla ve durumun zorunluluklarının kesin olarak gerektirdiği ölçüde, sözleşme ile üstlendiği yükümlülükleri azaltan tedbirler alabilmektedir. Sözleşme hak ve özgürlükler için düzenleme yaptığı maddelerin her birinde önce hak ve özgürlükleri belirtmekte, daha sonra ise kısıtlama için dayanak oluşturabilecek temelleri ortaya koymaktadır. Buna göre, temel hak ve özgürlükler, hem öz hem de biçim yönünden, niteliklerine göre, ulusal güvenliğin sağlanması, ülkenin ekonomik çıkarlarının , kamu sağlığının, genel ahlakın, başkalarının hak ve özgürlüklerinin, ya da kamu düzeninin korunması, suçluluğun önlenmesi gibi nedenlerle, kanuni dayanağının bulunması ve demokratik toplumda zorunlu önlemler niteliğinde olması koşulu ile kısıtlanabilmektedir¹³⁶.

2.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin İç Hukuktaki Yeri

Uluslararası hukukta sözleşmelerin iç hukuklardaki yeri konusunda ikili bir ayrım yapılmaktadır. Devletlerin mutlak egemenliğinden ayrılan düalist görüşe göre, uluslararası hukuk ile devletlerin iç hukukları birbirlerinden ayrı iki hukuk düzenini oluşturmaktadırlar. Bu kuramda, devlet tarafından imzalanan sözleşmenin iç hukukta geçerli olabilmesi için kanuni bir düzenleme ile iç hukukta etkili hale getirilmesi gerekmektedir. Düalist kurama karşılık monist kuramda ise, sözleşmenin devlet tarafında onaylanması ile iç hukukta etkili

hale gelmesi için yeterli olmaktadır. Monist kuramı savunanlardan bazıları sözleşme hükümlerine iç hukuka oranla üstünlük tanımaktadırlar¹³⁷.

¹³⁶ Gölcüklü, Gözübüyük, a. g. e, s. 13

¹³⁷ Viliger, Mark E. Handbouch der Europäischen Menschenrechtskonvention, Zürich 1993, S. 33 vd., Aktaran, Şeref Ünal, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Avrupa İnsan Hakları Komisyonu Ve Divan Kararları Işığında Sözleşme Hükümlerinin Açıklanması Ve Yorumu, (TBMM Kültür Sanat Ve Yayın Kurulu Yayınları, 1995, Ankara), s. 96

AIHS'nin kendine özgü niteliği, uluslararası sözleşmeler ile iç hukuk arasındaki ilişkileri açıklayan yukarıdaki kuramlar ile yeterince kavranamamasıdır¹³⁸. Sözleşmenin kendine özgü niteliği, öncelikle sözleşmecî devletlerin linci madde uyarınca Sözleşmede tanımlanan hak ve hürriyetleri tanıma yükümlülüklerinden kaynaklanmakta, Sözleşme iç hukuka aktarılmamış olsa bile Sözleşme organlarının devletleri Sözleşme hükümlerine uyup uymadıkları konusunda denetleyebilmektedirler. Devletler Sözleşmeyi onaylamakla klasik uluslararası antlaşmalardan farklı olarak "karşılıklılık" ilkesine dayanmayan, insan hakları ve hukukun üstünlüğüne dayalı Avrupa ortak kamu hukuku kurma amaçlı yeni bir hukukla bağlanmışlardır¹³⁹.

Sözleşmeyi onaylayan devletlerin üstlendiği en önemli yükümlülük, ülkesinde yaşayan bireylere belli bir takım hak ve özgürlükleri tanımadır. Sözleşme ile sağlanan hak ve özgürlükler ihlal edildiğinde bireylere bundan sorumlu olan devletlere karşı bireysel başvuru olanağı sağlanmıştır¹⁴⁰. Sözleşmenin iç hukuka aktarılmış olup olmadığına bakılmaksızın bireyler ve bireyler ile ilgili işlemler yapan kuruluşlar sözleşmeyi dikkate alabileceklerdir. Bu bakımdan sözleşmecî devletler, vatandaşlarının sözleşme ile sağlanan hak ve özgürlüklere sahip olup olmadıklarını araştırmak zorundadırlar. Bu amaçla sözleşmeyi onaylayan devletler kendi iç hukuklarını sözleşmeye uygun olarak düzenleme çabası içerisinde girmektedirler¹⁴¹.

Sonuç olarak vergi mükelleflerine haklar sağlayan sözleşme hükümlerinin sözleşmecî devletler tarafından ihlal edilmesi durumunda, hak ve özgürlüğü ihlal edilen vergi mükellefi sözleşmenin iç hukuka aktarılıp aktarılmadığına bakmaksızın bireysel başvuru hakkını kullanabilmektedir.

2. 3. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Yaptırım Mekanizmaları

¹³⁸ Çavuşoğlu, a. g. e, s. 83

¹³⁹ Çavuşoğlu, a. g. e, s. 83

¹⁴⁰ AIHS Madde 13

¹⁴¹ Ünal, a. g. e, s. 96

Sözleşmeyi diğer uluslar arası insan hakları sözleşmelerinden üstün kılan unsur, sözleşmenin sözleşmeci devletler arasında karşılıklılık ilkesine dayanmayan objektif sorumluluklar yaratmasıdır¹⁴². Bundan dolayı Sözleşmenin 19 uncu maddesi, sözleşmeci tarafların, sözleşme ile üstlendikleri taahhütleri yerine getirmelerini güvence altına almaları amacı ile Avrupa İnsan Hakları Komisyonu ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi oluşturulmuştur. Komisyon ve Mahkemenin yapabilecekleri sınırlıdır. Diğer yandan, belirli bir boşluk içerisinde de işlem görmemektedirler¹⁴³.

Sözleşme ile sağlanan hak ve özgürlüklerin ihlal edilmesine karşı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesini yer almaktadır. 11 inci protokolle yapılan değişikliğe kadar diğer gözetim organı olarak Avrupa İnsan Hakları Komisyonu da bulunmasına rağmen 1 kasım 1998 tarihinden itibaren Sözleşmenin denetimini Mahkeme gerçekleştirmektedir.

Mahkeme, sözleşmeci taraf devletlerin, Sözleşme ve Protokol hükümlerinin bir başka sözleşmeci taraf devletçe ihlal edildiğine¹⁴⁴ ve Sözleşme ve protokollerde yer alan hakların bir sözleşmeci devlet tarafından ihlal edildiğine ilişkin bireyler, hükümet dışı örgütler ve birey topluluklarınca¹⁴⁵ yapılan başvurulara bakmaktadır. Mahkemenin çıkan uyuşmazlık konusunda yetkili olup olmadığına Mahkemenin kendisi karar vermektedir¹⁴⁶.

Bireyler, sözleşmede sağlanan hak ve özgürlüklerin sözleşmeci devlet tarafından ihlal edildiğini ileri sürerek Mahkemeye başvurabilir. Sözleşmeci taraf devletler, bireysel başvuru hakkının etkili bir şekilde kullanılmasını her hangi bir biçimde engellememeyi taahhüt etmektedirler¹⁴⁷.

¹⁴² Ireland v. United Kingdom, 18 Ocak 1978, Series A, No. 25, s. 90, Çavuşoğlu, a. g. e, s. 56

¹⁴³ Donna Gornien, David Harris, Leo Zwaak, **Law and Practice of The European Convention on Human Rights and the European Social Charter**, (Strasbourg Cedex, Council of Europe Publishing, 1996), s.31

¹⁴⁴ AİHS 11 inci Protokolde Değişik Madde 33

¹⁴⁵ AİHS 11 inci Protokolde Değişik Madde 34

¹⁴⁶ AİHS 11 inci Protokolde Değişik Madde 32 (2)

¹⁴⁷ AİHS 11 inci Protokolde Değişik Madde 34

Bireylerin, vergileme ile ilgili olarak da vergi mükelleflerinin Mahkemeye başvurabilmeleri için sadece uluslar arası hukukun genellikle tanınmış kurallarına göre iç hukuktaki bütün başvuru yollarının tüketilmiş olması ve ihlalin yapıldığı iddia edilen konu hakkında son kararın verilmesinden itibaren altı ay içerisinde yapmış oldukları başvuruları kabul edilmektedir¹⁴⁸.

Mahkeme vergi mükelleflerinin bireysel başvuru hakkına ilişkin hükümlere göre sundukları dilekçelerin imzasız olmaları, komisyon tarafından daha önce incelenmiş bulunan bir konuyla aynı içeriğe sahip olmaları veya başka bir uluslar arası soruşturma veya uzlaşma merciine sunulmuş bulunan ve konuyla ilgili yeni bilgi içermemesi durumunda incelemeye devam etmez¹⁴⁹. Mahkeme aynı zamanda, bireysel başvuru hakkına dayanarak verilen dilekçenin, sözleşme hükümlerine girmediğine, açıkça dayanaksız olduğunu ve dilekçe hakkının kötüye kullanıldığını düşünürse söz konusu dilekçenin kabuledilemez olduğunu beyan eder¹⁵⁰. Mahkeme yukarıdaki nedenlere dayanarak kabuledilemez olduğunu düşündüğü bir başvuruyu reddeder. Yargılamanın her hangi bir aşamasında da aynı kararı verebilir¹⁵¹.

Mahkeme, başvuru hakkı çerçevesinde verilen dilekçeyi kabul ettiğinde, olayları saptamak amacıyla, tarafların temsilcileri ile birlikte dilekçeyi incelemeyi, soruşturmaya gereksinim olan durumların söz konusu olması durumunda ilgili devletlerin gerekli kolaylıkları göstereceği bir soruşturma yapmayı üstlenir. Bunun yanı sıra Mahkeme, taraflar arasındaki uyuşmazlığı dostane bir şekilde çözümlmek için gerekli olan çalışmaları da yapar. Bu çalışmalar gizlilik içerisinde yapılmaktadır¹⁵². Dostane çözüme varılması halinde Mahkeme, olayların kısa bir özeti ile ulaşılan sonucu kapsayan kararlar davayı düşürmektedir¹⁵³.

Mahkeme, davanın herhangi bir aşamasında, başvuru hakkının dilekçesini izleme niyetinde olmaması, sorunun çözümlenmiş olması, Mahkemenin tespit ettiği başka bir nedenle

¹⁴⁸ AİHS 11 inci protokolle Değişik Madde 35 (1)

¹⁴⁹ AİHS 11 inci Protokolde Değişik Madde 35 (2) (a) (b)

¹⁵⁰ AİHS 11 inci Protokolde Değişik Madde 35 (3)

¹⁵¹ AİHS 11 inci Protokolde Değişik Madde 35 (4)

¹⁵² AİHS 11 inci Protokolde Değişik Madde 38 (1) (a) (b)

¹⁵³ AİHS 11 inci Protokolde Değişik madde 39

başvuruyu daha fazla incelemeye gerek kalmaması nedenlerinin var olması halinde başvuruyu düşürebilir. Ancak Mahkeme, başvurunun canlandırılmasını gerektiren koşulların bulunduğunu kabul ettiği durumlarda, bir başvuruyu canlandırabilir¹⁵⁴.

Mahkeme, Sözleşmenin veya Protokollerin ihlal edildiğini tespit ederse, ve ilgili Sözleşmeci devletin iç hukuku bu ihlali ancak kısmen giderme olanağı veriyorsa, gerekli görürse zarara uğrayan tarafa adil bir karşılık verilmesine hükmedebilir¹⁵⁵.

Mahkemenin vermiş olduğu son kararlara sözleşmeci devletler uymayı taahhüt etmişlerdir. Mahkemenin son kararları Bakanlar Komitesine gönderilir ve Komite bu kararların yerine getirilmesini gözetmektedir¹⁵⁶.

Mahkeme aksine karar vermediği sürece duruşmalar herkese açık yapılmaktadır¹⁵⁷. Sonkararlar ile başvuruların kabuledilebilirliği veya kabuledilemezliği kararları gerekçeli olarak verilmektedir¹⁵⁸.

2.4 Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İle Vergi Mükelleflerine Sağlanan Haklar

2.4.1. Mülkiyet Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi içerisinde ağırlıklı olarak kişi hakları güvence altına alınmış olmasına rağmen, ekonomik bir hak olarak mülkiyet hakkına 1 nolu protokolle Sözleşmenin kapsamı içerisine dahil edilmiş bulunmaktadır¹⁵⁹. Mahkeme Marckx

¹⁵⁴ AIHS 11 inci Protokolle Değişik Madde 37

¹⁵⁵ AIHS 11 inci Protokolle Değişik Madde 41

¹⁵⁶ AIHS 11 inci Protokolle Değişik Madde 46

¹⁵⁷ AIHS 11 inci protokolle Değişik Madde 40

¹⁵⁸ AIHS 11 inci Protokolle Değişik Madde 45

¹⁵⁹ “Her gerçek ve tüzel kişi, maliki olduğu şeyleri barışçıl bir biçimde kullanma hakkına sahiptir. Kamu yararı gerektirmedikçe ve uluslararası hukukun genel ilkeleri ile hukukun aradığı koşullara uyulmadıkça, hiç kimse mülkiyetinden mahrum bırakılamaz.

davasında söz konusu maddenin özü itibariyle mülkiyet hakkının garanti altına aldığını ifade etmiştir¹⁶⁰. Gasus Dossier- und Fördertechnik Gmbh davasında da Mahkeme, mülkiyet kavramının, fiziki mallar, belirli haklar ve mülkiyet hakkı olarak dikkate alınan varlıkları oluşturan faydalarla sınırlı olmaksızın kendi özerk anlamı olduğunu ifade etmiştir¹⁶¹.

Madde ile mülkiyet hakkına getirilen koruma, öteki haklar konusunda olduğu gibidir: önce genel kural konularak tanınan hak gösterilmekte; sonra da genel kurala getirilebilecek olası istisnalar ve bu istisnaların haklılaştırılma koşulları belirlenmektedir¹⁶².

Mahkemeye göre bu madde, birbirinden ayrı üç kuralı içermektedir. İlk olarak genel nitelikteki bir norm olarak mülkiyete saygıyı içermektedir; ikinci norm olarak, mülkiyetten mahrumiyet ile bunun bağlı olduğu koşulları göstermektedir; son olarak ise, taraf devletlere, özellikle, sahip olunan mallardan yararlanma hakkını genel yarara uygun bir şekilde düzenleme yetkisi vermektedir. Bununla birlikte, söz konusu normlar birbirlerinden kopuk ve birbirleri ile ilgisiz değildirler: ikinci ve üçüncü normlar mülkiyet hakkının maruz kalabileceği müdahalelere dair iki özel örneğe ilişkindir. Söz konusu müdahale hallerinin birinci normun ışığında yorumlanması gerekmektedir¹⁶³.

Maddenin Mahkeme tarafından yapılan bu analizinden iki sonuç çıkarılabilmektedir¹⁶⁴. Birincisi, sözleşmeye göre, mülkiyet hakkı mutlak olmayıp genel yarar amacına yönelik bazı kısıtlama yahut sınırlandırmalara konu olabilecektir. İkinci olarak ise, mülkiyete saygı ilkesi, maddenin açıkça izin verdiği özel müdahale şekilleri dışındaki her türlü müdahaleyi yasaklamak suretiyle mülkiyet hakkına genel bir koruma sağlamaktadır.

Ancak yukarıdaki hükümler hiçbir biçimde, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak, vergiler ile diğer harç veya cezaların ödenmesini sağlamak için Devletin gerekli gördüğü kanunları yürürlüğe koyma yetkisini ortadan kaldıramaz.”

¹⁶⁰ Marckx Case 13 Haziran 1979, A. 31, s. 27 P. Van Dijk, G. J. H. Van Hoof, **Theory and Practice of the European Convention on Human Rights** (Third Edition, Kluwer Law International, The Hague-London-Boston, 1998), s. 619

¹⁶¹ 23 Şubat 1995, A. 306-B, s. 46, Dijk, Hoof, a. g. e, s. 620

¹⁶² Gölcüklü, Gözübüyük, a. g. e, s. 321

¹⁶³ Sporrong et Lönnroth Case 23. 9. 1982, A 52 s. 24 & 61, Gölcüklü, Gözübüyük, a. g. e, s. 321

¹⁶⁴ Gölcüklü, Gözübüyük, a. g. e, s. 321, 322

Devlet genel çıkarlarla ilgili olarak mülkiyetin kullanımının kontrolü yada kamu yararı çerçevesinde bireylerin varlıklarından mahrum bırakılmaları sonucunu doğuran devlet tasarrufları için, vergilerin, diğer katkıların ve cezaların ödenmesini güvence altına almak için mülkiyeti kontrol edebilmektedir. Bu marjın sözleşmeci devletlere verginin tipini belirlemek konusunda da serbestlik sağlamaktadır. 1 nolu protokolün Birinci maddesinin ikinci fıkrası, vergi borçları ve diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesi için malların satışı ile bağlantılı olarak mülkiyetin haczini de içermektedir Kaçırılan vergilerin geri alınması yada para cezalarının tahsilinin sağlanması için devlet lehine konan ipotekler gibi mülkiyet hakkına müdahaleyi temsil eden tasarruflar bu konudaki örnekleri oluşturmaktadır¹⁶⁵.

Komisyon ilk zamanlarda verdiği kararlarda vergileme alanında alınan ulusal tedbirler üzerinde herhangi bir sınırlandırmanın olmadığı biçiminde içtihatlar ortaya koymuştur. Vergilemeyi içeren mülkiyet hakkı ile ilgili olarak Komisyon önüne gelen ilk dava, İzlanda'daki artan oranlı bir sermaye vergisi konusundadır. Komisyon, Sermaye Vergisi Kanununun ülke içerisinde parasal ve ekonomik birliği sağlamak amacına ulaşmak olan genel amacını göz önüne alarak, bir kişinin, kamu yararına dayanarak mülkiyet hakkına karışılmasının mülkiyet hakkını güvence altına alan maddenin birinci paragrafına uygun olduğuna karar vermiştir. Komisyon maddenin ikinci paragrafına yalnızca yedek argüman olarak başvurmuştur¹⁶⁶.

Almanya'da (Federal Almanya) 1948 de kabul edilen Yüklerin Eşitlenmesi Kanunu ile varlıklar ve ipoteklerden elde edilen karlar üzerine konan vergiler için Komisyona yapılan başvuruyu değerlendirirken, söz konusu kanunu, savaşın sonunda ortaya çıkan yeni demokratik toplum için gerekli olan ekonomik temellerin yaratılmasına yardımcı olacak parasal ve finansal reformun bir kısmı olarak görmüş ve aynı zamanda bireylerin savaşın sonucu olarak karşı karşıya kaldıkları ekonomik sıkıntıların bölüşülmesi gerektiğini dikkate almıştır¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Başvuru no. 9889/12, Karar 6. 10. 1982, D. R 31 S. 237, Gomien, Harris, Zwaak, a. g. e, s. 322, Dijk, Hoof, a. g. e, s. 641

¹⁶⁶ Başvuru no. 511/59, Y. B. III s. 394, M. Buquicchio-de Boer, **Tax Matters And The European Convention On Human Rights A Survey of Case Law**, (Taxation and Human Rights, Proceedings of a Seminar held in Brussels in 1987 during the 41 st Congress of the International Fiscal Association, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987), s. 60

¹⁶⁷ Başvuru no. 551/59, Y.B. III s. 244 ve Başvuru No. 673/59, Y. B. IV s. 286, Boer, a. g. m, s. 60

Komisyonu gelen diğerk başvuruda, Hollanda'da reforme edilen kilise, eski Emeklilik Kanunu ile vergi konulmasının kendi mülkiyet haklarının ihlali olduğu gerekçesi ile Komisyona gelmiştir. Komisyon, mülkiyet hakkını güvenceye alan maddenin ikinci paragrafına uygun olarak kamu yararının söz konusu olduğu değerlendirmesini yaparak herhangi bir ihlalin olmadığına karar vermiştir¹⁶⁸.

Oysaki Komisyon ilk yıllarda verdiği kararlarda birinci paragrafa dayanır, ikinci paragraf yada ek bir argümana dayanmazdı. Bu dönemlerde Komisyon maddenin ikinci paragrafına sosyal güvenlik katkıları ve vergilerin hesaplanması ile ilgili konuda dayanmıştır. Başvuru sahibi 1960 yılının bir kısmını işsiz geçirdiği için Hollanda'dan işsizlik yardımı almıştır. Yılın diğerk kısmını Belçika'da çalışarak geçirmiştir. Vergi mufettişleri tüm yıl için Hollanda'ya ödemesi gereken sosyal güvenlik katkılarını belirlerken tüm yıl gelirini dikkate almıştır. Başvuru sahibi aynı gelir üzerinden iki defa katkı payı ödemek zorunda kaldığı iddiası ile Komisyona bařvurmuştur¹⁶⁹.

Komisyonun, ilk dönemlerde vermiş olduğu kararlari takip eden kararlariında, dolaylı, dolaysız, özel yada genel vergilerin konulmasının kanuniliğini sınamak için mülkiyet hakkını düzenleyen maddenin ikinci paragrafına dayanmaktadır.

Bundan dolayı Mahkeme, Avusturya şirketi tarafından Avusturya Anayasa Mahkemesinin 1953 tarihli Avusturya Ticaret Kanununun belirli hükümlerini anayasaya aykırı bularak iptal etmesi nedeniyle, iptal kararı tarihinden önceki etkilerini eleştirmiştir. Avusturya Vergi İdaresi Anayasa Mahkemesinin iptal kararı yürürlüğe girmeden önceki mali yıl için vergi mükelleflerinin yükümlölüklerine iptal edilen hükümleri uygulamaya devam etmişlerdir. Ancak yine de Komisyon, maddenin ikinci paragrafına dayanarak mülkiyet hakkının ihlalinin söz konusu olmadığına karar vermiştir¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Başvuru no. 1497/62, Y. B. V. S. 286, Boer, a. g. m, s. 61

¹⁶⁹ Başvuru no. 2248/64, Y.B X s. 170, Boer, a. g. m, s. 61

¹⁷⁰ Başvuru no. 3500/68, Y. B XIV s. 168, Boer, a. g. m, s. 61

Fransa'ya karşı yapılan bir başvuruda Komisyon vergi idaresi lehine yapılan ipoteği, vergi kaçakçılığı ve kesilen cezaların tahsil edilmesini sağlamak ve aynı zamanda mülkiyetin kullanımının meşru kontrolü olarak değerlendirmiştir¹⁷¹.

Avusturya'ya karşı yapılan bir başvuru, yasadışı ilan edilmesine rağmen kaçak mallar için başvuru sahibine gümrük yükümlülüğü şeklinde müeyyide uygulanmasını içermektedir. Başvuru sahibi, cezaların ve yükümlülüklerin toplam etkisinin suçun büyüklüğü ile orantısız bir cezalandırma olduğunu ve bundan dolayı mülkiyetinden yoksun bırakıldığını iddia etmektedir. Komisyon konuyu inceleyerek, Avusturya mevzuatında kaçakçılık konularında diğer devletlerin mevzuatlarına göre daha düşük ceza standartlarının belirlediğini, mahkeme yargıcının da başvuru sahibinin ekonomik koşullarını dikkate alarak maksimum cezalardan daha hafif bir ceza belirlediğini saptayarak mülkiyet hakkı ihlalinin söz konusu olmadığına karar vermiştir¹⁷².

İngiltere'ye karşı yapılan başvuruda, vergi mevzuatının vergi mükellefleri için geriye dönük zarar geriye dönük zarar indirimlerini mal özellikleri içerisinde ayarlaması eleştirilmektedir. Mal ortaklığının amacı, oluşan zararların diğer kaynaklardan elde edilen karlar ile dengelenmesini sağlamaktır. Vergi mevzuatı zarar indirimleri ile ilgili olarak geçmişe dönük etkiler yolu ile vergiden kaçınmanın önlenmesi amaçlanarak oluşturulmuştur. Komisyon vergi mevzuatı yürürlüğe girdiğinde henüz başvuru sahibinin vergi mükellefiyetinin olmadığını belirterek mülkiyet hakkının, ihlalinin söz konusu olmadığına karar vermiştir¹⁷³.

İsveç'e karşı Komisyona yapılan bir başvuruda, başvuran şirket, şirketteki hisselerin satın alınması için kullanılan şirket karları için şirket karları vergisi konularak çalışanların yönetime katılmaları için oluşturulan İsveç Kar Paylaşımı Vergi Kanunu eleştirmektedir. Komisyon, söz konusu verginin bir kamulaştırma olmadığını ve şirketin sahip olduğu malları barışçıl bir şekilde kullanılmasına yapılan müdahalenin, vergilerin ve diğer katkıların ödenmesini güvence altına alma amacı ile haklılaştırıldığına karar vermiştir. Bununla birlikte Komisyon eğer vergi mükellefinin üzerinde aşırı yük söz

¹⁷¹ Başvuru no. 9889/ 82 D. R. 31 s. 237, Boer, a. g. m, s. 61

¹⁷² Başvuru no. 7287/75 D. R. 13 s. 27, Boer, a. g. m, s. 62

¹⁷³ Başvuru no. 8531/79, D. R. 23 s. 203, Boer a. g. m, s. 62

konusu ise yada vergi temel olarak kişinin finansal durumuna müdahale ediyorsa, vergi konulmasının mülkiyet hakkının ters etkilediğini ifade etmiştir. Bununla birlikte devletlere kendi siyasi, ekonomik ve sosyal politikalarını belirlemede geniş bir marjın tanınmıştır. Sonuç olarak Komisyon bu davanın koşullarını dikkate alarak mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir¹⁷⁴.

Bununla birlikte Komisyonun daha yeni olan kararlarında yapmış olduğu yorumlar daha geniş bir korumaya doğru ilerlemektedir. Komisyona göre, bir vergilendirme cetveli maddenin ikinci paragrafına göre, doğru denge ve makul orantılılık ilişkisini de içerecek biçimde, gözden geçirme hakkını kaçırmamaktadır. Vergiler ve diğer katkılar alanında Komisyonun aldığı pozisyon, vergi yada diğer katkıların ortaya çıkması, kişiler üzerinde aşırı yük yaratırsa yada temel olarak kişinin finansal durumuna müdahale olarak algılanırsa Sözleşme hükmü ile sağlanan güvenceleri olumsuz etkimektedir biçimindedir¹⁷⁵. Komisyon vergi mükellefleri için esaslı bir yük yaratan peşin vergilerin indirilmesi sistemini tanımakta, buna rağmen, başvuranın kendi finansal durumunun ağır biçimde zayıflatıldığını kanıtlamadığını düşünmektedir¹⁷⁶.

Değerleme için tanınan marj aynı zamanda, vergi idaresi tarafından vergi yükümlülüklerine uygulanmak için alınan tedbirler içinde sözkonusu olmaktadır. Gassus Dossier-und Fördertechnik davasında¹⁷⁷ Mahkeme, vergi borçlarının tahsil edilmesini sağlanması için, davacı şirkete malın bedelinin tamamen ödenmeyen malların haczi konusu ile ilgilenmektedir. Mevzuata göre davacı şirketin bir başka kişi yada şirkete satmış olduğu malların bedelleri tamamen ödenmediğinde söz konusu malları alıkoyma hakkı bulunmaktadır. Sözleşme organları önündeki işlemlerde davacı şirket, hacze konu olan makineyi bedelinin tamamı ödeninceye kadar mülkiyetini muhafaza kaydı ile sattığını ve üçüncü bir kişinin borçlarından dolayı kendi mülkiyetinden mahrum bırakılamayacağını iddia etmektedir. Hükümet ise alıkoymanın ödemeleri güvence altına alma niyeti ile yapıldığını ve mülkiyeti güvence altına alan Sözleşme hükmüne

¹⁷⁴ Başvuru no. 11036/84, karar tarihi 2. 12. 1985, **Boer**, a. g. m, s. 63

¹⁷⁵ Başvuru No. 13013/87, *Wasa Liv Omsesidigt v. Sweden*, D&R 58 (1988), s. 163 (188), Başvuru No. 15117/89, *Travers ve Diğerleri v. Italy*, D & R 80 (1995), s.5(12), **Dijk, Hoof**, a. g. e, s. 641

¹⁷⁶ Başvuru No. 15117/89, *Travers ve Diğerleri v. Italy*, D & R 80 (1995), s. 5, **Dijk, Hoof**, a. g. e, s. 641

¹⁷⁷ *Gassus Dossier-und Fördertechnik GmbH v. The Netherlands*, 23. 2. 1995 Series A No. 306-13, **Francis G. Jacobs, Robin C. A. White, The European Convention on Human Rights**, (New York, Oxford University Press, 1996), s. 248

göre mülkiyeti ifade etmediğini iddia etmektedir. Mahkeme, şirketin sahip olduğu mal üzerindeki hakkının mülkiyet hakkı yada ayni hakların güvenliği hakkı olup olması arasında bir farklılık olduğunu düşünmemektedir. Sahip olunan görüş ne olursa olsun yine de mülkiyet hakkının barışçıl kullanımına bir müdahalenin varlığı söz konusudur.

Henrich davasında¹⁷⁸ Mahkeme, devletin vergi kaçacağını önlemek amacıyla, kamu yararı kavramının içeriğini belirlemek için geniş bir değerlendirme marjına sahip olduğunu tekrarlamaktadır. Bununla birlikte, usule ilişkin sağlanacak güvenceler ile mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin orantılı ve keyfilikten uzak olması gerekmektedir. Mahkeme bu davada davacı üzerindeki yükün aşırı olduğunu ve sözleşmenin mülkiyet hakkını güvence altına aldığı hükmün ihlal edildiğine karar vermiştir. Davada, yerel yetkililer tarafından belirli bir zaman dilimi içerisindeki işlemlerle vergi idaresine tanınan ön satın alma hakkı kullanılarak varlığın bir kısmı satın alınmıştır. Ön alım hakkı varlığın satış fiyatı piyasa fiyatlarının altında olduğunda vergilerin ödenmesini güvence altına almak ve vergi kaçacağını önlemek için vergi idarelerine sağlanan bir hak olmaktadır. Mahkeme ilk olarak ön alım hakkını değerlendirerek, bu davada kamu yararı kavramının gerektiği kadar geniş olduğunu tekrarlayarak, vergi kaybının önlenmesi amacının kamu yararı için yeterli hukuki temel oluşturduğunu ifade etmiştir. Mahkeme aynı dava içerisinde, ön alımla ilgili işlemlerin doğruluğuna kolaylıkla uygulanacak biçimde, müdahalenin orantılılık ve doğru yargılama hakkına da bağlı olarak kanuniliğine işaret etmektedir. Kanunilikle ilgili olarak Mahkeme, ön alım hakkının devletin egemenliklerine uygun olduğunda, aynı uygunluğun takdir yetkisinin kullanıldığı yerde de geçerli olduğunu ifade etmektedir. Mahkeme, davada ön alım hakkının keyfi, seçimlik, zor sezilebilir ve temel usul güvencelerini sağlamaya çalışmadığını; ön alım kararının tarafların eşitliği ilkesine uygun olarak karşı işlemlerin bulunmadığı, fiyatın piyasa fiyatının altında tespit edildiğine ilişkin yetkin kanıtların bulunmadığını tespit ederek mülkiyet hakkını güvenceye alan Sözleşme hükmünün ihlal edildiğine karar vermiştir.

¹⁷⁸ Hentrich v. France 22. 9. 1994 series A, No. 296-A (1994) 18 ECRR 4440, Jacops, White, a. g. e, s. 253

Vergileme alanında sözleşmecî devletlere tanınan takdir marjı muhtemelen başka bir alanda bulunmamaktadır. Vergilerin tahsil edilmesi mülkiyet hakkını güvence altına alan hükmün ihlali olmasına rağmen vergi idaresinin söz konusu tahsillere ilişkin tasarrufları haklılaştırılabilmektedir¹⁷⁹. Geniş marj ulusal yetkililerin vergi koyma, ceza koyma ve zorunlu sosyal sigorta katkılarını belirleme konusundaki yetkilerine de dokunulmamasını sağlamaktadır. Ancak söz konusu yetki başka bir amaç için de kullanılamayacaktır.

Vergilemeyi içeren ve Komisyon tarafından ihlalin olmadığına ilişkin kararlarla sonuçlanan başka başvurular da söz konusudur. İngiltere'ye karşı yapılan başvuruda¹⁸⁰, vergiden kaçınmayı önlemek için Finansman Kanununa (Finance Act) konulan hükümlerin eleştirilmesi ve İsveç'e karşı yapılan başvuruda¹⁸¹, sigorta şirketlerinin varlıkları üzerine konan vergiye yapılan eleştiriler de başarısızlıkla sonuçlanmıştır.

2.4.2. Doğru Yargılanma Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6 ncı maddesi “doğru yargılanma” hakkını içermektedir¹⁸².

¹⁷⁹ Başvuru no. 11089/84, D G D W Lindsay v. United Kingdom, 11 Kasım 1986, (1986) 49 DR 181, Jacobs, White, a. g. e, s. 258

¹⁸⁰ Başvuru no. 85/79, A, B; C; ve D, United Kingdom, 10. 5. 1981 (1981) 23 DR 303

¹⁸¹ Başvuru no. 13013/87, Wasa Liv Ömsesidialt Försökringsbolaget Valands Pensionsstiftelse ve Diğerleri v. Sweden, 14 Aralık 1988, (1988) 58 DR 163

¹⁸² “1- Herkes, kişisel hak ve yükümlülükleri ile hakkındaki bir suç isnadının karar bağlanmasında, hukuken kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından, makul bir sürede, doğru ve aleni olarak yargılanma hakkına sahiptir. Kara aleni olarak açıklanır. Ancak duruşmayı izleyenler ve basın mensupları, çocuk ve gençlerin menfaatlerini veya tarafların özel yaşamlarını korumanın gerektirmesi halinde, ve adaletin zarar göreceği özel hallerde mahkemenin kesinlikle gerekli olduğuna inandığı ölçüde, demokratik bir toplumdaki genel ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik amacıyla duruşmanın tamamından veya bir bölümünden çıkarılabilir.

2- Hakkında suç isnadı bulunan bir kimse, hukuka göre suçlu olduğu kanıtlanıncaya kadar masum sayılır.

3- Hakkında suç isnadı bulunan bir kimse asgari şu haklara sahiptir:

- kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebepleri hakkında anlayabileceği dilde ve ayrıntılı olarak derhal bilgilendirilme;
- savunmasını hazırlamak için yeterli zamana ve kolaylıklara sahip olma;
- kendisini bizzat veya seçeceği bir avukat aracılığıyla savunma; avukata ödeme yapabilmek için yeterli imkanı yoksa ve adaletin yararı gerekiyorsa ücretsiz hukuki yardım alma;
- aleyhine olan tanıkları sorguya çekme ve sorguya çektilerini; lehine olan tanıkların aleyhine olan tanıklarla aynı şartlarda hazır bulunmalarını ve sorguya çekilmelerini sağlama;

Mahkemeye göre, 6 ncı madde, demokratik toplumların temel unsurlarından olan “hukukun üstünlüğü” ilkesini de içermektedir¹⁸³. 6 ncı maddenin kapsamı içerisine medeni hak ve ödevler ile cezai suç isnadına ilişkin uyumsuzluklar girmektedir. Bununla birlikte 6 ncı madde yalnızca medeni hak ve ödevler ile cezai suç isnadının belirlenmesini değil aynı zamanda doğru yargılamaya ilişkin bir takım güvenceleri de içermektedir.

Bireysel hak ve ödev kavramı ile ilgili uyumsuzluklar esas olarak özel hukuk alanına girmekte iken Mahkeme, kamu hukuku alanına giren bazı hak ve ödevlerin de medeni hak ve ödev kavramı içerisinde değerlendirmektedir. Ulusal hukukun “kamusal” saydığı bir tasarruf, Sözleşmenin denetim organı Mahkeme tarafından 6 ıncı madde bağlamında değerlendirilirken önce, söz konusu tasarruftan doğan hakkın içeriği veya bu tasarrufun sonuçları ele alınarak “kamusal” ya da “özel” niteliklerinin hangisinin ağır bastığı araştırılmakta ve böylece sonuca ulaşılmaktadır¹⁸⁴. Mahkeme, Ringesen davasında¹⁸⁵, bireysel hak ve ödev kavramının, kamu otoritesinin özel hakların kullanımında etkili olmaya çalıştığı, kamu otoritesi ile özel kişiler arasında yada yalnızca özel kişiler arasındaki işlemlerin sonuçlarını içerdiğini ifade etmiştir. Mahkeme Konig davasında¹⁸⁶ bireysel hak ve ödev kavramını belirlemedeki testi tekrarlamış, ancak, bireysel hak ve ödevlerin özel tanımlarının dışında genişliğe sahip olup olmadıkları sorusunu karşılıksız bırakmıştır. Bununla birlikte vergilemeye ilişkin kamu hukuku alanındaki uyumsuzluklar medeni hak ve ödev kavramı içerisinde kabul edilmediğinden 6 ncı maddenin sağladığı güvencelerden yararlanamamaktadır¹⁸⁷. Bununla birlikte Komisyon mülkiyet hakkını bireysel hak olarak gördüğünü defalarca ifade etmiştir¹⁸⁸. Schouten ve Meldrum davasında Mahkemede yargıç tarafından söylenilen ancak resmi olarak bağlayıcı olmayan düşünceye (Obiter Dictum) göre, vergi

e) mahkemede kullanılan dili anlamıyor veya konuşamıyorsa, bir çevirmenden ücretsiz yararlanma

¹⁸³ Golder davası, 23 Kasım 1975, Series A no. 18, Sunday Times 6 kasım 1980, Series A no. 38, Gölcüklü, Gözübüyük, a. g. e, s. 204

¹⁸⁴ Gölcüklü, Gözübüyük, a. g. e, s. 209

¹⁸⁵ Ringesen v. Austria (No. 1) (1977) 1 EHRR 455, Peter van den Broek, “Taxation nad the European Convention on Human Rights”, (ET, Amsterdam, December 1985, IBFD Publication, 1985), s. 345

¹⁸⁶ Konig v. Germany (1978) 2 EHRR 214, Broek, a. g. m, s. 345

¹⁸⁷ Komisyon K X/Avusturya, 8. 7. 1980, noç 8903/80, DR 21, s.246., Van Sydow/ İsveç, 12. 5. 1987, no. 11464/85, DR 53, s. 85. Mahkeme Kararı, Salabiaku/Fransa, 7. 10. 1988 A 141, Gölcüklü, Gözübüyük, a. g. e, s. 211, Gomien, Harris, Zwaak, a. g. e, s. 179

¹⁸⁸ Case of Sporrang and Lönnroth, Commission Report, 8. 10. 1980, Boer, a. g. m, s. 66

mevzuatından doğan, doğası gereği parasal olan ceza ve ödevleri ödeme yükümlülükleri medeni ödev kavramı içerisine girmemektedir¹⁸⁹.

Doğru yargılama hakkının içerdiği koruma yalnızca bireysel hak ve ödevlerle sınırlı değildir. Cezai suç isnadı kavramı açısından, vergi mükelleflerinin özellikle idare tarafından kesilen vergi cezaları ile ilgili olarak doğru yargılama hakkının elde edilebilir olup olmadığı sorusu ortaya çıkmaktadır.

Mahkeme ve komisyon içtihatlarına göre cezai suç isnadı kavramı da iç hukuklardaki tanımlanmasının ötesinde anlamlar içeren otonom bir kavramdır¹⁹⁰. Mahkeme Engel davasında cezai suç isnadı kavramını tanımlamak için “test” ortaya koymaktadır. Eğer suç, ulusal hukuklar tarafından cezai suç olarak sınıflandırılmışsa doğru yargılama hakkı içerisinde yer aldığı konusunda herhangi bir kuşku bulunmamaktadır. Ulusal hukuklarda cezai suç sınıflandırması içerisine girmeyen isnatların da, ceza hukuku içerisine girmemekle birlikte suçun doğası cezai nitelikte ise, yada suç yeteri derecede şiddetli olduğu için ceza öngörülmekte ise doğru yargılama hakkının içerisinde yer alacaktır.

Mahkeme, suçların ulusal hukuktaki sınıflandırılmasını göz önüne alarak, askeri ve cezaevi disiplini ile ilgili olarak, disiplin işlemleri ile cezai işlemler arasındaki farklılığı tanımaktadır. Vergi ile ilgili işlemler ise daha geniş ve daha kamusal alan içerisinde yer almaktadır.

Mahkeme Öztürk davasında, ulusal hukuklardaki düzenleme suçları ile cezai suçların farklılıklarını da tanımaktadır. Almanya’nın olayın 6 ıncı madde kapsamında değil, toplum düzenini ihlal niteliğinde basit bir suç olduğunu iddia etmesine rağmen Mahkeme, bir suçun cürüm, kabahat yada düzeni ihlal suçu olup olmadığının

¹⁸⁹ Schouten ve Meldrum davası, 20 Kasım 1994, A. 304, s. 20-21, Ayrıca Komisyonun vergileme nin 6 ıncı madde kapsamına girmediğine ilişkin diğer kararları; Başvuru no. 2145/64, X v. Belçika, Yearbook VIII (1965), p. 282(310-312); Başvuru no. 1904, 2029, 2094 ve 2217/64, A, B, C ve D v. The Netherlands, Yearbook IX (1966), s. 268 (284); Başvuru no. 9908/82, X v. France, D&R 32 (1983), s. 266 (272), Dijk, Hoof, a. g. e, s. 401

¹⁹⁰ Engel and Others v. Netherlands (No. 1) (1976) 1 EHRR 647, Broek, a. g. m, s. 345

belirlenmesinin sözleşmecî devletlere bırakılmasının sözleşmenin amacı ile bağdaşmadığını ifade etmiştir¹⁹¹.

Mahkeme tarafından Öztürk davasında ortaya konulan görüş dikkate alındığında tüm vergi suçlarının doğru yargılanma hakkı kapsamına alınması gerekmektedir. Mahkeme, küçük para cezaları ve ödenmeme cezalarını istisna tutarak hapis cezası içermeyen suçları her şeye rağmen vazgeçirme ve cezalandırma niyetlerinden dolayı cezai suç isnadı kavramının kapsamı içerisinde bulmaktadır.

Öztürk davasından çıkan sonuçların değerlendirilmesi, vergi mükelleflerinin cezalandırıcı yada caydırıcı unsura konu olduğunda doğru yargılanma hakkı içerisinde sağlanan haklardan yararlanabilmesi gerekmektedir. Yalnızca zararların telafi edilmesi için geç ödemelere faiz ödemesi gibi ölçütlere maruz kalınması 6 ncı madde kapsamı dışında kalmaktadır¹⁹².

Mahkeme, Bendenoun davasında, açık biçimde idari vergi cezalarına Sözleşmenin doğru yargılanma hakkını düzenleyen 6 ncı maddesinin uygulanabileceğini ifade etmiştir¹⁹³. Funke v. France ve Saunders v. U. K davalarında da doğru yargılama hakkı içerisinde sağlanan haklardan olan sessiz kalma hakkına, vergi cezası ve para cezası konulmasına neden olan işlemlerde sahip olduklarını ifade etmiştir¹⁹⁴.

Funke davasında, Fransız gümrük müfettişleri Funke'nin evine bazı belgelere ulaşmak için gittiklerinde, Funke, bankalarla ilgili bazı belgeleri gümrük müfettişlerine vermeyi reddetmiştir. Söz konusu ret eyleminden dolayı hakkında soruşturma açılmış ve Fransız mahkemeleri tarafından, mahkeme ile işbirliği yapmayı kabul etmesi nedeniyle para cezasına çarptırılmıştır. Fransız Gümrük Kodunun 382 nci maddesi ödenmeyen para cezalarının hapis cezalarına çevrilmesine olanak sağlamaktadır.

¹⁹¹ Öztürk v. Germany (1984) 6 EHRR 409, Broek, *a. g. m.*, s. 345,

¹⁹² Boer, *a. g. m.*, s. 346

¹⁹³ Bendenoun v. France, 24 Şubat 1994, Series A, Vol. 284, Gomien, Harris, Zwaak, *a. g. e.*, s. 181

¹⁹⁴ Funke v. France, 25 Şubat 1993, Series A, Vol. 256-A, Stefan N. Frommel, **The Right of Taxpayers to Remain Silent Under the European Convention on Human Rights** (Taxpayers Protection In The European Union, Editors, Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, Kluwer Law International, The Hauge, London, Boston, 1998), s. 82, 83

Mahkeme, gümrüğün gerçekten var olup olmadığını bilmediği ve Funke'de olduğuna inandığı belgeyi vermesi için ikna çalışması yaptığını işaret ettikten sonra, Sözleşmenin 6 ncı maddesine göre bir kimseyi kendi aleyhine kullanılacak kanıtları sağlamak için zorlamanın söz konusu maddenin ihlali olduğuna karar vermiştir.

Mahkeme Bendenoun davasında, başvuru hakkında, ayrıca ceza usulü yürütülmüş olmasına rağmen, idare mahkemeleri önünde devam eden vergi cezasına ilişkin uyuşmazlığın da cezai anlamda suç isnadı olduğuna karar verilmiştir. Fransız hükümeti Bendenoun'a verilen cezanın idari cezaların bütün özelliklerini taşıdığını iddia etmesine rağmen, Mahkeme, özellikle Öztürk davası ve önceki içtihatların ışığında, aksi doğrultuda dört faktöre işaret etmiştir. Mahkeme tarafından 6 ncı madde kapsamı içerisinde cezai suç isnadına denk sayılan bireysel vergi cezalarına karar vermek için dikkate alınan söz konusu olan faktörler şunlardır:

- i) Fransız Genel Vergi Kodunun 1729 uncu maddesi tüm vergi mükelleflerine uygulanmakta ve uymama durumunda vergi cezası kesilebilmesi için kesin bir davranışı gerekli kılmaktadır.
- ii) Cezalar zararların tazmin edilmesi niyeti ile değil, aynı davranışın bir daha gerçekleşmesini önlemek için cezalandırma amacı ile verilmektedir.
- iii) Vergi cezaları genel bir kurala göre hem cezalandırmak hem de caydırıcı olmak amacı ile verilmektedir.
- iv) Kesilen cezalar ödenmediği takdirde hapis cezasına dönüştürülebilmektedir.

Mahkeme sonuç olarak, belirlediği faktörlerin hepsini toplu olarak dikkate aldığı anda doğru yargılama hakkını düzenleyen 6 ncı madde anlamında cezai suç isnadının varlığına karar vermektedir.

Vergi mükellefleri açısından vergileme aşamalarından yalnızca vergi cezaları ile ilgili olan kısım 6 ncı maddenin koruması altına girmektedir. Altıncı maddede vergi mükellefleri için sağlanan doğru yargılanma hakkı, sözleşme metninde belirtilen, kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız mahkeme, uygun zaman içerisinde yargılanma, kamuya açık yargılanma ve yargılanma sonuçlarının ilanı gibi hakların yanı sıra,

silahların eşitliği olarak bilinen usule ilişkin eşitlik¹⁹⁵, yargısal işlemlerin gerekli karşılıklı tarafları içermesi¹⁹⁶, kararların nedenli olması¹⁹⁷, kanıtların etkin bir biçimde sınanması¹⁹⁸, suçlanan kişilerin sessiz kalma ve kendilerine yöneltilen suçlamalara katkıda bulunmama¹⁹⁹ haklarını da sağlamaktadır.

Sözleşmeye taraf olan ülkelerin kendi ulusal vergi mevzuatları ile ilgili olarak doğru yargılama hakkının vergi mükellefleri için elde edilebilirliğine örnek Hollanda verilebilir. Hollanda vergi mevzuatına göre ödenmeyen vergiler otomatik olarak katlanmaktadır. Vergiler katlandıktan sonra vergi müfettişlerinin bu katlanan kısımlarla ilgili olarak vergi mükellefine indirim sağlama yetkileri bulunmaktadır. Yüksek Mahkeme vergilerin arttırılması ve affedilmesi kararlarının cezai suçların belirlenmesi anlamında olduğunu ve vergi mükelleflerin adil yargılanma haklarının bulunduğunu ifade etmiştir²⁰⁰.

2.4.3. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı

Sözleşmenin 14 üncü maddesi²⁰¹ vergi mükelleflerine ayrımcılığa tabi olmama hakkı sağlamaktadır. Ayrımcılık yasağı, aynı yada benzerlik gösteren durum veya koşullar bakımından geçerli bir kavram olduğu için, somut olaya ilişkin koşulların farklılığı halinde bir ayrımla karşılaşılması her zaman mümkündür. Mahkeme tarafından belirtildiği gibi 14 üncü madde bağlamında yasak olan husus ayrımın “objektif ve makul bir nedenden mahrum bulunması”, yani meşru bir amaca yönelik olmaması ve güdülen amaçla kullanılan araç arasında makul bir orantı ilişkisine sahip bulunmamasıdır²⁰².

¹⁹⁵ *Borgers v. Belgium*, 30 Ekim 1991 Seri A, Vol. 214-B, Frommel, a. g. m, s. 82

¹⁹⁶ *Kamanski v. Austria*, 19 Aralık 1989, Seri A. Vol. 168, Frommel, a. g. m, s. 82

¹⁹⁷ *Hiro Balani v. Spain*, 9 Aralık 1994, Seri A. Vol. 303-B, Frommel, a. g. m, s. 82

¹⁹⁸ *Kranka v. Switzerland*, 19 Nisan 1993, Seri A, Vol. 254-B, Frommel, a. g. m, s. 82

¹⁹⁹ *Funke v. France*, 25 Şubat 1993, Series A, Vol. 256-A, Frommel, a. g. m, s. 82

²⁰⁰ *Peter van der Broek*, “Taxation and the European Convention on Human Rights- the Dutch Supreme Court Gives Its View”, (ET, Amsterdam, IBFD, April 1986), s. 107-112

²⁰¹ Bu sözleşmede beyan edilen hak ve özgürlüklerin kullanılması cins, ırk, renk, dil, siyasi veya başka bir inanç, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa mensup olma, mülkiyet, doğum veya başka bir statü gibi her hangi bir nedenle ayrımcılık yapılmaksızın güvence altına alınır.”

²⁰² *Marckx/Beçika*, 13. 6. 1979. A 31, s. 16 & 33, Gölcüklü, Gözübüyük, a. g. e, s. 305

14 üncü madde ile ilgili olarak da Sözleşme vergi mükelleflerine haklar sağlamaktadır. Komisyona gelen bir davada, serbest çalışan bir vergi mükellefinin çalışanlarına ait ödediği sosyal güvenlik katkı paylarını vergilenebilir gelirinden düşebildiği halde kendisine ait sosyal güvenlik kesintilerini düşemediğini ve bundan dolayı da kendisine karşı ayrımcılık yapıldığı iddiası ile komisyona başvurmuştur. Komisyon, mükellefin çalışanları için ödediği katkıların işletme harcaması olduğu ve bundan dolayı da iki harcamanın karşılaştırılabilir durumlar olmaması nedeniyle Sözleşmenin 14 üncü maddesinin uygulanmasının mümkün olmadığını ifade etmiştir. Bu nedenle dilekçe uygunsuz bulunmuş ve mahkemeye gerek olmadığına karar verilmiştir²⁰³.

Ayrımcılık yasağı ile ilgili olarak Komisyona yapılan diğer başvurular: Almanya’da sermaye katkılarını dikkate alan Yüklerin Eşitlenmesi Kanunun; İngiltere’de Arazi Vergisindeki genel oran uygulamasının küçük gelirli yada daha geniş ailelerdeki kişilerle ilgili olarak eşit olmayan bir uygulama olarak iddia edilmesi, Avusturya’da bağımsız çalışanlarla bir yere bağlı olarak çalışanlarının gelirlerinin vergilendirilmesi, Avusturya’da işverenlerden yer altı demiryollarının kuruluşunun finanse edilmesi için istenen katkılar, Lüksemburg’da bar bekçileri ve barda servis yapan bayanlar için yerel düzeyde konulan yıllık vergi ödeme yükümlülüğü örnekleri söz konusudur²⁰⁴.

Bütün bu konularda Komisyonun görüşü olarak farklı sınıflardaki kimselerin farklı vergilendirilmeleri için yeterli nedenin bulunmakta olduğuna ilişkindir. Metro vergisi davasında Komisyon ayrımcılık iddiasına karşılık olarak, “Ayrımcılık konusunun bundan dolayı yalnızca genel vergiler konusunda ortaya çıkabileceğinden, İşverenlere konulan vergi kendiliğinden ayrımcı olamaz İşveren grubu açıkça nüfusun kalan kesiminden açıkça farklı bir grubu oluşturmaktadır.” ifadesinde bulunmuştur.

Komisyona göre, vergi mevzuatı içerisinde, kaçınılmaz olarak, nüfusun çeşitli sınıfları arasında farklılık yapılmaktadır. Ayrımcılık konusunun ortaya çıkması için,

²⁰³ X v. United Kingdom (1984) 7 EHRR 135, Broek Taxation and the European on Human Rights, a. g. m, s. 344

²⁰⁴ Başvuru No. 5168/71, 6163/73, 6087/73, 9553/81, Boer, a. g. m, s. 63

karşılaştırılabilir grup yada sınıflar üzerinde farklı uygulamaların yapılmakta olması gerekmektedir.

Komisyon gelir vergisi uygulamalarında, hükümetin kendi iç vergi sistemini düzenlenmesinde geniş bir takdir yetkine sahip olması gerektiğini ifade etmektedir.

Komisyon evli çiftler ile evli olmadıkları halde birlikte yaşayan çiftlerin durumlarının aynı olmadığını ve 14 üncü madde anlamında ayrımcılığın söz konusu olmadığını düşünmektedir²⁰⁵.

Darby davasında mahkeme, Sözleşmenin 14 üncü maddesinin 1 nolu protokolün 1 inci maddesi ile birlikte düşünüldüğünde, vergileme alanında ayrımcılığı yasakladığı ifade etmiştir. Mahkeme İsveç'te ikamet eden ancak İsveç kilisesine bağlı olmayan vergi mükellefleri lehine vergi muafiyeti uygulanmasının ayrımcı olduğunu düşünerek, idari gerekliliğin vergi kurallarının farklı uygulanmasını yalnız başına haklılaştıramayacağına karar vermiştir²⁰⁶.

Vergileme alanında ayrımcılık yapılmaması ile ilgili olarak Mahkeme içtihatları sınırlı sayıdadır Mülkiyet hakkı ile ilgili olarak anlatılan Hentrich v. France davası da ayrımcılık yapılmaması ile ilgili davalardan birisidir.

İngiltere ile ilgili bir başvuru da Komisyon, güçsüzlük içerisinde bulunan karısı için ek kişisel indirim hakkı tanıyan mevzuatın, kocası güçsüzlük içerisinde bulunan kadınlar için geçerli olmamasının 14 üncü maddeye aykırı olduğuna karar vermiş ve İngiltere bu konudaki mevzuatında değişikliğe gitmiştir²⁰⁷.

2. 4. 4. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

²⁰⁵ Başvuru No. 11089/84, Boer, a. g. m, s. 64

²⁰⁶ ECHR, 23 Ekim 1990, No. 17/1989/177/233, Gerard Meussen, **Conclusion** (The Principle of Equality in European Taxation, (Ed), Gerard TK Meussen, The Hauge-London-Boston, Kluwer Law International, 1999), s. 172

²⁰⁷ McGregor v. United Kingdom, EcommHR, 1 Temmuz 1998, No. 30548/96, Meussen, a. g. m, s. 173

Sözleşmenin 8 inci maddesi özel hayatın gizliliği hakkını sağlamaktadır²⁰⁸. Maddenin birinci fıkrasında Sözleşme tarafından korumaya alınan hak belirtilirken, ikinci fıkrasında hakkın mutlak olmadığı, sınırlamalara konu olabileceği ve sınırlandırmaların haklılaştırılabileceği temeller belirtilmiştir.

Özel hayatla ilgili olarak vergileme alanında Komisyon ve Mahkeme yeterince içtihat üretme şansı bulamamışlardır. X / Belçika davasında Komisyon, vergi idaresinin, başvuru sahibinden verginin tarh edilmesini tehlikeye düşüren ve aynı zamanda özel hayata müdahaleyi oluşturan, harcamalarının listesini sağlamasını isteme hakkı olduğu ifade etmiştir²⁰⁹.

Vergi idaresi, vergi mükellefinin vergi beyannamesinde uygun miktarda gelirini göstermediğinden, yüklü miktarda sermayeye sahip olduğunu ve sermayesini değerlendirmesi suretiyle elde ettiği gelirleri beyan etmediğinden kuşkulmaktadır. Vergi mükellefini harcamalarını belgeleri ile birlikte listelemekle yükümlü tutabilmektedir. Vergi mükellefi ise vergi idaresinin bu tasarrufunun kendi özel hayatına karışma olduğu gerekçesi ile itirazda bulunmuştur. Komisyon harcamaların listelenmesini özel hayatın ayrıntılarını ortaya çıkarması nedeniyle, özel hayata müdahale olduğunu düşünmüştür. Ancak vergi mükellefinin finansal işlerinin özel hayatı içerisinde olduğunu ortaya koyacak bir ilkenin bulunması olası gözükmemektedir.

Vergi idaresi tarafından özel hayatın gizliliğine karışma olarak görülen tedbirin, maddenin ikinci paragrafında belirtilen haklılaştırma amaçları temelinde kanuna uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

²⁰⁸ 1. Herkes özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir.

2. Bu hakların kullanılmasına ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, suçun ve düzensizliğin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla, hukuka uygun olarak yapılan ve demokratik bir toplumda gerekli bulunan müdahalelerin dışında, kamu makamları tarafından hiçbir müdahale yapılamaz.”

²⁰⁹ Başvuru No. 9804/82, X v. Belgium DR 31 S. 231, Broek, *Taxation and the European on Human Rights*, s. 347

Birinci koşulu dikkate alarak, özel hayatın gizliliği hakkının ihlali Gelir Vergisi Kodunun belirli hükümlerine dayanılarak yapıldığı ortaya konulmaktadır. İkinci koşul açısından ise, Komisyon, mevzuatın amacı ışığında, vergi hilelerinin önlenmesi ve verginin tahsil edilmesinin Belçika'nın ekonomik geleceği açısından gerekli bir tedbir olduğuna karar vermektedir. Üçüncü koşul dikkate alındığında, vergi idaresi tarafından ayrıntıları istenen bilgilerin, başvuranın özel hayatının ayrıntılarını içermesine rağmen makul olmasıdır. Komisyon, bundan dolayı başvuru sahibinin özel hayatına yapılan müdahalenin takip edilen amaçlarla orantılı olduğunu ve bundan dolayı da başvurunun kabul edilebilir olmadığına karar vermiştir.

İsveç'e karşı yapılan bir başvuruda, başvuru sahibi, vergi kurulu tarafından beklenen geliri hakkında, Sosyal Güvenlik Ofisinden bilgi alınması amacıyla vergi kimlik numarasının kullanılmasını eleştirmektedir. Komisyon, vergi mükellefinin itirazında başarılı olması durumunda vergi ödeme yükümlülüğünden tamamen kurtulacağından söz konusu tasarrufun 8 inci madde kapsamına girip girmediği sorusunu karşılıksız bırakarak, başvuru sahibinin mağduriyetinin olmadığını ve dolayısıyla da Sözleşmenin ihlal edilmediğine karar vermiştir²¹⁰.

Fransa'ya karşı yapılan bir başvuruda, başvuru sahibi Komisyon önünde devam eden bir vergi suçu kapsamında evinin aranmasını eleştirmektedir. Fransız Hükümeti başvurunun kabul edilebilirliği ile ilgili gözlemlerini sunması için komisyona davet edilmiştir²¹¹.

Mahkeme özel hayatın gizliliğini güvence altına alan 8 inci maddeyi Avrupa Komisyonu müfettişlerinin Avrupa Birliği rekabet kurallarının ihlaline ilişkin kanıt toplamak için şirket merkezlerinde araştırmalarına da uygulamaktadır²¹².

Bireylerin konutlarında yapılacak araştırmalarla ilgili olarak da az sayıda içtihat bulunmaktadır. Greek davasında²¹³ Komisyon, konut sahibinin izni olmaksızın bir kişinin konutuna girilerek araştırma yapılmasının Konut gizliliğinin ihlali olduğunu

²¹⁰ Başvur No. 10473/83, Karar 11. 12. 1985, Boer, a. g. m, s. 69

²¹¹ Başvuru No. 11429/85, Boer, a. g. m, s. 69

²¹² National Panasonic (UK) Limited v. E.C Commission (1980) 3 EHRR 150, Broek, **Taxation and the European Convention on Human Rights**, s. 347

²¹³ Greek Case, 5 Kasım 1969, Yearbook XII (1969), Dijk, Hoof, a. g. e, s. 485

belirlemiştir. 8 inci madde yalnızca gerçek kişiler değil aynı zamanda kurumlara da güvence sağlamaktadır.

Özel hayatın gizliliğinin diğer bir yönünü iletişim hakkı oluşturmaktadır. Vergi idaresi tarafından vergi mükellefinin iletişimi kontrol altında tutularak vergi mükellefi ile ilgili tasarruflarda bulunulması, özel hayatın gizliliğine yapılmış bir müdahale sayılmaktadır. Mahkeme Klass/Almanya davasında telefon haberleşmesinin kayda alınmasını söz konusu hakka müdahale olarak değerlendirmiştir²¹⁴.

Kruslin ve Huving davası, Bay Krusline karşı silah hırsızlığına kalkışmak ve telefon konuşmaları ile cinayete teşvik etmek nedenleriyle açılan davalarda kullanılan delillerin bir kısmı ile ilgilidir. Bay Huving'in vergi hilesi yaptığına inanılarak telefon konuşmaları dinlenilerek kaydedilmiş ve bu kaydedilen telefon konuşmaları yukarıda belirtilen suçlamaları desteklemek için delil olarak kullanılmıştır. Mahkeme, 8 (2) ye göre kanun kavramını özü ile anlamakta ve sonuç olarak yazılı ve yazılı olmayan Fransız hukukuna ve demokratik devletteki hukukun üstünlüğü kavramına dayanarak Sözleşmenin özel hayatın gizliliğini güvence altına alan maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir²¹⁵.

Özet olarak, bireylerin iletişimlerinin araştırılması yada müsadere edilmesi, izinleri olmaksızın ikametgahlarına girilmesi özel hayatın gizliliği hakkının ihlali olmaktadır. Yapılan ihlalin maddenin ikinci paragrafında belirtilen nedenlere dayanılarak haklılaştırılması gerekmektedir.

İlk haklılaştırma nedeni olan “hukuka uygunluk” Mahkeme tarafından iç hukuka uygun olarak alınan tedbirler olarak yorumlanmaktadır²¹⁶. Yani, ihlalin koşullarını tam olarak belirleyen bir kanunun bulunması gerekmektedir²¹⁷.

²¹⁴ Klass and Others v. Germany (1978) 2 EHRR 214, Broek, *Taxation and the European on Human Rights*, s. 347

²¹⁵ Kruslin Davası, 24 Nisan 1990, Series A no. 176-A, s. 20-25, Huving Davası, 24 Nisan 1990, Series A no. 176-B, s. 26-35, Gomien, Harris, Zwaak, a. g. e, s. 237

²¹⁶ Handyside v. United Kingdom (1976). Series A. No. 24 Paragraf 48, Broek, *Taxation and the European on Human Rights*, s. 347

²¹⁷ Sunday Times v. United Kingdom (1980) EHRR 245, Broek, *Taxation and the European on Human Rights*, a. g. m, s. 348

Hakkın ihlali Avrupa hukuk sistemi içerisinde normal olarak var olduğunda iç hukuka uygunluk söz konusu değilse, ihlale ilişkin açılan dava ulusal mahkemeler tarafından çözümlenmektedir. Bundan dolayı en önemli sorun, ihlalin var olduğunun ne derece kesin olduğudur. Kesinlik gerekliliği kanun tarafından makul sayılan biçimde ve ihlalin hangi koşullarda yapılacağı kanunla önceden belirlendiğinde, söz konusu kanuni sınırlar içerisinde idarecilerin takdir yetkileri bulunmaktadır.

İkinci gereklilik, yapılan ihlalin demokratik bir toplumda ülkenin ekonomik geleceği için gerekli olmasıdır. Bu gereklilik ilk olarak alınan tedbirin ülkenin ekonomik amaçlarını takip etmesi ile ilgili olması, ikinci olarak ise, takip edilen amaçla bireysel haklar arasında makul bir dengenin kurulmasını gerektirmektedir²¹⁸.

Kamu yararı ile bireysel haklar arasındaki denge gerekliliği, hem mevzuat hem de bireysel tedbirler içerisinde var olmalıdır. Bundan dolayı Komisyon, X/Belçika davasında, Belçika açısından vergi hilesinin önlenmesi ve vergilerin tahsilinin sağlanmasının ülkenin ekonomik refahı için gerekli olduğunu belirlemesinin yanı sıra, alınan tedbirin haklılaştırılması için vergi mükellefinin bireysel koşullarını da dikkatle sınamıştır.

2. 4. 5. Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü Hakkı

Sözleşmenin 9 uncu maddesi²¹⁹, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü kelimeleri güvence altına alınan “değer” esasında bir bütün olarak bireyin her türlü kanaat, inanç, görüş, felsefi öğreti vb. gibi fikir ve düşün dünyasında, kişinin iç alanında yer alan kanısıdır²²⁰.

²¹⁸ Klass v. Germany, Paragraf 59, Broek, Taxation and the European on Human Rights, a. g. m, s. 348

²¹⁹ i) Herkes düşünce, din ve vicdan özgürlüğü hakkına sahiptir. Bu hak, din veya inancını değiştirme özgürlüğünü, din veya inancını tek başına veya topluluk halinde, aleni ve gizli olarak ibadet etme, öğretme, uygulama ve gereklerini yerine getirme şeklinde açığa vurma özgürlüğüne de içerir.

ii) Bir kimsenin din veya inancını açığa vurma özgürlüğü ancak, kamu güvenliği, kamu düzeninin korunması, genel sağlık ve genel ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla, hukukun öngördüğü ve demokratik bir toplumda gerekli sınırlandırmalara tabi tutulabilir.”

²²⁰ Gölcüklü, Gözübüyük, a. g. e, s. 270

Strasbourg organları ve Mahkeme içtihatları koruma altına altıkları hakkın niteliklerini belirlememişlerdir. Bununla birlikte Komisyona göre 9 uncu maddenin koruması altında girmediyi belirlediği konulardan birisi, devletin bireyleri devlet resmi kilisesine zorunlu katkı yapmak konusunda zorlayıp zorlamayacağıdır. Komisyon devletin vergi yada diğer katkılar yolu ile devlet kilisesine mali katkılar yapmak için bireyleri zorlayamayacağı görüşündedir²²¹.

Diğer yanda, Mahkeme aynı konuyu işaret etmekte duraksama göstermektedir. Darby davasında, davacı aslen İngiliz olan Finlandiya vatandaşıdır. 1977 ile 1986 yılları arasında İsveç'te çalışmıştır. 1979-1981 yılları arasında ödemekle yükümlü olduğu yerel bir verginin bir kısmı olarak kilise vergisi ödemek zorunda kalmıştır. Davacı gibi kişiler, İsveç kilisesine üye değillerse söz konusu kilise vergisini indirim hakkına sahiptirler. Bununla birlikte o zaman yürürlükte olan mevzuata göre, İsveç'te ikamet etmediğinden bu indirim hakkından yararlanamamaktadır. Komisyonda davacı, din özgürlüğü hakkının ve 14 üncü madde düzenlenen ayrımcılığa tabi olmama hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir. Komisyon, 9 uncu madde ile birlikte 14 üncü maddesinin de ihlal edildiği biçimindeki görüşünü bildirmiştir. Mahkeme, İsveç vergi mevzuatının ayrımcı etkileri ile ilgili şikayetleri de düşünerek davayı mülkiyet hakkı ve ayrımcılığa tabi olmama hakkı çerçevesinde değerlendirmeyi uygun bulmuştur. Bununla birlikte Mahkeme, davanın koşullarını dikkate alarak söz konusu maddelerde güvence altına alınan hakların ihlal edilmediğine karar vermiştir²²².

Örneğin Komisyon, Hollanda kilisesinin yaşlıların emeklilik sigortası ile ilgili şikayetlerini, mevzuatın kişiye sigortalama yükümlülüğünü zorunlu kılmadığını, vicdani olarak itirazı olanlar için istisnalar sağladığını ifade ederek başvuruyu kabul edilebilir bulmamıştır²²³.

²²¹ Başvuru No. 9781/82, karar 14. 5. 19 84 DR 37 s. 42, başvuru No. 11581/85, Karar 11. 4. 1988, DR 56 s. 166, Gommien, Harris, Zwaak, a. g. e, s. 267

²²² Darby, 23. 10. 1990, Series A 187, s. 13, Paragraf 34-35, Gomien, Harris, Zwaak, a. g. e, 268

²²³ Başvuru No. 1497/62 Y.B. V s.286, Başvuru No. 2065/63, Y.B. VIII s. 266, Boer, a. g. m, s. 69

Pasifist inanışa sahip bir vergi mükellefinin ödediği vergilerin bir kısmının barışçıl amaçlar dışında askeri amaçlar için kullanılmasına karşı yapmış olduğu başvuruyu değerlendirirken Komisyon, 9 uncu maddenin temel olarak kişisel inanışlar ve dini inançları ve ek olarak ibadet ya da adama gibi din ve inanışların uygulama biçimlerinin görünüşü olan eylemleri koruduğunu ifade etmiştir. Bununla birlikte, korunan söz konusu kişisel alanın, her bir inanış tarafından davranış hakkının kamu alanına, örneğin, vergi ödemeyi ve ödediği vergilerin bir kısmının askeri amaçlar için kullanılıyor diye reddeden davranışı koruma altına almamaktadır. Vergi ödeme yükümlülüğü genel olup, hiç kimsenin vicdani etkilerine açık değildir. Verginin tarafsızlığı bu anlamda, hiç kimsenin ödediği verginin hangi konuya harcanacağını belirleme ve etkileme gücüne sahip olmamasıdır. Dahası devletlerin vergilendirme yetkilerine sahip oldukları, sözleşmenin ek protokolün birinci maddesi ile sözleşme tarafından tanınmakta olduğunu ifade ederek 9 uncu maddede koruma altına alınan hakkın ihlal edilmediğine karar vermiştir²²⁴.

Aynı nedene dayanarak Komisyon, iki Hollandalı çiftçinin Tarım kurulu tarafından belirli meblağları ödemekle yükümlü tutulmalarına karşı yapmış oldukları başvuruyu da kabul etmemiştir²²⁵.

Avusturya'ya karşı yapılan bir başvuruda, bireylerin kiliseye karşı belirli bir katkı payı ödeme yükümlülükleri ele alınmıştır. Komisyon, bunun mevzuata dayanılarak konulan bir yükümlülük olmadığını, kilise üyelerinin kiliseye verdikleri bir yetkiden kaynaklandığını belirtmiştir. Komisyona göre, kiliseye bireysel katkı ödeme yükümlülüğü özel hukuku ilgilendirmekte ve bundan dolayı başvuru sahibinin kiliseye karşı adli mahkemelerine başvurması gerekmektedir. Başvuran açısından başvuru yapmasına temel oluşturan nokta, sürekli olarak kilise katkısı ödemesi gerekmesidir. Komisyon bu temele karşılık, bireylerin kiliseden ayrılmak konusunda tamamen serbest olduklarını ve kiliseden ayrılmakla birlikte kilise katkısı ödeme yükümlülüklerinin kalktığını ifade etmiştir. Dinsel faaliyetler için kiliseye vergi ödeme yükümlülüğü, kilise

²²⁴ Başvuru No. 10358/83, DR 37 s. 142, Başvuru No. 10295/83 Karar 14.10. 1983, Başvuru No. 11991/86, Karar 18. 7. 1986, Gomien, Harris, Zwaak, a. g. m, s. 70

²²⁵ Başvuru No. 11262/84, Karar 5. 5. 1986, Boer, a. g. m, s. 70

üyeliğinden ayrılmakla son buluyorsa, söz konusu yükümün varlığı 9 uncu maddenin ihlal edildiği anlamına gelmemektedir²²⁶.

Komisyon, siyasal partilere vergi gelirlerinden yardım yapılmasına karşı yapılan başvuru ile ilgili olarak da benzer bulgulara dayanarak kabul edilebilir bulmamıştır²²⁷.



²²⁶ Başvuru No. 9781/82, DR 37 , Karar 14.. 5. 1984 , Gölcüklü, Gözübüyük, a. g. e, s. 272

²²⁷ Başvuru No. 6850/74 Karar 18. 5. 1976 DR 5 s. 90 (92-93), Gomien, Harris, Zwaak, a. g. e, s. 266

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MÜKELLEFLERİNE TANINAN HAKLAR

1. VERGİ MÜKELLEFLERİNE HAKLAR SAĞLAYAN ANAYASAL İLKELER

1.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Türk vergi hukukunda vergi mükelleflerinin sahip oldukları temel güvence, vergilerin kanuniliği ilkesini sağlayan Anayasa hükümlerinden kaynaklanmaktadır. Anayasanın “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’nindir. Bu yetki devredilemez” hükmünü taşıyan 7 nci maddesi ile “ Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır” hükmünü taşıyan 73 üncü maddenin üçüncü fıkrası ve Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin görev ve yetkilerini düzenleyen 87 nci maddesindeki “ Kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak gelmektedir” hükmünü içeren fıkrası vergilerin kanuniliği ilkesinin Anayasadaki dayanaklarını oluşturmaktadır.

Anayasa hükümlerine göre, Türk Vergi Hukukunda vergiler ancak Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yapılacak kanunlar ile konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Vergi kanunlarının yapılması, değiştirilmesi ve kaldırılması konusunda yasama

organın sahip olduğu yetki yine Anayasada belirlenen iki istisna dışında devredilemez.

1982 Anayasası, 1961 Anayasasından farklı olarak yürütmeyi sadece yasama yetkisine bağlı, ondan türetilen bir görev olarak değil, aynı zamanda bir yetki olarak belirtmiştir. Bu da yürütme organının güçlendirilmiş olması nedenine dayanmaktadır¹. Bu güçlendirmenin sonucu olarak da Anayasanın 73 üncü maddesinin dördüncü fıkrası ile “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” hükmü ile vergilerin kanuniliği ilkesine ilk istisna getirilmiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin ikinci istisnası ise, Anayasanın 167 nci maddesinin ikinci fıkrasındaki “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir” hükmü ile getirilmiştir. Söz konusu iki istisna hükmünün getirilme nedeni, ekonomiye etkin ve çabuk müdahalenin sağlanmasıdır².

Türk vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesi hem Anayasada belirtilen usullerde kanunların yapılmasını gerektiren şekli anlamda, hem de genel, soyut, kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren düzenleyici işlemleri ifade eden maddi kanun anlamında yapılması gerekmektedir. Bunun sonucu olarak da yasama organı biçimsel anlamda kanun ile belli kişi ve gruplara vergi yükleyemez³. Ayrıca verginin kanunla konulması, verginin önemli öğelerinin tamamının söz konusu vergi kanunun ile belirlenmesini gerektirmektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesine ilişkin düzenleme 1961 Anayasası ile aynı olması nedeniyle, Anayasa Mahkemesinin 1961 Anayasasındaki vergilerin kanuniliği

¹ Nami Çağan, *Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi* (Anayasa yargısı), s. 173

² Çağan, *Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi*, a. g. e, s. 174 ve 176

³ Bumin Doğrusöz, *Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi* (XIII. Türkiye maliye Sempozyumuna Sunulan Tebliğ), s. 2

ilkesine ilişkin hükümlerle ilgili, olarak ortaya koyduğu içtihatlar da açıklayıcı olmaktadır. Anayasa Mahkemesi konu ile ilgili kararında⁴, “Anayasa koyucunun, her türlü mali yükümlerin kanunla konulmasını buyururken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması ereğini güttüğünde kuşku yoktur. Kanun koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin yükümlülükleri, matrah, ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküml, bu yönleri dolayısıyla kanunda yeterince çevrelenmemişse, bu kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilir” ifadesi ile konulan vergi kanunun taşıması gereken özelliklerin bir kısmını ortaya koymuştur.

Vergilerin kanuniliği ilkesi ile vergi mükellefleri vergi idaresinin keyfi ve takdiri tasarruflarına karşı koruma sağlamaktadır⁵. İlke, vergilendirme yetkisini kullanan organlara bağlayıcı bir çerçeve çizerken, vergi mükelleflerine de bazı hak ve yükümlülükler vermektedir. Vergilerin kanuna uygun olarak alınmaması durumunda vergi mükellefleri açısından yapılan yanlışlığın düzeltilmesi için idareye yada yargıya başvurma hakkı var olmaktadır⁶.

Vergilerin kanunla konulmasının vergi mükellefi açısından önemi, ödemekle yükümlü tutulacağı verginin yasama organı⁷ tarafından konusunun, matrah ve oranının, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri ve zamanaşımının kanunla belirlenmiş olması güvencesini sağlamakta olmasıdır⁸. Vergi konulurken yasa koyucuya gelir toplama amacını etkin

⁴ AYM, E: 1969/65, K: 1970/16, 24/3/1970, AMKD. S.8, S. 223

⁵ Selim Kaneti, “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri” (İktisat Ve Maliye Dergisi, C. XXXI, S. 1, Nisan 1984), s. 32

⁶ Ahmet Kumrulu, *Vergi İşlemlerinde Hata Ve Düzeltme* (Doktora Tezi (Çoğaltma), Ankara, 1979), s. 32

⁷ Anayasa’nın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” denilerek vergilemenin bir yasama işlemi ile yapılmasını öngörmüştür. Böylece, bu yöndeki kamusal yetkinin kullanılmasında kişiye güvence sağlanmıştır. AYM, E: 1990/18, K: 1991/4, 14/2/1991, AMKD, S: 27, C. 1, s. 149)

⁸ Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır AYM, E: 1989/6, K: 1989/42, 7/12/1989, AMKD, s.405, AYM, E: 1986/20, K: 1987/9, 31/3/1987, AMKD., S. 23, s. 189, 191

biçimde gerçekleştirebilmesi için Anayasa tarafından belirlenen vergi ile ilgili kurallara bağlı kalmak koşulu ile takdir yetkisi de tanınmaktadır⁹.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin sonuçlarından birisi de yürütme organının ilke olarak takdir yetkisine sahip olmamasıdır. Bu anlamda takdir yetkisi, serbestçe karar alma ve hareket etme yetkisi olup yürütmenin, kanunilik ilkesine uyarak kararlarının içeriğini serbestçe belirlemesidir¹⁰. Bununla birlikte yukarıda da ifade edildiği üzere Anayasa'da belirlenen yetki devri koşullarının olması durumunda yürütme organı düzenleme yapabilmektedir. Yürütme organının ilkeleri belirlendikten sonra, uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda düzenleme yapmasına izin verilmesi de yasama organı tarafından yasama yetkisinin kullanılmasından başka bir şeyi ifade etmemektedir¹¹.

Yürütmenin düzenleme yetkisi, idarenin yasallığı ilkesi içerisinde sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki durumundadır. Anayasa'da belirtilen kimi ayrık durumlar dışında yasalarla düzenlenmiş alanda yürütmenin özel hakları etkileyen bir kural koyma yetkisi bulunmamaktadır¹². İdarenin etkin vergi sistemini oluşturabilmesi ve amaçlanan hedeflere ulaşabilmesi için sınırları Anayasaca belirlenen düzenleme yetkisine sahip olması çağın gereği olmaktadır.

Verginin kanunla konulmasının doğal sonucu olarak verginin yine kanunla değiştirilmesi veya kaldırılması gerekir. Bu işlemlerinde de yasama organı tarafından yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlemle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır¹³.

⁹ Yasakoyucu, vergi hukuku alanında yetkisini kullanırken, Anayasa'nın temel ilkelerine ve vergi ile ilgili kurallarına bağlı kalmak koşuluyla, kamu gelirlerinin doğru ve etkin ve verimli biçimde nasıl ve hangi yöntemlerle sağlanacağını takdir yetkisine sahiptir. AYM, E: 1994/46, K: 1994/57, 18/7/1994, AMKD, s. 31, C. 1, s. 378

¹⁰ Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum** (Ankara, Maliye Ve Gümrük bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, 1987), s. 71

¹¹ AYM, E: 1962/198, K: 1962/111 10.12.1962

¹² AYM, E: 1990/29, K: 1991/37, 15.10.1991, S.27, C. 1, s. 620

¹³ Yusuf Karakoç, **Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, (Anayasa Yargısı 13, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları no. 13, 1996), s. 324

Kanun koyucu vergi kanununu yaparken vergiye ilişkin temel unsurları belirledikten sonra, uygulamaya, tekniğe veya uzmanlığa ilişkin konuların düzenlenmesini yürütme organına bırakabilir. Bununla birlikte maddi vergi borcu getirmeyen düzenlemelerin yürütme organınca yapılabileceği yönündeki eğilim, Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak getirilen, müteselsil sorumluların belirlenmesi ve beyannamelerin tasdiki zorunluluğu getirilmesi gibi uygulamalarla ek mali yükümlülük getirilebilmektedir. Böyle yetki devirlerinde kaçınılması, devredilen yetkinin sınırlarının iyi belirlenmesi ve Anayasanın vergi ödevine ilişkin hükmüne uygun olarak bu yetkinin Bakanlar Kuruluna verilmesi daha uygun olacaktır¹⁴.

1.2. Sosyal Hukuk Devleti İlkesi

Vergi mükelleflerine en etkin hukuksal güvencenin sağlanması, vergi idaresince yapılan eylem ve işlemlerin hukuka uygun olması ile olanaklı olmaktadır. Vergileme gibi temel hak ve özgürlüklere çok fazla müdahalenin olduğu bir alanda, söz konusu temel hak ve özgürlüklerin hukuksal güvenceye bağlanması hukuk devleti niteliklerinin var olduğu yerde olanaklıdır.

Anayasa Mahkemesi, “gelir elde etmek amacıyla da olsa, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeler yapılırken hukuk devleti nitelikleri göz ardı edilemez” ifadesi ile hukuk devletinin vergilemedeki önemini ortaya koymaktadır. Vergi cezalarıyla ilgili olarak da kanun koyucunun sahip olduğu yetkiyi kişi yararı kadar kamu yararını da göz önünde bulundurarak, hukuk devletinin sınırları içerisinde kullanması gerekmektedir¹⁵.

Vergilendirme yetkisine sahip olan devletin, vergileme konusundaki gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruması, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayarak ve hukuk devleti ilkelerinden vazgeçememesi ile gerçekleşmektedir. Vergi düzenlemeleri, vergi mükelleflerine ilişkin tüm hak ve

¹⁴ Karakoç, a. g. m. , s. 326

¹⁵ AYM, E: 1990/35, K: 1991/13, 6. 6. 1991., AMKD S. 30 C. 1

özgürlükleri ilgilendirmeleri ve söz konusu hak ve özgürlüklerinden yararlanılmasını tümüyle yada bir bölümüyle olanaksız kılmalarının önlenmesi için hukuk devleti ilkeleri çerçevesinde yapılması ve sonuç olarak söz konusu özgürlüklerin kullanılmasını tümüyle olanaksız kılan vergileme ile ilgili düzenlemelerden kaçınılması gerekmektedir.

Sosyal devlet ilkesi ise, vergi mükellefine doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşamı sürdürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde sürdürme hak ve yetkisini kullanmasını sağlayacak biçimde vergi düzenlemelerinin yapılması konusunda özen gösterilmesini gerektirmektedir.

Hukuk devleti ilkesi vergi mükelleflerine temel hak ve özgürlükler açısından sınırlandırmalara karşı güvenceler sağlarken; sosyal devlet ilkesi ise, sosyal barış ve kişilerin refahlarını ön plana alarak, devlete bir kısım olumlu görevler yüklemektedir¹⁶. Hukuk devleti, vergi adaletinin yatay adalet yönü ile ilgilenirken, sosyal devlet ilkesi ise, gelir, servet, harcama, aile durumu vb. farklı durumlarda olanların ne ölçüde farklı vergilendirilebilecekleri sorunu ile ilgilenmektedir¹⁷.

Yasakoyucunun vergi yasalarını bu ilkelere uygun olarak düzenlemesi gerekir. Anayasa Mahkemesi bir kararında, “Ceza kesme hakkının esasını, adaletle sınırlandırılmış toplumsal yarar düşüncesi oluşturur. Bunun doğal sonucu olarak da, bir düzenlemeye giderken yasa koyucu kamu yararını en az kişi yararı kadar düşünmek durumundadır. Kamu yararının takdiri ise Yasama organının yetkisindedir. Ne var ki yasakoyucu kamu yararı düşüncesiyle eylemlere dilediği miktarda ceza saptayamayacağı gibi, kişinin temel hak ve özgürlüklerini demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olarak sınırlayamaz. Yasakoyucunun ceza saptamadaki yetkisinin sınırını “hukuk devleti ilkesi” oluşturur”¹⁸ gerekçesine dayanarak hukuk devleti ilkesinin vergileme açısından önemini belirlemiştir.

¹⁶ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, a. g. e., s. 190

¹⁷ Karakoç, a. g. m, s. 343

¹⁸ AYM, E: 1990/35, K: 1991/13, 6. 6. 1991, AMKD, S: 30, C. 1

Anayasanın 2 inci maddesindeki sosyal hukuk devleti ilkesinin vergileme alanındaki somut hale dönüşmesi 73 üncü maddenin üçüncü fıkrasındaki “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” hükmü ile gerçekleşmektedir.

Sonuç olarak vergi mükellefi açısından Anayasa’da yer alan sosyal hukuk devleti ilkesi de hem sosyal devlet hem de hukuk devleti içeriğiyle önemli güvenceler sağlamaktadır.

1.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Anayasa’nın 73 üncü maddesi, mali güce göre vergilendirme ilkesini Anayasa’da yer alan sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesi olarak belirlemektedir. Vergi mükellefleri arasında adaletli bir vergilendirmenin sağlanması, mükelleflerin gerçek mali güçlerinin tespit edilerek vergilendirilmesi ile olanaklı olmaktadır. Bunun gerçekleştirilebilmesi için de vergi mükelleflerinin ekonomik durumlarının dikkate alınarak farklı durumda olanların farklı vergilemeye tabi tutulması gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi “hayat standardı” ile ilgili bir kararında¹⁹ mali güce göre vergilendirme ilkesi ile ilgili olarak, “Bu ilke verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlar. Yasa koyucunun vergiyi koyarken yükümlünün ekonomik durumunu göze alacak bir sisteme uyması gerekir. Vergide asıl olan, ödeme gücüdür. Mali güç de ödeme gücünü belirler. Vergilendirmede “hayat standardı esası, ortalama kar haddi, götürü vergi” gibi çeşitli yöntemlerle güvencesi sağlanmaya ve yükümlünün gerçek mali gücüne ulaşılmaya çalışılır.... Hayat standardı esasına göre saptanan tutarın gerçek gelire olabildiğince yaklaştırılabilmesi için yükümlünün belli, bir gelir tutarının karinesi sayılan “yaşam düzeyi” ni başka gelirlerle kanıtlamasına olanak verilmesi gerekir.... Açıklama ve kanıtlama olanağına tam olarak yer vermeyen bu kural “mali güce göre vergi ödeme” ilkesine aykırı düşmektedir.... Öte yandan bir kısım gelirleri açıklama nedeni olarak kabul edip aynı nitelikteki diğer gelirleri açıklama nedeni saymamak “vergide adalet” ilkesine ters düşer.” sonucuna varmıştır.

¹⁹ AYM, E: 1991/7 K: 1991/43., 12.11.1991, AMKD., S. 27, C. 2, s. 654-655

Bununla birlikte yine hayat standardı uygulaması ile ilgili olarak, açıklama nedenleri arasında itiraz konusu olan “üzerinden vergisi ödenen” sözcükleriyle belirtilen gelirlere yer verilmesini “verginin mali güce göre ödenmesi” ve “ vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılım” ilkelerine aykırı olmadığına karar vermiştir²⁰.

Anayasa mahkemesi geçici verginin mali güce göre vergilendirme ilkesini ihlal etmediği sonucuna vardığı diğer bir kararının gerekçesinde, “...Anayasal ilke niteliğini alan kavram , kişi ve kuruluşların ekonomik durumlarına göre vergiye tabi tutulmalarını anlatmaktadır. Bu ilkenin uygulanmasıyla mali gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek, vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı sağlanır. “Mali Güç”, “ödeme gücünün” kaynağı, dayanağı,nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan ve sahip olunan değerler toplamıdır” biçiminde mali güç ilkesini açıklamaktadır²¹.

Anayasa Mahkemesi “hayat standardı esasında, “yaşam standardı düzeyini” başka gelirlerle yeterince açıklamasına izin verilmemesini mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bulmuştur²².

2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MÜKELLEFLERİNİN TEMEL HAKLARI

2.1. Bilgi Alma Hakkı

Vergi mükelleflerinin vergi idaresinin sahip olduğu kapsamlı yetkiye dayanarak yapmış olduğu vergilendirme işlemleri karşısında sahip olduğu güvenceleri kullanabilmesi her şeyden önce bilgi sahibi olmasına bağlıdır.

²⁰ AYM, E: 1996/43 K: 1998/13., 5.5.1998 AMKD S. 34., C. 1

²¹ AYM., E: 1989/6, K:1989/42, 07.11.1989 ,AMKD., S. 25, s.403, 404

²² AYM., E: 1991/7, K: 1991/43, 12. 11. 1991, AMKD, S. 27, C.2, s.654, 655

Vergi mükelleflerinin bilgi alma hakkı vergilemeye kaynak oluşturan kuralların yayınlanması ile başlamaktadır. Vergileme ile ilgili hukuksal sonuçlar doğuran konular hakkında vergi mükellefinin bilgilendirilmesi ve vergi mükellefi tarafından öğrenilmek istenilen konularda vergi idaresi tarafından bilgilendirmeye yönelik açıklamalar da vergi mükellefinin bilgi alma hakkı kapsamı içerisindedir.

2.1.1. Vergilendirmeye İlişkin Kuralların Yayınlanması

Türk Vergi Hukukunda vergi mükelleflerinin vergi hukukunun kaynaklarını oluşturan (kanun, Bakanlar Kurulu Kararı, genel tebliğ, iç genelge, özelge vb.) vergileme ile ilgili kuralların yapılışındaki sürece katılımları sözkonusu olmamaktadır. Hatta vergi kanunlarının yapılma sürecinin tamamına yakını Maliye Bakanlığının elinde bulunmaktadır. Vergileme ile ilgili hazırlık çalışmalarından uzmanlık alanı vergi olan kişilerin bile haberdar olmaları söz konusu olmamaktadır. Bu kişiler ancak vergi kanunları resmi gazetede yayımlandıktan sonra haberdar olmaktadır.²³

Vergi hukukunda anayasadan sonra en önemli kaynak durumunda bulunan vergi kanunlarının Anayasa'nın 89 uncu maddesine göre yasama organınca kabul edildikten sonra yayınlanmaları gerekmektedir. Vergi kanununun yayınlanacağı yere ilişkin hüküm, Anayasa' nın Anayasa Mahkemesinin iptal davası açma süresini düzenleyen 151 inci maddesidir.

Anayasa' nın söz konusu maddesi ile birlikte, 23 Mayıs 1923 tarih ve 1322 sayılı “Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti Neşir ve İlanı ve Meriyet Tarihi Hakkında Kanun”un 5 inci maddesi uyarınca Resmi Gazetede yayımlanmaları gerekir. Vergi kanunlarının Resmi Gazete’ de yayınlanması, varlığı için gerekli bir koşul olmayıp, vatandaşlara duyurulmasını ifade etmektedir. Yasama organı tarafından kabul edilen bir

²³ Erol Çırakman, *Tebliğ Eleştirisi*, (Vergi Hukukundaki Gelişmeler Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1991), s.86

vergi kanunu, hukuken var olmakla birlikte, Resmi Gazete’ de yayımlanmadıkça vatandaşlar için bağlayıcı olamaz²⁴. Dolayısıyla vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının Resmi Gazete’ de yayımlanmalarıyla bilgi sahibi oldukları kabul edilmektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının herhangi bir yıl içerisinde uygulanabilir olduklarını bilebilmeleri için, Bütçe Kanunu’ nun (C) cetvelinde söz konusu kanuna dayanarak vergi ve resimlerin tahsiline izin verildiğinin de bilinmesi gerekmektedir.

Anayasal yetki devri koşullarının var olması durumunda, Bakanlar Kurulunun vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin almış olduğu kararlar, vergi kanunlarının uygulanmasını göstermek için çıkarttığı tüzükler ve Bakanlar Kurulu ya da Maliye Bakanlığınca vergi kanunları ve bunlarla ilgili tüzüklerin uygulanmasını sağlamak için çıkartılan yönetmelikler de Resmi Gazete’ de yayımlanmaktadır. Ancak hangi yönetmeliklerin Resmi Gazete’ de yayınlanacağı kanunla belirtilmektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından vergi kanunların uygulanmasını kolaylaştırmak üzere çıkartılan genel tebliğler de Resmi Gazete’ de yayınlanmaktadır. Bununla birlikte vergi mükelleflerinin talebi üzerine verilen özelgeler (mukteza), Maliye Bakanlığı’nın kendi örgütüne yönelik gönderdiği genelgeler ve genel yazılar, son dönemlerde toplu olarak Maliye Bakanlığınca ve vergi hukuku alanında çalışma yapan araştırmacılar ile vergi ile ilgili dergilerde yayımlanmaya başlanmakla birlikte vergi mükellefleri ve vergi ile uğraşan uzmanlar tarafından kolay ulaşılabilir ve düzenli yayımlanan kaynaklar değildir.

Vergi hukukunun yargısal kaynakları arasında yer alan Anayasa Mahkemesi kararları ile Danıştay “içtihadı birleştirme kararları” Resmi Gazete’ de yayınlanmaktadır. Danıştay dava daireleri ile vergi dava dairelerinin vermiş olduğu kararların tamamı olmamakla birlikte bir bölümü Danıştay Dergisinde ve araştırmacılar tarafından hazırlanan karar derlemelerinde yayımlanmaktadır

²⁴Teziç .a.g.e, s.40

Vergi mükelleflerinin bilgi alma hakkı kanunundaki asıl güçlük vergiye ilişkin hukuksal kuralların tek bir genel vergi kanunu yerine çeşitli kanunlarda ve başka amaçlarla çıkarılan kanunlara serpiştirilen hükümler şeklinde yer almalarıdır²⁵.

Vergi ile uğraşan uzmanlar açısından bile zorluklar taşıyan bu durumda vergi mükelleflerinin vergileme ile ilgili ödevleri yerine getirmelerini kolaylaştırmak ve anlaşılır bilgileri sağlamak için Maliye Bakanlığınca açıklayıcı kılavuz ve rehberler yayımlanmaktadır²⁶.

Maliye Bakanlığınca vergi mükelleflerinin vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirebilmeleri için yapılan yayımlar vergi mükelleflerinin haklarına ilişkin olarak ya da vergi idaresinin vergi mükelleflerine karşı sorumluluklarının neler olduğunun açıklanması biçiminde değildir.

Vergi idaresince vergi mükelleflerini bilgilendirmek amacıyla kurulan “alo maliye” olarak adlandırılan sözlü bilgilendirme hattının da bulunduğunu eklemek gerekmektedir. Bunun yanı sıra özellikle yıllık beyannamelerin verilme zamanlarında vergi daireleri ve denetim kadroları bünyelerinde mükellefler tarafından bilgi edinilebilecek danışma büroları açılmakta ve mükellefler bilgilendirilmeye çalışılmaktadır

2.1.2. Hukuksal Sonuç Doğuran İşlemlerden Vergi Mükellefinin Bilgilendirilmesi

Vergilemeyle ilgili işlemler kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olduğundan vergi idaresince yapılan ve hukuksal sonuçlar doğuran (hüküm ifade eden) işlemler konusunda vergi mükelleflerinin bilgilendirilmesi Vergi Usul Kanun’ unda

²⁵ Kırbaş a.g.e., s.25

²⁶ Her yıl Mart ayındaki beyan dönemi için Gelir Vergisi mükellefleri için yayımlanan beyanname düzenleme kılavuzu, gayri menkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları ile ilgili rehberler, emlak vergisi genel beyan dönemi için yayımlanan rehber vb.

hüküm olmayan durumlar ile vergi yargılamasına ilişkin bildirimler Tebligat Kanunundaki hükümler esas alınarak yapılmakta, bunun dışında esas olarak, Vergi Usul Kanunundaki tebligata ilişkin hükümler uygulanmaktadır.

Vergi mükellefinin vergi idaresi tarafından kendisi ile ilgili olarak yapılan işlemin doğurduğu hukuksal sonuçlar hakkında bilgi sahibi olması, idari ya da yargısal başvuru haklarını kullanabilmesi ya da işlem sonucu yerine getirmesi gereken ödevlerini ve ödevlerin gerekçesini öğrenebilmesi açısından önem taşımaktadır.

İdare açısından tebligatın önemi ilgili vergi mükellefinin yapılan işlem ve doğan hukuki sonuç hakkında bilgi sahibi olması sağlanarak bir idari işlemin tamamlanması sonucunu doğurmasıdır²⁷.

Vergilendirme itibariyle tebligatın amaç ve fonksiyonu hukuki istikrar ve güven göz ardı edilmeksizin bilgilendirme ve belgelendirme sürecinin tamamlanmasıdır.²⁸

Vergi idaresi tarafından vergi mükelleflerini belirli konularda aydınlatmak amacı taşıyan ve herkese hitaben yapılan yazılı yayınlar ile haber niteliğindeki sözlü yayınlar bilgi alma hakkı kapsamında olmakla birlikte tebligat kapsamında değildir.

Tebliğat hükümleri esas alınarak vergi mükelleflerinin bilgilendirilmesinde; “vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin gizliliği”, idari işlemlerin yazılı olması kuralının bir sonucu olarak, işlemin niteliğinin ve aşamasının gösterilmesi bakımından ispat itibariyle sağladığı yarar nedeniyle “yazılılık”, usule uygunluğunu ifade eden “şekle bağlılık” ve tebligatın yani bilgilendirmenin mutlaka yapılmasını içeren “sonuca ulaşma” ilkeleri söz konusudur²⁹.

Vergi Usul Kanununda tebliğe ilişkin ayrıntılı usul hükümleri öngörülmüştür. Vergi Usul Kanununun 21. maddesinde “tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade

²⁷ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (İstanbul, 1982), s. 63

²⁸ Doğan Şenyüz, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, (Bursa, 1995), s. 5

²⁹ Şenyüz, a.g.e, s.15-17

eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe ya da ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.” biçiminde ifade edilmiştir.

Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden belgelerin başında vergi ve ceza ihbarnameleri gelmektedir. İhbarnamelerin içermesi gereken bilgiler V.U.K’ nun 35 inci maddesince sayılmıştır³⁰. Söz konusu maddede sayılmamakla birlikte, ikmalen tarhiyata dayanarak teşkil eden inceleme raporunun da vergi ihbarnamesine eklenmesi gerekmektedir. Vergi inceleme raporuna dayanarak ek tarhiyat yapılması durumunda vergi mükelleflerinin kendi haklarında hangi maddi kanıtlara dayanılarak sonuca ulaşıldığını öğrenebilmeleri, kendilerini savunabilmeleri için bilgi alma haklarının gereğidir³¹.

Kesilen vergi cezalarını ilgililere bildirilmesinde kullanılan ceza ihbarnamelerinde vergi ihbarnamelerine benzer olarak yer alan bilgilerin yanı sıra varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarası, varsa tekerrür ve içtima durumu, vergi cezasının hesabı ve miktarı ve vergi mahkemesinde dava açma süresine ilişkin bilgiler bulunur. Olayın tespitine ilişkin tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ceza ihbarnamesi ile birlikte tebliğ edilir.

Tebliği gereken diğer belgeler ise, yargı kararları üzerine düzenlenen ödeme emirleri, normal olarak düzenlenen ödeme emirleri, ihbarnamelere eklenen taktir komisyonu kararlarının dışında, vergi mükelleflerini savunmasız bırakacak nitelikteki ve mükellef tarafından doğrudan idari işleme konu olmadan hüküm ifade edebilen ve çoğu zaman mükelleflere tek tek tebliğ edilmeyip topyekün ilan suretiyle duyurulması yoluna

³⁰ Vergi ihbarnamesinde ihbarnamenin sıra numarası, ihbarnamenin düzenlenme tarihi, verginin nevi’ i, mükellefin soyadı,adı(Tüzel kişilerde unvanı), mükellefin açık adresi, vergilendirme dönemi, verginin matrahı, verginin hesabı, verginin miktarı, kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re’ sen vergi tarihini gerektiren nedenler, vergi mahkemesinde dava açma süresi ve vergi mahkemesinde dava açma şekli; Taktir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re’ sen taktiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.

³¹, Mükellefin uzlaşma yada dava açma gibi haklarını kullanabilmeleri için taktir komisyonu kararının veya vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin gerekli olması ve bu eksikliğin... basit usulde şekil noksanlığı olarak nitelendirilemeyeceği... Dan 4. D. E: 1997 /1536 K: 1998 / 688., Dan Der. S. 97, s. 279-280, Dan. 7. D E. 1997 / 2709 K.:1998 / 405., Dan Der. S.98, s. 227, ...idari işlemler tesis edildikleri tarihte hukuken var olan geçerli işlem niteliği kazanırlar. Yazılı bildirimin amacı ilgilileri işleminden haberdar etmek ve dava haklarını kullanmalarına olanak sağlamaktır. Dan. 4. D. E: 1997 / 1131 K: 1998 / 567, Dan Der., S. 97, s. 281-282

gidilen; asgari arsa ve arazi değerlerinin taktiri, taktir komisyonunca yapılan defter ve belgelerin ibraz talebi yazılarıdır³².

Bunların yanı sıra düzeltme talebinin reddine ilişkin yazılar, mahsup neticesinde meydana gelen alacak fazlasına ait yazılar, inceleme sırasında bilgi isteyen yazılar, uzlaşma toplantı bildirim yazısı ile toplantı tutanağı, Veraset ve İntikal Vergisinde ikinci ek süre hatırlatma yazısı, izaha davet yazıları, üçüncü defa tekerrür etmesi halinde işyeri kapatma cezasının uygulanacağına dair yazılar hüküm ifade eden ve tebliğ edilmesi gereken yazılardır³³.

Tebliğ gereken yazıların yanında, vergi mükellefinin kendi beyanı üzerine düzenlenen tahakkuk fişi, hüküm doğursa bile vergiyle ilgisi olmayan belgeler ve vergiyle ilgisi bulunsa bile hüküm doğurmayan belgeler tebliğ kapsamına girmemektedir³⁴.

Bazı durumlarda ise, vergi karnesinin tasdik ettirilmesi, kanun hükmü ile tebliğin kanunun yürürlüğüne bağlı olarak yapılmış sayılması³⁵ vergi tefkifatının yapılması Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi vergilerde belirli sürenin dolması ile tebligat yapılmış sayılmaktadır³⁶.

Vergi Usul Kanunu tebliğ edilecek belgelerin dışında tebliğ yapılacak kişiler, tebliğ usulleri, hatalı tebliğler ve tebliğ yerine geçen işlemler ile ilgili kapsamlı hükümlere yer vermektedir.

Tebliğ edilmesi gereken belgelerde esasa etkili bir hatanın bulunması durumunda, yapılan tebligat geçersiz sayılmakta vergi idaresi açısından vergi alacağı doğmamış olmaktadır³⁷. Esasa ilişkin hatalar V.U.K' un 108 inci maddesinde vergiye ilişkin

³² Şenyüz, a.g.e, s. 25

³³ Şenyüz, a. g. e, s. 25-27

³⁴ Şenyüz, a. g. e, s. 28

³⁵ 3986 Sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergilerin İhdası Hakkındaki Kanun 3. Bölüm Madde 8, 4.Bölüm Madde 9

³⁶ Şenyüz, a. g. e. s. 32-35

³⁷ Yasaya uygun şekilde tebliğ edilmeyen vergi borcu ve cezasının tahsili için ödeme emri düzenlenmesi hukuka aykırıdır. Dan. 11. D.). 11. 1998., E: 1997 / 2221 K: 1998 / 3794, Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları Ve Özelgeler (Muktezalar)**, (Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1998), s. 750 , İlan yoluyla tebliği mükellefiyet adresinin bilinmemesi halinde başvurulacak bir tebliğ şekli olup, adreste bulunmadığı

ihbarnamelerde mükellefin adının, verginin nevi' i veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması durumları olarak belirtilmiştir. Böyle bir durumda söz konusu belgenin yeniden düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekir³⁸. Esasa ilişkin hata içeren tebliğe dayanarak verginin istenmesi durumunda vergi mükellefi vergi mahkemesine yapılan tebligatın iptali için dava açabileceği gibi vergi idaresine yapmış olduğu düzeltme talebinin ret kararı üzerine düzeltme şikayet yolunu kullanabilir³⁹.

Tebliğatin geçersiz olmasından dolayı söz konusu vergi alacağının kesinleşmemiş olması nedeniyle vergi ve cezaya karşı tebligat yada ödeme emri safhasında dava açma hakkı bulunmaktadır⁴⁰. Tebligatın V.U.K' da belirtilen usullere uygun yapılmaması durumunda, tebliğ esas itibariyle geçersiz sayılacaktır. Tebliğ usulündeki hata nedeniyle düzeltme yapılamaz⁴¹. Bu nedenle vergi davası açılması gerekmektedir⁴².

Görüldüğü üzere mükellefin hakkında yapılan işlem hakkında tam olarak bilgilendirilmesi, yapılan işlemin hüküm ifade edebilmesi için önem taşımaktadır.

2.1.3. Vergi Mükelleflerinin Özelgeler Yoluyla Bilgilendirilmesi

Vergi Usul Kanunun 413 üncü maddesi ile vergi mükelleflerine kendi vergi durumları ve vergi uygulamalarıyla ilgili olarak açık olmayan ve tereddüde düştükleri konular hakkında Maliye Bakanlığından yada Maliye Bakanlığı' nın bu konuda yetkili kıldığı makamlardan yazılı görüş isteme hakkı tanınmıştır.

usulüne uygun şekilde saptanmadıkça yükümlülere bu yolla yapılacak tebliğ hüküm ifade etmeyeceğinden, tebligatta usulsüzlük nedeniyle kesinleşmeyen kamu alacağının tahsili için ödeme emri düzenlenmesinin mümkün olmadığı hakkında... Dan. 4. D. 21. 02. 1995, E: 1994 / 3621 K: 1995 / 816, (Vergi Sorunları, S. 101, Şubat 1992), s. 145

³⁸ Kırbaş, a. g. e, s.130

³⁹ Yılmaz Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları* (Ankara, Oluş Yayıncılık, 1998) s. 267

⁴⁰ Şükrü Kızılot, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması C. 1* (Savaş Yayınları Ankara 1991) s. 905 D. 7. D T. 9. 4. 1973, E 1971 / 3120, K. 1973 / 1167

⁴¹ Dan. 9.D. E: 1996 / 2853 K. 1997 / 3037., Dan Der. S. 95, s. 584

⁴² Nurettin Eroğlu, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları* (Ankara, Sevinç Matbaası, 1988), s. 130

Maliye Bakanlığı, kanunundaki yetkisini kullanarak 188 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1 Ocak 1989 tarihinden itibaren vergi mükelleflerine talep etmeleri durumunda bilgi vermek üzere defterdarlıkları yetkili kılmıştır.

Söz konusu tebliğe göre, vergi mükellefleri doğrudan Defterdarlıklardan bilgi isteyeceklerdir. Defterdarlıklar mükelleflere; kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve daha önce aynı konudaki bakanlık görüşleri doğrultusunda bilgi vereceklerdir. Defterdarlığın çözümleyemediği konularda konuyla ilgili olarak yaptıkları işlemleri ve kendi görüşlerini mükellef dilekçesi ile birlikte Bakanlığa göndereceklerdir. Vergi mükelleflerinin Defterdarlıkları atlayarak direk olarak Bakanlıktan özelge isteme hakları bulunmamaktadır. Vergi mükellefleri Defterdarlıkların yaptığı açıklamalar ile tatmin olmazlarsa, yine Defterdarlıklar aracılığıyla Bakanlıktan görüş alınmasını isteyebilirler. Bakanlık vergi mükelleflerince talep edilen açıklamaları yine defterdarlıklar aracılığıyla yapmaktadır⁴³.

Vergi mükellefleri açısından özelgelerin bağlayıcılığı bulunmazken, idare açısından yalnızca, vergi mükellefinin özelgeye uygun davranması durumunda vergi cezası kesilmesini gerektiren durumlar söz konusu ise ceza kesilmemesi yönünden bağlayıcılığı söz konusudur. Vergi mükellefleri aynı zamanda vergi idaresince verilen özelgelere karşı dava da açamamaktadırlar⁴⁴.

Mükellefin özelgeye dayanarak işlem yapması durumunda vergi cezasından kurtulabilmesi yalnızca kendi adına almış olduğu özelgeler için söz konusudur. Başka bir mükellefe verilen özelgeye dayanarak işlem yapılması mükellefe vergi cezasından korunma hakkını vermemektedir.

Özelge ile ilgili uygulamalar topluca dikkate alındığında, uygulamanın vergi mükelleflerine yeterli bir bilgi alma hakkı ve dolayısıyla da hukuki güvenlik

⁴³ 188 seri nolu VUK Genel Tebliği (R.G. 20. 12. 1988 / 200259

⁴⁴ ...Bilindiği üzere, idari davaya konu olabilecek işlemler idarenin tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemleridir. Belirli konularda bilgi edinmek için idareye sorulan sorular ve yapılan başvurulara karşılık olarak idarenin verdiği cevap ve açıklamalar, belirli bir hukuki durumu yada olguyu belirlemekle yetinen "icrailik" niteliğinden yoksun işlemlerdir. Bu itibarla bu türden bir işlemin idari davaya konu edinilmesi mümkün değildir. Dan. 7. D. E: 1997 / 2574 K: 1998 / 2036 Dan. Der. S. 98, s. 424-426

sağlamadığı görülmektedir. Vergi idaresinin özelgeleri tam olarak bağlayıcı olmasından kaçınması kendine güvensizliğini göstermesinin yanında, etkin olarak söz konusu yolun kullanılmadığını da göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin doğru bilgilendirilmelerinin sağlanması yoluyla doğru ve etkin vergilemenin sağlanması amacı, özelgenin idare açısından bağlayıcılığının sınırlandırılması, özelgelerin sağlanması için öngörülen sürelerin VUK nun 413 üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki “yetkili makamlar yazı ile istenen izahatı en kısa zamanda cevaplandırmak mecburiyetindedirler” hükmü ile belirsiz olması, aynı konuda verilen özelgeler arasında bile tutarsızlıklar olması⁴⁵ ve vergi mükelleflerinin özelgelerin beklenen amaçlarının dışındaki amaçlarla kullanma istemleriyle zayıflamaktadır⁴⁶.

Özelgeler yoluyla bilgi alma hakkının etkinleştirilmesi için bazı öneriler yapılabilir. Örneğin, vergi mükelleflerinin talep etmeleri durumunda verilen özelgeler, mükellef tarafından anlaşılmasında güçlük çekilen belli vergi sınıfları ile ilgili olarak gruplandırılabilir. Vergi idaresinin mükelleflerin özelgeleri başka amaçlarla kullanımlarını önlemek için özelge taleplerini reddetme hakkı olmalıdır. Özelgelerin bağlayıcılığı yalnızca ceza kesilmemesini önlemekle sınırlı olmamalı vergi asıllarını da içermelidir. Tam bağlayıcılığın sağlanması ve özelgelerin verilmesinin tek bir merkezde uzmanlaşmış kişiler eliyle sağlanmasını da gerektirmektedir. Mükellefler arasında aynılığın sağlanması ve mükellefin vergi idaresine olan güveninin pekişmesi⁴⁷ açısından özelgelerin sağlanması ile ilgili olarak belirli süre yasa ile tespit edilmelidir. Bu durum özelgelerden vergi ile ilgili olan herkesin yararlanabilmeleri için düzenli olarak yayımlanmalarının sağlanması gerekmektedir.

2.2. Vergi İdaresinin Kararlarını Gözden Geçirilmesini İsteme Hakkı

⁴⁵ Lütfi Tanrıkulu, **Özelgeler (Muktezalar) Üzerine...** (Vergi Dünyası, S. 163, Mart 1995), s. 23

⁴⁶ Mükelleflerin, gerçekten kuşkuya düştükleri konularda aydınlanmak amacıyla değil, kendi uygulamalarını idareye onaylatmaya yada doğrulatmaya yada dayanak elde etmeye yönelik olarak özelge isteminde bulunmaları, vergi kanunlarında ve tebliğlerde açıkça düzenlenen konulara ilişkin özelge isteminde bulunmaları gibi amaçlar özelge sistemini zayıflatmaktadır. Tanrıkulu, **a. g. m.**, s. 22

⁴⁷ Mehmet Özbudak, “Vergi idaresinden Yazılı Görüş (Özelge) İsteme “,(Yaklaşım, S. 39, Mart 1996), s. 94

Vergi mükellefleri , vergi idaresi tarafından kendileri ile ilgili olarak alınan kararların gözden geçirilmesini isteme hakkına sahiptirler. Vergi mükelleflerinin vergi idaresi karşısında yargı öncesinde korumasız kalmalarını önlemek, idarenin sahip olduğu kamu gücünü kullanarak hak ve menfaatleri etkilemeden önce bir takım hak ve yetkilerle donatılarak vergi idaresi önünde çıkarlarını koruma olanağı sağlamak için vergi usulüne ilişkin belirli düzenlemelerin olması çağdaş bir uygulamayı göstermektedir⁴⁸.

Vergi mükelleflerine vergi idaresi tarafından verilmiş kararların gözden geçirilmesini isteme hakkının verilmesi, hak ve menfaatlerin ihlal edilmesi durumunda idare önünde savunma yapabilmesine olanağı sağlamaktadır. İdare ile vergi mükellefi arasındaki yakın ilişki, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenerek yargının yükünün azaltılması sonucunu da vermektedir.

Türk vergi hukukunda vergi mükelleflerinin vergi idaresinin vermiş olduğu kararlara karşı idareye başvurabilmeleri vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma ve cezalarda indirim konuları ile ilgili olmaktadır. Pişmanlık ve ıslaha ilişkin düzenleme de vergi mükellefleri açısından idareye başvurma hakkını içermesine rağmen ortada vergi mükellefine ilişkin alınmış bir karar olmaması nedeniyle farklı bir sınıflandırmanın içerisine dahil edilmesi daha uygun olmaktadır. Vergi Usul Kanundaki yasal düzenlemelerin dışında Anayasa tarafından Türk vatandaşlarına tanınan dilekçe hakkını da idareye karşı başvurabilme hakkı içerisinde belirtmek gerekmektedir.

Türk Vergi Mevzuatında idari yola başvurulmadan yargı yoluna gidilmesi olanaklı olmayan tek bir durum söz konusudur. Gümrük vergisi ve resimleri ile ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklarda, 1615 sayılı Gümrük Vergisi Kanunun 78-84 üncü maddelerine göre, gümrük ve resimlere ilişkin uyuşmazlıklarda, gümrük ve resimlerle ilgili olarak yapılan tarhiyata karşı, tahakkuku yapan Gümrük müdürlüğüne, bu müdürlüğün bağlı olduğu Gümrükler Baş Müdürlüğüne yada Gümrükler Genel Müdürlüğüne başvurulmadan mahkemeye gidilmesi olanaksızdır. Dolayısıyla söz

⁴⁸ Zehra Odyakmaz, *İdari Usulden Beklentilerimiz*, (İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslar arası Sempozyumu, T.C Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998), s. 2

konusu vergilerin mükellefi mahkemeye gidebilmek için önce idareye başvurmak zorundadır.

2.2.1. Dilekçe Hakkı

Anayasa'nın 74 üncü maddesi Türk vatandaşlarına, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkını tanımaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrası "kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir" hükmünü getirmektedir.

74 üncü maddenin üçüncü fıkrasındaki dilekçe hakkının kullanımının kanunla düzenleneceği hükmüne dayanarak 3071 sayılı kanun ile düzenleme yapılmıştır⁴⁹. Söz konusu kanuna göre, dilekçenin geçerli olabilmesi için, dilekçe sahibinin adı, soy adı ve imzası ile iş veya ikametgah adresinin bulunması gerekmektedir (Md. 4). Dilekçenin konuyla ilgili olmayan makama gönderilmesi durumunda, dilekçenin ilgili olduğu makama ulaşması gönderilen makam tarafından sağlanmaktadır(Md. 5). Belli konuları ihtiva etmeyen, yargı organlarının görevine giren konularla ilgili olanlar ve 4 üncü maddede belirtilen şartları taşımayan dilekçeler incelememektedir(Md. 6). Dilekçe ile yapılan başvurunun sonucu yada dilekçe ile ilgili olarak yapılmakta olan işlemler dilekçe sahibine en geç iki ay içerisinde bildirilir. Yapılan işlemlerin bildirilmesi durumunda işlemin sonucu da ayrıca dilekçe sahibine bildirilmektedir(Md. 7).

Dilekçe hakkı yalnızca Türk vatandaşlarına tanınmış olduğunun hem Anayasa'da hem de 3071 sayılı kanunda belirtilmiş olmasına rağmen, bu kavramın geniş olarak anlaşılıp, Türkiye'de yaşayan yabancıların da Türk makamlarına ve TBMM'ne dilekçe verebilmesini kabul etmek mümkündür⁵⁰. Bundan dolayı vergi mükelleflerinin tamamının vergi idaresine ve TBMM'ne başvurarak vergileme ile ilgili olarak şikayet

⁴⁹ 10/11/1984 tarih ve 18571 sayılı R.G

⁵⁰ Servet Armağan, **Dilekçe Hakkı ve 1961 Anayasası**, (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 1764/387, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972),s. 170

ve dileklerini bildirebilmeleri ve dilekçelerinin karşılığı olarak da yapılan işlemleri yada sonuçların neler olduğu konusunda bilgilendirilebilme hakları söz konusudur.

2.2.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu, “vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması durumunda” vergi mükelleflerine hatanın düzeltilmesi için başvurabilme hakkı tanımaktadır⁵¹. Vergi idaresi içerisinde yapılan işlemler sırasında hatanın görülmesi ile düzeltme olanaklı iken, vergi idaresi içerisinde hatanın farkına varılamadığı durumlarda vergi mükellefinin de yazılı olarak yaptığı başvuru ile kanunda belirtilen hata türlerinden birisinin olduğu gerekçesi ile düzeltme isteme hakkı bulunmaktadır⁵².

Vergi hatasının düzeltilmesi için başvuru hakkı vergi mükellefinin kendisine tanınmıştır⁵³. Vergi sorumlularının düzeltme isteminde bulunmaları mümkün olmamaktadır. Maliye Bakanlığının konuya ilişkin özelgeleri ve Danıştay’ın eski tarihli

⁵¹ V.U.K’ nun 116-126 ncı maddeleri arasında düzenlenen hükümlere göre yapılmaktadır. V.U.K’nun 117 nci maddesinde hesap hataları; Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasını ifade eden matrah hataları; Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış olması veya yanlış yapılmış olması, matrah hataları ile ilgili belgelerdeki verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması “vergi miktarında hatalar” olarak; Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması “verginin mükerrer olması” olarak sayılmıştır. 118 inci maddede sayılan vergilendirme hataları ise, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması “mükellefin şahsında hata”, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan kimselerden vergi istenmesi veya alınması “mükellefiyette hata”, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması “mevzuda hata” ve aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olması “vergilendirme veya muafiyet döneminde hata” olarak sayılmıştır.

⁵² ...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 124 üncü maddesi uyarınca düzeltme ve şikayet yoluna başvurabilmek için açık bir vergi hatası bulunması gerekmektedir....Yukarıda söz edilen maddelerde tanımlandığı şekilde açık bir vergilendirme veya hesap hatası oluşturmadığı gibi, uyumsuzluğun hukuki bir nitelik taşıması nedeniyle olaya düzeltme hükümlerinin uygulanması da olanaksızdır. Dan. 3. D E: 1996/5948 K:1998/469 Dan. Der. S. 97 s. 240, İdarenin geç işlemesi sonucunda doğan gecikme nedeniyle uygulanan gecikme faizinin düzeltme yolu ile isteminin vergi hatası kapsamına girmediği hakkında., DVDDGK E: 1991/330 K: 1994/197 Dan Der. S. 90 s. 292-295, Tecil faizinin hesabı açık bir vergilendirme veya hesap hatası oluşturmadığından düzeltme hükümlerinin uygulanamayacağı Hk. Dan. 3. D E: 1996/ 5422 K: 1998/1674 Dan Der. S. 98, s. 204

⁵³ Dan. 13. D., 12. 10. 1978 T. Ve E. 1978/2607, K. 1978/2368, Şenay Oto, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, (Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 1996, S. 97), s. 70

kararlarında vergi sorumlularının verginin asıl mükellefi adına hata düzelme ve şikayet başvurusunda bulunma hakkının olmadığı ifade edilmiştir⁵⁴. Ancak Danıştay, muhatabı bulundukları vergide hata bulunduğu iddiasıyla vergi sorumlularının⁵⁵ ve yansıtmalı verginin kanuni dayanağı bulunmaması halinde, mükellef olmayan, ancak vergi yüküne katlanmak zorunda olan kişinin de düzeltme yoluna başvurabileceğine⁵⁶ karar vererek söz konusu haktan mükellef olmayanların da yararlanması hakkını sağlamıştır. Daha yeni kararlarında Danıştay⁵⁷, “Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinin son fıkrasında; Yasanın izleyen maddelerinde geçen “mükellef” anlatımının vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmiştir. Bu nedenle düzeltme ve şikayet yolunun vergiye ilişkin hesaplarda ve vergilemede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenen yada alınan sorumlular tarafından da izlenebileceği açıktır.” Kararıyla ile vergi sorumlularının da düzeltme yolunu kullanabileceklerini ifade etmiştir. Diğer bir kararda da⁵⁸, yukarıdaki davadaki aynı gerekçeye dayanarak “vergi sorumlusu sıfatı ile sehven fazla yatırılan bir vergi için düzeltme başvurusunda bulunulabileceği” ifade edilmiştir.

Düzeltilme isteme hakkının kime ait olduğuna ilişkin ortaya çıkan sorunların çözümlenebilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı yapmış olduğu genel düzenleme ile, her bir vergi mükellefi adına düzeltme yapmanın işlem sayısının arttırması ve zaman kaybına neden olması nedenleriyle, vergi sorumlularının, kendilerinden fazla vergi kesintisi yapılan personelin ad, soyadları ve imzaları bulunan ve iadesi gereken vergi tutarını gösteren bir bordroyu ilgili vergi dairesine bir yazı ekinde vermeleri ve iade edilecek vergi konusunda bir kişiyi mutemet tayin etmeleri durumunda, konuya ilişkin düzeltme taleplerinin kabul edilmesi ve düzeltme işlemlerinin; Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 125 inci maddesine göre toplu olarak yapılmasını uygun görmüştür⁵⁹. Vergi idaresince alınan karar vergi mükelleflerine bir hakkın kullanımının sağlanmasından daha çok pratik faydalar sağlamaya yönelik bir uygulama olmaktadır.

⁵⁴ M.B Muk. 11.10. 1978 Tarih ve 2-211-136 sayılı, Şükrü Kızılot, (?), s. 520, M.G.B.Muk. 22.3.1988 tarih ve 22144-544/19440 sayılı., Danıştay 4. D., Oto, a. g. m, s. 71,

⁵⁵ Dan. 4. D. 23.1.1986 gün ve E:1985/2353, K: 1986/343, Dan. Der. S. 64-65, s. 135

⁵⁶ Dan. 7. D. 29. 4. 1986 gün ve E. 1985/1750, K: 1986/1417, Dan. Der. S.64-65, s. 274

⁵⁷ DVDDGK. E: 1993 / 118, K: 1994 / 195, Dan. Der., S. 90, s. 302,

⁵⁸ DVDDGK; 11/04/1997 T. E: 1995/194, K:1997/188, Dan. Der., S. 94, s. 170-171

⁵⁹ Oto, a. g. m, s. 71

Vergi mükellefi açısından vergi sorumlusu sıfatı ile yaptığı işlemler sırasında vergi hatasının meydana gelmesi verginin gerçek borçlusu olan vergi mükellefinin aleyhine olabileceği gibi vergi sorumlusunun da aleyhine olabilir⁶⁰. Dolayısıyla, tevkif suretiyle alınan vergilerle ilgili olarak düzeltme isteme hakkının kime ait olduğu konusunda karar verirken vergi hatası sonucu istenen yada alınan vergiden dolayı mal varlığında azalma olanların doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Sonuç olarak vergi sorumlularının da vergi mükellefi kavramı kapsamı içerisinde değerlendirilerek, sorumluluk ile ilgili vergileme işlemlerini yerine getirirken oluşan vergi hatalarının gözden geçirilmesini isteme hakkının sağlanmasının doğru olacağı kanaatindeyiz.

Vergi mükellefinin düzeltme isteme yolu ile vergi hatalarının gözden geçirilmesini isteme hakkının kullanılabilmesi için hatalı olan verginin tarh ve tahakkuk etmiş olması yani istenilmesi gerekmektedir. Tahakkuk gerçekleşmeden düzeltme isteminde bulunulması durumunda idarece düzeltme istemi konusunda henüz karar verilmeden tahakkukun gerçekleşmiş olması, düzeltme istemi için aranan koşulun gerçekleştiğinin kabulü anlamına gelmektedir⁶¹. Bununla birlikte vergi mükellefleri verginin esası hakkında yargı kararı bulunduğu takdirde vergi hatalarının düzeltilmesi isteminde bulunamazlar⁶².

Vergi mükellefleri vergi hatalarına ilişkin düzeltme isteminde vergi mahkemelerine dava açma süresi içerisinde bulunabilecekleri gibi, dava açma süresi geçtikten sonra da bulunabilirler. Ancak, vergi idaresine yapılan düzeltme talebi dava açma süresini durdurmaz⁶³. Vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme isteminde bulunabilmeleri düzeltme için geçerli olan zaman aşımı süreleri içerisinde olanaklıdır.

⁶⁰ Örneğin, zirai ürün alımı sırasında gelir vergisi stopajı yapmak ve tevkif ettiği vergileri bağlı olduğu vergi idaresine yatırmak zorunda olan vergi mükellefleri, hesaplamalar sırasında, adına vergi tevkifatı yapılanların sayıca çok olması nedeniyle hatalı işlem olasılığı artmaktadır. Bu gibi durumlarda, asıl borçludan verginin tam olarak tevkif edilmiş olmasına rağmen, vergi idaresine yatırılan toplam vergi tutarının fazla olması vergi sorumlusunun kendi mal varlığından haksız yere vergi ödemesi sonucunu verebilir.

⁶¹ Dan. 7.D., 21.5.1986 gün ve E: 1985/130, K: 1986/1625, Dan. Der. S. 64-64, s. 287

⁶² DVDDGK E: 1992/40 K: 1992/448 Dan. Der. S. 87 s. 127

⁶³ Dan 4. D E: 25. 02. 1999, E: 1997/2190 K: 1999/820, Yaklaşım, S. 79 Temmuz 1999, s. 175

Düzeltilme istemi için geçerli olan zamanaşımı süresi, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana geldiği yada hukuki durumun tamamlandığı takvim yılını takip eden takvim yılından itibaren beş yıldır⁶⁴. Bu sürede tahakkuk zamanaşımı süresi ile aynı olmaktadır. Bununla birlikte Danıştay'ın zamanaşımı süresinin başlangıcı ile ilgili olarak farklı tarihleri esas aldığı kararları bulunmaktadır⁶⁵.

Vergi mükelleflerinin vergi hatalarının düzeltilmesini isteyebilmelerinde geçerli olan zamanaşımı süresi, zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan az olmayacağı V.U.K'nun 126 ncı maddesinde hüküm altına alınmıştır. Hatalı verginin söz konusu ek zamanaşımı sürelerinden yararlanılarak düzeltilmesinin istenebilmesi için mutlaka tahakkuk zamanaşımı süresi içerisinde tarh edilip ilgisine tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Bu süre geçtikten sonra tarh ve tebliğ edilen hatalı vergi dolayısıyla vergi borcu doğmayacağından, tarhiyata ilan tebliğ olunan ödeme emrinin veya haciz işlemine karşı açılacak davada borcun zamanaşımına uğradığı iddiasında bulunulması gerekir. Aynı şekilde, bu süre geçtikten sonra tarh ve tebliğ edilen vergilerde hata olduğundan bahisle vergi dairesince de hukuki sonuç doğuracak şekilde re'sen düzeltme yapılamaz⁶⁶.

Vergi mükellefi tarafından yapılan vergi hatasının düzeltilmesi ve fazladan tahsil edilen verginin kendisine geri ödenmesi istemi üzerine yapılan düzeltme işlemi sonrası terkin edilen verginin bir yıllık süre içerisinde vergi mükellefine geri alınması

⁶⁴ Dan. 7. D. E: 1995 / 7184 K. 1997 / 1046 Dan Der. S. 94s. 471

⁶⁵ Dan. 4.D., 17.1.1978 gün ve E: 1977/2974, K: 1978/79 sayılı kararda söz konusu zamanaşımı süresinin başlangıcı; Mükellefin müracaatı vergi hatalarının meydana çıkarılması yollarından biri olduğuna ve vergilendirme hatası idarece mükellefin müracaatı tarihinde öğrenildiğine göre düzeltme ancak bu tarihten sonra yapılabileceğinden, beş yıllık zamanaşımı süresi mükellefin idareye müracaatı tarihinde başlar., Dan. 9. D. , 15.10. 1974 gün ve E: 1973/1491, K: 154 sayılı kararda, düzeltme zamanaşımı süresinin hatalı tarhiyatın yapıldığı tarihte başlayacağı ifade edilmiştir., Turgut Candan, "Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Yoldan Düzeltilmesi-1", (Maliye Postası Dergisi, Yıl 1987, S: 166, s. 46

⁶⁶ Dan. 7.D. 3.2.1972 gün ve E: 1971/6747, K: 1972/477, Candan, a. g. e, s. 47

gerekmektedir. Söz konusu süre hak düşürücü süre olup, süre geçtikten sonra verginin iadesi olanaklı değildir.

Vergi mükelleflerinin vergi hatası durumunda vergi davasına konu olan ikmalen ya da re'sen tarhiyat gibi vergilendirme işlemleriyle ilgili olarak ihbarnamenin kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yargı yoluna başvurabilme hakkını kullanabileceği gibi, düzeltme isteminde de bulunabilirler. Dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme isteminin yine dava açma süresi içerisinde reddedilmesi durumunda mükellefin kendi isteği ile yargı yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır. Vergi mükellefi tarafından yazılan düzeltme dilekçesinin ilgili vergi dairesinin ilgili servisinin kaydına geçtiği yada taahhütlü olarak postaya verildiği tarihte, ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren işlemeye başlayan dava açma süresi, İYUK nun 11inci maddesine göre durur⁶⁷. İşlemekte olan dava açma süresinin düzeltme istemi ile durabilmesi için, V.U.K nda vergi hatası olarak kabul edilen bir hatanın varlığının ileri sürülmesi yeterli olmaktadır⁶⁸.

Düzeltilme istemi ile duran dava açma süresi, vergi idaresinin düzeltme istemini reddetmesi yada 60 gün içerisinde hiçbir cevap vermemesi durumunda kaldığı yerden işlemeye devam eder ve kalan dava açma süresi içerisinde dava açma hakkının kullanılması gerekmektedir Vergi dairesinin 60 günlük bekleme süresi geçtikten sonra ret cevabı vermesi dava hakkı doğurmaz⁶⁹.

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltme isteminin reddedilmesi halinde dava açmadan önce şikayet yolunun izlenmesi gerekmektedir. Vergi dairelerince verilen ret kararına karşı başvurulacak şikayet mercii Maliye Bakanlığı; il özel idareleri vergileri hakkında valilik; belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığıdır. Şikayet merciinin vermiş olduğu ret kararı üzerine doğrudan Danıştay'da dava açma hakkı bulunmaktadır. Danıştay'da dava açabilmek için 60

⁶⁷ Dan. 4. D. 17.3.1986 gün ve E: 1984/1617, K: 1986/1009., Dan.Der. S. 64-65, s. 156

⁶⁸ Turgut Candan, *Vergi hatalarının İdari ve yargısal Yoldan düzeltilmesi-2* (Maliye Postası Dergisi, Yıl 1987, S. 167, s. 28,

⁶⁹ Yılmaz Özbacı, a. g. e, s. 370

günlük süre öngörülmüştür. Söz konusu sürenin geçirilmesi dava açma hakkını ortadan kaldırmaktadır.

Şikayet başvurusu yapılmadan açılan davalarda, Danıştay 9. dairesi, davada merci tecavüzü olduğu gerekçesi ile dosyanın merciine gönderilmesine karar verirken, diğer daireler, vergi hatasının düzeltilmesi isteminin düzeltilmesi isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işleminin, bu işlem aleyhine V.U.K nun 124 üncü maddesinde belirtilen mercilere şikayet başvurusunda bulunularak, buraca işlem tesis edilmeden kesin ve icrai nitelikte bir işlem olamayacağı gerekçesi ile, vergi mahkemesinde veya Danıştay'da dava konusu edilemeyeceğine karar vermektedirler⁷⁰.

Düzeltilme isteminin reddi üzerine şikayet başvurusunda bulunulmadan açılan davanın, henüz davaya konu edilebilecek bir idari işlem bulunmadığından reddi uygundur. Ancak bu durum hak kaybına neden olmamaktadır. Mahkemenin davanın incelenmeksizin reddine ilişkin kararından sonra şikayet başvurusunda bulunulabilir⁷¹. Düzeltilme ve şikayet işleminin reddi yolunda kurulan işleme karşı açılan davalar iptal davalarıdır⁷².

Vergi uyuşmazlıklarının düzeltilme yolu ile çözümlenmesi amacıyla yapılacak düzenlemeler etkinliği arttırabilecektir. Bunlardan birisi, düzeltilme istemlerine idare tarafından cevap verme ile ilgili sürenin yasal düzenleme ile belirlenmesi daha uygun olacaktır⁷³. Diğer bir öneride vergi mükelleflerinin kendileri ile ilgili işlem yapılma sürecine daha fazla katılmalarının sağlanmasıdır. Bu, vergi mükelleflerine işlem yapılmadan önce ve işlem yapıldıktan sonra dinlenilme hakkının verilmesi biçiminde olabilir. Vergi idaresinin uygulama etkinliğinin azaltılmasına neden olmadan vergi mükellefi vergileme sürecine daha fazla katılarak vergi hataları azaltılabilir.

⁷⁰ Dan. 9. D. 9.11.1984 gün ve E: 1984/2116, K: 1984/3130, ve 26.11.1985 gün ve E:1985/1931, K: 1985/1574, Dan7.D. 23.12.1985 gün ve E: 1985/141, K: 1985/3333, Dan. 3. D. 14.3.1984 gün ve E: 1983/2469, K: 1984/869, Candan, Vergi hatalarının İdari ve yargısal yoldan Düzeltilmesi-2, a. g. m, s. 29

⁷¹ Candan, Vergi hatalarının İdari ve yargısal yoldan Düzeltilmesi-2, a. g. m, s. 29

⁷² DVDDGK E: 1995 7 74 K: 1996 / 234 Dan. Der. S. 92, s. 282-283

⁷³ Şükrü Kızılot, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi, (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1979), s. 115

2.2.3. Uzlaşma

Vergi mükellefinin vergi idaresi tarafından alınmış kararların gözden geçirilmesini isteme yollarından birisi de uzlaşma başlığı altında düzenlenmiştir. Diğer idari başvuru yollarında olduğu gibi uzlaşmada da uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi amaçlanmaktadır.

Uzlaşma, gerek vergi yönetimi gerek vergi mükellefi bakımından, somut bir vergi ilişkisinden doğan uyuşmazlığın yargı organına gitmeksizin kısa sürede, yönetsel aşamada ortadan kaldırılmasına yönelik barışçıl bir çözüm yoludur⁷⁴.

Uzlaşmada taraflar karşılıklı olarak bazı haklarından ödünler vermekte ve buna karşılık olarak da bazı olanaklardan yararlanmaktadırlar. Vergi idaresi açısından tarh edilecek ve sonrada tahsil edilecek olan vergi ve cezaların bir kısmından vazgeçme söz konusu iken, vergi alacağının beklenenden daha kısa bir sürede hazineye geçmesi sağlanmaktadır. Vergi mükellefi açısından ise, yargı yoluna başvurarak vergi borcunun tamamından kurtulma yada cezalarda indirim hakkının kullanarak daha az ceza ödemek olanağı söz konusu iken uzlaşma yaparak bu haklarından vazgeçmekte ve buna karşılık olarak da vergi ve cezanın bir kısmını ödemekten kurtulma olanağına kavuşmaktadır⁷⁵.

Uzlaşma kurumuna özgü temel nitelikler⁷⁶; Vergi idaresinin uzlaşma yaptığı sırada vergi hukukunda çok ender görülen, takdir yetkisi kullanımı, uzlaşma ilişkisine giren tarafların Vergi Usul Kanunun hükümleri açısından eşit durumda bulunmaları nedeniyle kendine özgü bir sözleşme niteliği ortaya çıkması ve uzlaşmaya varılmasının vergi borcu ve cezayı sona erdiren bir neden olarak görülmesidir.

Uzlaşmaya varılması sonrasında vergi idaresi ve vergi mükellefi açısından karşılıklı haklar doğmaktadır: vergi idaresi, uzlaşma ile kesinleşen miktarın, hiçbir mercie başvurulmadan ödenmesini talep etme hakkını; vergi mükellefi ise söz konusu somut

⁷⁴ Ahmet Kumrulu, Uzlaşmaya İlişkin..., a. g. m, s. 15

⁷⁵ Kırbaş, a. g. e, s. 200

⁷⁶ Kumrulu, Uzlaşmaya İlişkin..., a. g. m, s. 15-16

borç ilişkisi için, uzlaşılan dışında kendisinden herhangi bir talepte bulunulmamasını bekleme hakkını, yada kazandığı kesin hukuki durumu muhafaza etme hakkını elde etmektedir⁷⁷. Bunun sonucu olarak da uzlaşılan vergiye ilişkin olarak hem vergi mükellefinin hem de vergi idaresinin dava açabilmesi söz konusu değildir⁷⁸. Ayrıca uzlaşılan dönme ilişkin vergi incelemesi yapılamayacağına ilişkin de Danıştay içtihatları bulunmaktadır⁷⁹.

Vergi mükellefleri kendilerine tanınan uzlaşma hakkını, ikmalen ve re'sen tarhı öngören vergi ve cezalarıyla ilgili olarak tarh işleminin gerçekleşmesinden önce talep edebileceği gibi, tarh işleminin gerçekleşmesinden sonra da idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin cezalarla ilgili olarak talep edebilmektedir.

Vergi mükellefinin uzlaşma isteyebileceği vergiler, Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili bulunduğu bütün vergi, resim ve harçlardır⁸⁰.

Vergi mükelleflerinin uzlaşma isteyebilmeleri için V.U.K.'nın Ek 1 inci maddesinde sayılan durumlardan birisinin varlığını ileri sürebilmeleri gerekmektedir. Bu durumlardan birincisi, vergi kanunlarına yeteri kadar nüfus edememe hali olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilemeyi belirleyen kaynakların doğası gereği zaten karmaşık yapıda olmaları ve vergi mükellefleri tarafından, vergi mesleğini uzmanlık alanı olarak sürdürenler hariç olmak üzere, anlaşılmasını zordur. Bundan dolayı vergi mükelleflerinin çoğunluğu açısından vergi kanunlarına yeterince nüfus edememek

⁷⁷ Kumrulu, Uzlaşmaya ilişkin..., a. g. m, s. 22,

⁷⁸ Dan. 3. D 20. 9. 1995, E: 1994/3105 K: 1995/2514 (Yaklaşım, S. 35, Kasım 1995), s. 131-132, DVDDGK E: 1992/118 K: 1993/30 Dan. Der., S.88, s. 129

⁷⁹ İnceleme raporu ile tespit edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyat için uzlaşıldıktan sonra aynı dönem için ortaya çıkan bilgilere göre ikinci kez tarhiyat yapılamayacağı hk....kanunun gerekçesinde "uzlaşma"dan amacın, vergi uyumsuzluklarının süratle halli ve böylece vergi mükelleflerinin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması...olduğu belirtilmiştir....yapılan uzlaşmanın söz konusu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle kesin olarak ortadan kaldıracığı kabul edilmelidir. Dan 4. D. E: 1998/93 K: 1998/2768 Dan Der., S. 98 s. 291-293, Resen tarh sebebine binaen belirlenen matrah üzerinden salınacak vergi ve kesilecek cezada uzlaşma sağlanmasına karşın, aynı dönem için ve aynı sebebe dayanarak bulunan matrah farkı üzerinden re'sen yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet bulunmadığı hk., Dan 3. D. E: 1993/35 K: 1994/ 302, Dan. Der., S. 90, s. 386, Dan 4. D. 24. 6. 1996, E: 1995/4895 K. 1996/2794 (Yaklaşım, S. 61, Ocak 1998), s. 136-137

⁸⁰ 3.2.1999 tarih ve 23600 sayılı R.G. de yayınlanan Uzlaşma Yönetmeliği ve tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı R.G. yayınlanan Uzlaşma Yönetmeliğinin Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ve Tarhiyat öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik ile değişik 2 nci maddesi.

kolaylıkla anlaşılır bir durum olmaktadır. Bununla birlikte genel bir hukuk kuralı olarak “kanunları bilmemek mazeret sayılmaz” ilkesi gereği vergi mükelleflerinin söz konusu hükme dayanarak uzlaşma talep edebilmeleri uzlaşma talep etmeksizin vergisini kanuna uygun olarak ödeyen mükellefler karşısında avantajlı duruma gelmesi eşitlik ilkesine uygun düşmemektedir.

Uzlaşma hakkı için ileri sürülebilecek ikinci bir neden, vergi zıyana sebebiyet verilmesinin VUK nun 369 uncu maddesinde yazılı yanlış olma halinden kaynaklanmış olmasıdır. VUK nun 369 uncu maddesine göre. vergi mükelleflerinin yetkili makamlardan yazılı olarak almış oldukları bilgilerin mükellefin yanlış yapmasına neden olması yada bir hükmün uygulanması tarzı konusunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ilişkin bir içtihadın değişmiş olması durumunda vergi cezasının kesilmemesi öngörülmektedir. Böyle bir durumda vergi mükellefine uzlaşma talep edilmesi vergi mükellefi açısından vergi cezasının yanı sıra vergi aslına ilişkinde uzlaşma hakkı bulunduğundan yanlış hükme dayanarak elde edilen avantajlardan daha fazlası elde edilebilir olmaktadır. Yanlış bilgi verme ve vergi idaresi ile içtihatlardaki değişme karşısında vergi mükellefinin korunması gerekli ve yararlı olmaktadır. Bununla birlikte “yanlış” hali ile ilgili düzenlemeler verginin aslını kapsayacak biçimde yapılarak uzlaşma yoluna gidilmeden öncede vergi mükellefine gerekli güvenceler sağlanabilir.

Vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatta V.U.K. nun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunlar dışında maddi hata bulunması durumunda vergi mükelleflerinin uzlaşma talep etme hakkı bulunmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesinde kullanılacak özel yollar varken, kanun koyucunun, ayrıca uzlaşma yolunu açmasının nedeni, vergi hatalarının varlığının mükellef ile vergi idaresi yetkilisinin bulunduğu bir toplantıda tartışılmasının, her iki taraf için de ikna edici olabilmesi, bir başka deyişle karşılıklı iddia ve açıklamaların yapıldığı bir toplantıda, vergi hatasının zaman ve emek harcanmadan ortaya çıkarılabilmesinin olanaklı bulunmasıdır⁸¹. Bununla birlikte vergi mükelleflerine tarhiyatın yapılması sırasında

⁸¹ Turgut Candan, “Uzlaşma V”, (Maliye Postası, S. 275, Şubat 1992), s. 63

dinlenilme olanağının tanınmasıyla hataların tarhiyat öncesi ortaya çıkartılarak doğru işlem yapılması sağlanabilir.

Vergi mükellefi tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma talebini nezdinde inceleme yapılması durumunda incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde⁸², inceleme elamanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının tebliğinden itibaren on beş gün içerisinde yapması gerekmektedir⁸³. Tarhiyat sonrası uzlaşma için ise, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde uzlaşma talebinin yapılması gerekmektedir⁸⁴.

Mükellef tarafından uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma talebinin ön incelemesi sonucunda reddedilmesi idari davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi gerekli tek yanlı idari işlem niteliğindedir. Danıştay içtihadı da, bu kararların anılan niteliklerini tanımakta ve idari davaya konu edilebileceklerini kabul etmektedir⁸⁵.

Vergi mükellefleri uzlaşma talebinde bulunma ve yargı yolunu seçme konusunda tamamen serbesttirler. İsterlerse her iki başvuru yolunu da kullanabilirler. Yargı yoluna başvurmuş olmaları durumunda uzlaşma talebinde bulunurlarsa uzlaşma talebinin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemesince mükellef tarafından uzlaşma konusu ile ilgili vergi ve ceza için açılmış olan dava incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanmış olursa bu karar hükümsüz sayılmaktadır. Uzlaşmaya başvurulmasının dava açma hakkını ortadan kaldırıcı etkisi bulunmamaktadır.

Uzlaşma komisyonu tarafından esasın incelenmesine geçilmeksizin uzlaşma talebinin reddedilmesi durumunda vergi mükellefi, uzlaşma komisyonunun vermiş olduğu karara

⁸² Tarhiyat Öncesi Uzlaşma yönetmeliği Md. 9, 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı R.G

⁸³ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma yönetmeliği Md. 11, 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı R.G

⁸⁴ Uzlaşma Yönetmeliği Md. 9, 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı R.G

⁸⁵ Uzlaşma başvurusunun süre aşımı nedeniyle reddi yolundaki uzlaşma komisyonu kararına karşı açılan davanın vergi mahkemesinin görev alanına girdiği hk., Dan. 3. D., 21.5. 1986, E: 1986/1079, K: 1986/1373, Uzlaşma başvurusunun süre aşımı sebebiyle reddeden uzlaşma komisyonu kararında isabet bulunmadığından; iptali gerekeceği hk., Dan. 4.D. 22.2.1990 E: 1987/3627, K:1990/660 ve uzlaşma talebinin reddine ilişkin uzlaşma komisyonu kararının iptali talebiyle açılan davanın, vergi mahkemesinin görevine girdiği hk., Dan. 9. D., 15.10.1985, E: 1985/1674, K: 1985/795, Turgut Candan, "Uzlaşma-XII" (Maliye Postası, S. 282, Haziran 1992), s. 57

dayanak olan eksikliğin başvuru süresi içerisinde giderilmesi olanaklı ise, söz konusu eksiklik giderilerek tekrar uzlaşma talebinde bulunma hakları söz konusudur. Ret karına neden olarak gösterilen eksikliğin giderilmesi olanaklı değilse söz konusu vergi yada cezayı dava konusu yapabilme hakkı bulunmaktadır. Uzlaşma süresinin dolduğu ancak, dava açma süresinin son gününün adli tatile denk gelmesi gibi nedenler ile dava açma süresinin devam ettiği durumda dava açma hakkı kullanılabilir.

Hem uzlaşma talep edebilme hem de dava açma süresinin uzlaşma komisyonunun vermiş olduğu ret kararı tarihinde dolması durumunda söz konusu vergi ya da cezaya karşı dava açma hakkı bulunmamaktadır. Bu durumda yalnızca uzlaşma komisyonunun vermiş olduğu ret kararına karşı idari dava açılabilir. Ancak bu hakkın vergi mükellefi tarafından vergi ve cezalara karşı dava açma süresinin dolmuş olduğu durumda kullanılması, kalan dava açma süresinin boş yere harcanmaması açısından önem taşıdığı kuşkusuzdur.

Uzlaşma talebinde bulunulması ve bu talebin kabul edilmesine rağmen, talepte bulunan kişinin davet yazısında belirtilen gün ve saatte mazeretsiz olarak uzlaşma toplantısına katılmaması nedeniyle uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşma görüşmeleri sırasında uzlaşmaya varılamaması durumunda vergi mükellefinin yeniden uzlaşma talebinde bulunma hakkı bulunmamaktadır. Bununla birlikte mükelleflere, uzlaşmanın vaki olmadığı durumlarda, tutanağa idarenin nihai teklifi yazılarak dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse uzlaşabilme olanağı sağlanmıştır.

Uzlaşma hakkını düzenleyen V.U.K hükümlerine göre vergi mükellefinin ulaşma davetine uyarak uzlaşma görüşmelerine katılması sonrası uzlaşmanın vaki olamaması durumunda dava açma hakkı tanınmaktadır⁸⁶. Uzlaşmanın olması durumunda hem vergi

⁸⁶ ...uzlaşmanın vaki olmaması ve temin edilememesi hallerinde tutanak düzenlenecek olması ilgilinin her iki halde de dava açma hakkını kullanabileceğini göstermekte olup...uzlaşmanın amacı vergi tarh eden idare ile vergiyi ödeyecek olan yükümlünün uyuşmazlık çıkarmadan anlaşabilmelerini sağlamak olduğu göz önünde bulundurulduğunda, kanun koyucunun uzlaşma davetine katılan ancak uzlaşamayan yükümlü ile uzlaşma davetine katılmakla beraber yasal engellerden dolayı uzlaşmayı temin edemeyen yükümlü arasında, dava yoluna başvurmak bakımından bir farklılık yaratmak istediği söylenemez. Dan 4. D. E. 1997 / 3104 K: 1998 / 409., Dan Der., S. 97, s. 284-286

idaresinin hem de vergi mükellefinin dava açma hakları bulunmamaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda vergi mükellefinin dava açma süresi 15 günden az ise yada hiç kalmamış ise kendisine uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin tutanağın tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün dava açma süresi tanınmaktadır

Ayrıca getirilen yeni düzenleme ile, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilmektedir.

Vergi mükellefleri uzlaşma görüşmeleri sırasında bağlı bulundukları meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu yani Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliğine bağlı birer üyeyi gözlemci olarak bulundurabilme hakkına sahiptir. Böylece vergi idaresi ile mükellef arasındaki sorunun giderilmesinde üçüncü bir taraf, gözlemci olarak uzlaşma salonunda bulunurken hem mali ve teknik destek sağlanması hem de uzlaşma görüşmelerine şeffaflık kazandırılması mümkün olacaktır⁸⁷.

Uzlaşma konusu vergi mükellefine vergi idaresi tarafından kendisi ile ilgili olarak alınan ikmalen, re'sen ve idarece tarh gibi belirli vergilendirme işlemleri ve bunlara ilişkin cezaların bir kısmına ilişkin kararların gözden geçirilmesini isteme hakkı sağlaması ve mükellefin vergi idaresi önünde kendi görüşlerini ifade edebilmesi açısından olumlu gözükmemektedir. Bununla birlikte uzlaşmanın kurum olarak sahip olduğu, verginin yasallığı ilkesine aykırılıkları, uzlaşma komisyonlarına tanınan yetkilerin sınırsız olması, vergi idaresi tarafından her koşulda başvuru bir uygulama gibi görülmesi, vergisini ödeyen vergi mükellefine karşı ödemeyen vergi mükellefi açısından avantajlar sağlaması ve vergi inceleme sonuçlarının etkisiz hale getirilmesi gibi olumsuz nitelikler, vergi mükelleflerine idarenin kararlarını gözden geçirmelerini sağlayabilecek daha etkin bir idari başvuru yolu sağlanmasını gerekli kılmaktadır.

⁸⁷ 4369 sayılı kanunun gerekçesi, **Bir Reformun Anatomisi Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?**, (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara 1998)

2.2.4. Vergi Cezalarında İndirim İsteme Hakkı

Vergi mükellefine tanınan diğer bir idari başvuru yolu vergi zıyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim yapılmasını isteme hakkıdır.

Vergi mükellefi söz konusu indirim hakkından yararlanabilmesi için V.U.K ‘nun 376 ncı maddesinde belirtilen belirli koşulların var olması gerekmektedir. Bu düzenleme ile amaç alınan kararın (tarh edilen cezanın) vergi mükellefi tarafından gözden geçirilmesi istemine olanak sağlamak değil, yargısal yollara gerek kalmadan vergini cezasının kısa sürede ödenmesini sağlamak ve uyuşmazlığı sonuçlandırmaktır.

Mükellef vergi cezalarında indirim yoluna re’sen, ikmalen ve idarece yapılan bütün tarhiyatlarla ilgili olarak kesilen cezalar bakımından başvurma hakkına sahiptir. Vergi türü bakımından bütün vergileri kapsamakla birlikte, cezalar itibariyle vergi zıyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlüğü kapsamaktadır.

Mükellef yada sorumlu cezalarda indirimin uygulanması için dava açma süresi içerisinde başvuru yapmış olmalıdır. Vergi aslı ve indirim yapıldıktan sonra kalan ceza tutarını vadesinde veya 6183 sayılı kanunda gösterilen türden teminat göstererek üç ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Vergi aslı ve cezaya karşı dava açılması durumunda cezalarda indirim hakkından yararlanmak mümkün olmamaktadır.

Söz konusu hak yalnızca vergi aslına bağlı olarak doğan cezalar için geçerli olmayıp, vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları için de geçerlidir.

Mükellefler, vergi ve cezalar için dava açma süresi içinde dava açılması durumunda, dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesince henüz karar verilmemiş olması koşuluyla davadan vazgeçerek indirim hakkından yararlanabilirler.

Uzlaşma hakkının kullanımı ile ilgili olarak da, uzlaşılan vergilerle ilgili olarak cezalarda indirim isteme hakkı bulunmamaktadır. Uzlaşma hakkından vazgeçilmesi

durumunda söz konusu indirim hakkından yararlanabilmek olanaklıdır. Danıştay içtihadına göre, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra Vergi Usul Kanununun ek 7 nci maddesinde tanınan onbeş günlük ek dava açma süresi içinde uzlaşmaya konu cezalı tarhiyata karşı dava açma yerine cezada indirim hakkından yararlanmak üzere başvurulabileceği ifade edilmiştir⁸⁸.

Cezalarda indirimi düzenleyen hükümler mükellefe yargı yada uzlaşma yoluyla çözümleyemeyeceğini düşündüğü uyuşmazlıklarla ilgili olarak kısa yoldan çözüme ulaşma olanağı sağlamaktadır.

2.3. Vergi Mükellefinin Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Türk hukukunda diğer ülke hukuklarında olduğu gibi özel hayatın gizliliği hakkı anayasal olarak düzenlenip güvence altına alınmıştır. Türk Anayasasında “özel hayatın gizliliği ve korunması” başlığı altında, “özel hayatın gizliliği”, “konut dokunulmazlığı” ve “haberleşme hürriyeti” düzenlenmiştir.

Vergilerin doğru miktarlarının tarh edilip edilmediğinin kontrol edilmesi amacıyla vergi idaresinin elinde çok geniş yetkiler bulunmaktadır. Söz konusu yetkilerin kullanılması sırasında vergi mükelleflerinin özel hayatlarına müdahaleler ortaya çıkabilmektedir.

Vergi idaresi tarafından özel hayatın gizliliğine yapılan müdahaleler, vergi mükellefinin bağımsız ve gizli olması gereken özel hayatının ortaya konulmasını içermektedir. Bağımsız ve gizli kalması gereken özel hayat vergi mükellefinin nedensiz ve açık rızası olmaksızın, adını adresini, yaşını, ailevi durumunu, mal varlığını ve günlük alışkanlıklarının açıklanmamasını ifade eder. Bu anlamı ile özel hayat, vergi mükellefine ilişkilerin gizliliğini düzenleyen vergi mahremiyeti kavramı ile aynı kapsama sahip olduğu gözükmemekte olsa bile kuramsal olarak her vergi gizliliği hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkı birilerinden ayrılarak incelenmektedir. Vergi idaresi

⁸⁸ Dan. 4. D., 13.3.1989, E: 1988/1409, K: 1989/1264, Turgut Candan, “Uzlaşma-XIII “,(Maliye Postası, S.283, Haziran 1992), s. 42

tarafından vergi mükelleflerinin özel hayatlarının gizliliğine yönelik diğer iki müdahale konuta ve haberleşmeye ilişkin olmaktadır.

Anayasa özel hayatın korunması için doğrudan kişinin kendisine ve eşyasına ilişkin sınırlandırmalar, konut dokunulmazlığı ve haberleşme özgürlüğünü güvence altına almıştır⁸⁹.

Ancak Anayasal olarak sağlanan bu güvenceler sınırlandırılmamış mutlak haklar niteliğinde de değildir. Kanunlarca belirlenen hallerde hakim kararı ile ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınan merciin kararı ile söz konusu haklar sınırlandırılabilir.

Türk Vergi hukukunda vergi mükellefinin özel hayatına müdahaleler çok fazla başvurulmayan aramalı inceleme sırasında ortaya çıkabilir. Aramalı olarak yapılacak vergi incelemesi ile amaçlanan, vergilerin doğruluğunu tespit etmek için vergi mükelleflerinin yada vergiyi doğuran olayla ilgili olan üçüncü kişilerin evlerinde, işyerlerinde ve üzerlerinde yapılan ve verginin doğru miktarını tespiti yarayacak her türlü belge ve bilgilere ulaşmaktır. Bu amaçla yapılan işleme de arama denilmektedir⁹⁰.

V.U.K'nun 142 nci maddesine göre aramalı inceleme yapılabilmesi için: bir ihbar yapılmış olması veya yapılan incelemeler sırasında mükellefin vergi kaçırdığına dair emareler bulunması, incelemeye yetkili olanların, aramanın gerekli olduğuna ilişkin bir yazı ile arama için karar vermeye yetkili sulh yargıcından arama kararının alınması ve

⁸⁹ Any. Md. 20. "Herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın gizliliğine ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Adli soruşturma ve kovuşturmanın gerektirdiği istisnalar saklıdır.

Kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel eşyaları ve eşyası aranmaz ve bunlara el konulamaz"

Any. Md. 21. " Kimsenin konutuna dokunulamaz. Kanunun açıkça gösterdiği hallerde , usulüne göre verilmiş bir hakim kararı olmadıkça; gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz."

Any. Md. 22 "Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır. Kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usulüne uygun olarak verilmiş hakim kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz. İstisnaların uygulanacağı kamu kurum ve kuruluşları kanunda belirtilir."

⁹⁰Hakkı Koçak, "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", (Vergi Dünyası, S. 213, Mayıs 1999), s. 60

sulh yargıcı tarafından verilen arama kararında arama yapılacak yerlerin açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Aksi durumda Anayasal olarak güvence altına alınan konut dokunulmazlığının ihlali söz konusu olacaktır⁹¹.

Aramanın çok sıkı koşullara bağlanması nedeniyle vergi mükelleflerinin özel hayatlarına gösterilmesi gereken saygıdır. Özellikle ihbar üzerine yapılan aramalarda, yapılan ihbarın gerçeği yansıtmadığı ortaya çıkarsa adına arama yapılan kişinin aramaya dayanak teşkil eden ihbar sahibinin ismini öğrenme ve ona karşı adli yargı mercilerinde maddi ve manevi tazminat davası açma hakkı bulunmaktadır. İhbarın doğru çıkması durumunda ihbarcının isminin açıklanması söz konusu değildir.

Aralarındaki iş ilişkisinden dolayı birden fazla mükellef ile ilgili olarak aramalı inceleme yapılmasının gerekmesi durumunda, aramalardan birisine karar vermeye yetkili bulunan sulh yargıcı başka sulh yargıçlarının yetkisi dahilinde bulunan arama kararlarını da vermeye yetkilidir.

Arama yapmakla yetkilendirilmiş vergi idaresi çalışanları vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ile sınırlandırılmıştır. Aramaya iş yükü ve güvenliğin sağlanması amacıyla başka görevlilerinde katılmasının gerekli olduğu hallerde söz konusu görevliler aramaya yetkili bulunan vergi inceleme elamanlarının gözetiminde görev yaparlar.

Aramada bulunması gereken kişilerle ilgili olarak Vergi Usul kanununda açık hüküm bulunmamakla birlikte, Vergi Usul kanununun 147 nci maddesinde “bu kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili hükümleri uygulanır” hükmü bulunmaktadır. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 98

⁹¹ Türk Ceza Kanunun 194 üncü maddesinde memurlar tarafından işlenen konut dokunulmazlığının ihlali suçu düzenlenmiştir. Söz konusu suçun faili memurlardır. Memurun ayrıca görevli olması ve görevi dolayısıyla konut dokunulmazlığını ihlal etmiş olması gerekmektedir. TCK nun 194 üncü maddesindeki konut dokunulmazlığının ihlal suçu, hak sahibinin konuta girilmesinde rızasının bulunması nedeniyle değil, memurun görevini kötüye kullanmış olması veya yasadaki usul ve koşullara uymamış bulunması nedeniyle oluşmaktadır. Memurun görevini kötüye kullanmak suretiyle konut dokunulmazlığını ihlal fiilinin gerçekleştirilmesi için memurun yetkili olması ve görevini yerine getirdiği sırada görevini kötüye kullanmış olması gerekmektedir. Ali Rıza Çınar, **Konut Dokunulmazlığını İhlal Suçları** (Ankara, Turhan Kitabevi, 1999), s.186

inci maddesine göre arama sırasında, arama yapılan yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedi, kendisi bulunmazsa vekili veya temyiz kudretine sahip bir akrabası yada kendisi ile birlikte oturan birisi veya komşusunun hazır bulunması gerekmektedir. Aynı kanunun 97 nci maddesinde ise, Hakim yada cumhuriyet savcısının hazır bulunmadığı, evde veya işyeri ile kapalı yerlerde yapılan aramalarda, o mahallin ihtiyar heyetinden veya komşularından iki kişinin hazır bulundurulması gerekmektedir.

Vergi mükellefleri aramaya başlanılmadan önce aramaya yetkili bulunan vergi inceleme elamanlarının kimliklerini ve aramaya izin veren mahkeme kararını görme hakkına sahiptirler. Aramanın normal olarak gündüz saatleri içerisinde yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte arama sırasındaki iş yüküne bağlı olarak gündüz başlayan arama gece de devam edebilir.

Arama sırasında vergi mükelleflerinin avukat bulundurup bulunduramayacaklarına ilişkin bir hükmün Vergi Usul Kanunu ve aramalı incelemeleri düzenleyen Ceza Muhakemeleri Usul Kanununun 86-103 üncü maddelerinde olmaması ve Ceza muhakemeleri Usulü Kanununun avukat bulundurma hakkını ifade ve sorgu konularını düzenleyen 132-135 maddelerindeki düzenlemeler esas alındığında, arama sırasında sorgulama ve ifade alma söz konusu olmadığından avukat bulundurulmasına gerek bulunmamaktadır⁹². Bununla birlikte vergi mükellefinin avukat bulundurmasını sınırlayıcı bir hüküm de bulunmamaktadır.

Arama sırasında işyeri ve ikametgahlarında bulunan ve vergi kaçakçılığa kanıt oluşturabilecek her türlü defter ve belge ve eşyaya el konularak aramaya katılanların bir kısmı tarafından bir tutanak ile eşyalar, defter ve belgeler kaplara konularak kaplar mühürlenir ve imza edilir. Kapların arama kararında yazılmamış olsa bile inceleme elamanının çalışma yerine getirilmesi, bunun olanaklı olmaması durumunda arama yapılan mükellef nezdinde emin bir yere konulur.

⁹² Koçak, a. g. m, s. 63

Arama sonrası el konulan defter, belge ve eşyaların saklanması için gerekli özenin gösterilmesi gerekmektedir. Eğer gerekli olan özenin gösterilmemesi durumunda mükellefin aleyhine doğacak zararın vergi idaresince tazmin edilmesi zorunludur.

Arama sırasının alıkonulan defter, belge ve eşyalarla ilgili incelemelerin gerekli özen gösterilerek ve olanaklı olan en kısa süre içerisinde yapılması gerekmektedir. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.

Vergi mükelleflerinin arama sırasında, inceleme yapan elemanın gözetimi altında alıkonulan defter ve belgeler üzerinde inceleme yapma ve bunların birer kopyalarını veya bir kısmının içerdiği bilgileri alma hakkına sahiptirler.

Defter ve belgelerin arama sonucunda muhafaza altına alınmış olması vergi mükellefinin süresi gelen beyanname verme ödevini ortadan kaldırmaz. Vergi mükellefleri defter ve belgelerini inceleme, kopyasını alma ve kayıt çıkarma haklarına dayanarak beyanname verme ödevlerini yerine getirebilirler. Bu konuda inceleme yapan elamana yapılacak yazılı istek yetkililerce derhal yerine getirilmelidir. Mükellef nezdinde yapılan arama, vergi beyannamesi verme süresi gelen vergi beyannamelerinin verme süresinin bitimine bir aydan daha az bir süre kalmışsa, beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre de bu sürenin sonundan başlar.

Vergi Usul Kanununda arama sonucunda alınan defter ve belgeler üzerine yapılan incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir hükmü getirilmiştir. Bununla birlikte aramanın haklı nedenlere dayanılarak üç ay içerisinde bitirilmemesi durumunda sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilmektedir. Süre uzatımı için yargı kararının mutlak olarak aranması vergi mükellefini vergi idaresinin keyfi şekilde bekletmesini engellemeye yönelik olarak konulmuştur.

Vergi mükellefinin arama sonucu alıkonulan defter ve belgelerin incelenmesi sonucunda tutanakla tespit edilen kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumlarını

gösteren tutanağı imzadan itina etme hakları vardır. Ancak, vergi mükellefinin imzadan çekinmesi durumunda söz konusu olayları ve hesap durumlarını içeren defter veya belgeler aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez.

Vergi mükellefleri tutanaklara diledikleri itirazları ve inceleme hakkındaki kendi görüşlerinin de yazılmasını isteyebilirler. Ayrıca vergi mükellefler arama sırasında alıkonulan ve tutanakların imzalanmaması nedeniyle geri alınamayan defter ve belgelerini tutanakların imzalanması yoluyla her zaman geri alınabilme hakkına sahiptirler.

Vergi mükellefleri arama sonucunda defter ve belgelerinin alıkonulması sonucu yapamadıkları kayıtların tamamlanabilmesi için bir aydan az olmamak üzere vergi idaresi ile aralarında kararlaştıracakları uygun bir süre alma hakkına sahiptirler.

Mükellefler isterlerse, nezdinde arama sonucu el konulan defterlerinin yerine yeniden tasdik ettireceği defterlere kaydetme ve yeni defter tasdik ettirdikten sonra eski defterlerin geri verilmesi durumunda yeni defterlere yapmış olduğu kayıtları yeni defterlere intikal ettirebilme hakkına sahiptir.

Mükellefin arama dışında özel hayatının gizliliği kapsamı içerisine giren haberleşme özgürlüğü de söz konusudur. Haberleşme özgürlüğünü düzenleyen Anayasanın 22 nci maddesinin gerekçesinde her ne kadar “burada söz konusu olan haberleşme, kişilerin kendi aralarında PTT araçlarıyla serbestçe haberleşebilmesidir” ifadesi yer alsada, söz konusu hakkın, vergi mükellefi ile avukatı ve vergi mükellefi ile muhasebecisi arasındaki PTT araçları dışındaki iletişimi ile ilgili olarak da değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi Usul kanununun “bilgi vermekten imtina edememek” başlığını taşıyan 151 inci maddesinin 3 üncü bendinde; Avukatlar ve Dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez hükmü ile mükellef ile avukatı arasındaki her türlü iletişim özel hayatın gizliliği içerisinde yer almakta ve korunmaktadır.

1136 Sayılı Avukatlık Kanununda⁹³ “Avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaktır” hükmü yer almaktadır. Maddenin ikinci fıkrasında, birinci fıkrada yazılı hususlar hakkında tanıklık edebilmeleri, iş sahibinin muvafakatini almış olmalarına bağlıdır. Ancak bu halde dahi avukat tanıklık yapmaktan çekinebilir hükmü ile avukat ve vergi mükellefi arasındaki iletişimin gizli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Bununla birlikte, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli mali Müşavirlik Kanunun 43 üncü maddesi” meslek mensupları ve bunların yanında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar.” Denildikten sonra “suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir” denilmekte ve”adli ve idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır” hükmü getirilmektedir. Maddenin değerlendirilmesi söz konusu meslek mensupları ile mükellefler arasında vergi idaresine karşı vergi ile ilgili olmak üzere gizliliğin geçerli olmadığı sonucu çıkmaktadır.

2.4. Vergi Mükelleflerine İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi mükellefinin özel hayatına ilişkin gizlilik hükümleri aynı zamanda vergilerin gizliliğine ilişkin hükümlerle benzerlik göstermesine rağmen, vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizliliği, özel hayatın korunmasının ilgilendirmekle birlikte ayrı bir sınıflandırma içerisinde incelenmesi gereken bir konudur.

Türk vergi hukukunda “vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizliliği” ya da kısaca “vergi gizliliği” kurumu mükellefler tarafından vergi idaresine yapılan beyanlarla ya da vergi idaresinin sahip olduğu yetkiye dayanarak mükelleften ya da mükellefle ilgili üçüncü kişi ve kurumlardan toplamış olduğu bilgilerin gizliliğinin sağlanması yoluyla mükellefin korunmasını ve vergi idaresine karşı güven duymasını sağlamayı

⁹³ 19 Mart 1969 ve 7 Nisan 1969 tarih ve 13168 sayılı R.G

amaçlamaktadır. Vergi gizliliği kurumu, kamusal olanı bireysel olana üstün tutan vergi hukukunda, devlet karşısında bireyin anayasal haklarını koruyan bir kurum olarak düzenlenmiştir⁹⁴.

Vergi gizliliği ile ilgili düzenlemeler V.U.K'nun 5 inci maddesinde “vergi mahremiyeti” başlığı altında, A.A.T.U.H.K.'nin 107 nci maddesinde “sırrın ifşası” başlığı altında⁹⁵ ve Kara paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunun “sır saklama yükümlülüğü” başlığını taşıyan 6 ncı maddesinden oluşmaktadır⁹⁶.

Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesi ile yapılan düzenlemeyle, hangi tür bilgilerin açıklanamayacağı yada kullanılamayacağı belirtilirken, açıklama ve kullanma yasağı konulan kişiler de sayılmıştır.

Mükellefe ilişkin gizli kalması lazım gelen bilgiler, mükellefin kendisine yada mükellefle ilgili kişilere ilişkin olanlardır. Mükellefle ilgili kişilerden mükellefin eşi, usul ve furuu, civar hısımları, iş ortakları, işleri dolayısıyla ilişkide bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerin anlaşılması gerekmektedir.

Gizli kalması gereken bilgiler ise, mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olanlardır. Madde hemen hemen her türlü bilgiyi gizlilik kapsamı içerisine almıştır.

⁹⁴ Elif Sonsuzoğlu, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi “,(*Vergi sorunları Dergisi*, S.141, Ankara, 2000), s. 116

⁹⁵ 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 107 nci maddesinde “sırrın ifşası” başlığı altında “ bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde 2 aydan 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu sırları kendileri veya başkalarının menfaat temini maksadı ile ifşa edenler 5 aydan 2 seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır ve suçun failleri ile birinci fıkradaki suçun mükerrirlerinin bir daha devlet hizmetinde kullanılmamalarına karar verilir”

⁹⁶ 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunun 6 ncı maddesinde “sır saklama yükümlülüğü” başlığı altında, “aşağıda yazılı kimselere, görevleri dolayısıyla kişilerin ve bu kişilerle ilgili kimselerin şahıslarına, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar”

Mükellefe ilişkin bilgilerin gizli tutulması yükümlülüğü altında olan kişiler de oldukça kapsamlı olarak ifade edilmişlerdir. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan başkan ve üyeler ile raportörler, dosya memurları, evrak ve kayıt memurları, daktilo memurları gibi unvanlarda çalışan tüm memurları, kamu görevlisi olsun yada olmasın vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ve bilirkişilerin gizlilik yükümlülüğü altında oldukları kabul edilmiştir. Vergi ile uğraşan memurların vergi idaresi içerisinde görevli olmaları gerekmemektedir. Diğer kamu kurumlarında görevli olup da vergi gizliliği kapsamına giren bilgileri öğrenen memurlar kapsam içerisinde dirler.

Vergi gizliliğine uyma yükümlülüğü mükellefe ilişkin sır yada gizli kalması lazım gelen bilgilerin öğrenildiği anda başlar ve vergi gizliliğine uymakla yükümlü olanlar gizliliğe ilişkin bilgileri görevleri sona ermiş olsa bile devam eder. Dolayısıyla süreye bağlı olamayan mutlak bir yükümlülük söz konusu olmaktadır. Ancak, bu kişiler görevden ayrıldıktan sonra vergi gizliliği suçunu işleyebilmeleri için, gizli kalması gereken hususu göreve devam ederken öğrenmiş olmaları gerekmektedir. Aksi takdirde sonradan öğrenilmiş bir sır ifşa edilirse fail söz konusu görevlerde bulunmadığından, bu suça göre değil, şartları varsa genel hükümlere göre cezalandırılır⁹⁷.

Vergi mükellefine ilişkin bilgiler için uygulanan gizliliğin ihlal edilmesi mükellefe ilişkin bilgilerin açıklanması yada üçüncü kişiler lehine kullanılması ile gerçekleşmektedir. Vergi gizliliğinin açıklama yada menfaati için kullanma biçimleri ile ihlal edilmesindeki farklılık esas olarak ihlal biçimine verilen ceza yönündendir. Bu nedenle vergi gizliliğinin hangi surette ihlal edildiğinin tespit edilmesi gerekmektedir.

⁹⁷ Sahir Erman, Vergi Suçları, Ticari Ceza hukuku IV, İstanbul, 1988, Aktaran, Sonsuzoğlu, a. g. m, s. 122

Vergi mükelleflerinin korunması ve vergi idaresine güven duymalarının sağlanmasının yanında vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla gizlilik ilkesine bir takım istisnalar da getirilmiştir. Bu istisnalar, vergi gizliliğine uymama fiillerinde genel hukuka uygunluk halleri içerisinde beyan edilen matrahların ilan edilmesi gibi kanun hükmünü yerine getirme biçiminde olabildiği gibi, aşağıda belirtilen diğer haller olarak özel hukuka uygunluk hallerinde olmaktadır⁹⁸. İlk olarak gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi ile sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları, zarar göstermiş olsalar bile, söz konusu mükelleflerin ad ve unvanlarıyla birlikte bağlı oldukları vergi dairelerinin uygun bir yerine ve bağlı oldukları teşekkül varsa, söz konusu teşekküllerin uygun bir yerinde ilan edilmektedir. Ancak, ilan edilecek bilgiler dışındaki bilgilerin yada yıllık gelir vergi mükellefleri ile sermaye şirketleri dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkin bilgilerin ilan edilmesi yada başka bir şahsa aktarılması vergi gizliliğinin ihlali sayılmaktadır⁹⁹.

Vergi gizliliği ile ilgili olarak öngörülen ikinci istisna kazancı basit usulde tespit edilenlerde dahil olmak üzere tüm gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketlerinin vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren vergi levhalarını merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ve diğer mükellefler tarafında görülebilecek şekilde asmak zorunda olmalarıdır. Söz konusu madde içerisinde Maliye Bakanlığına verilen yetki ile vergi levhasında bulunması gereken bilgiler Bakanlıkça belirlenmiştir¹⁰⁰.

Ancak gelir vergisi mükellefleri içerisinde bir işyeri açmaksızın, geçici olarak veya Pazar takibi suretiyle faaliyet gösterenlerin vergi levhası asma zorunluluğu bulunmamaktadır¹⁰¹. Diğer gelir vergisi mükelleflerinden ticari kazanç sahipleri, zirai kazanç sahiplerinden yazıhane açmış olanlar, serbest meslek erbabı, adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler vergi levhası asmak zorundadırlar

⁹⁸ H. Hüseyin Bayraklı, **Türk Ve Alman Vergi Hukukunda Vergi Gizliliğine Uymama Suçu**, (Afyon, Afyon Kocatepe üniversitesi iktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, 1999), s. 62-72

⁹⁹ V.U.K Genel Tebliği No.72

¹⁰⁰ Bu bilgiler mükellefin adı, soy adı, ticaret unvanı, iş yeri adresi, vergi sicil numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi, vergi türü, beyan edilen matrah ve bu matraha ilişkin olarak o yıl için tahakkuk eden vergi ile bağlı olduğu vergi dairesinin tasdik yerine ilişkin bilgilerin bulunması gerekmektedir V. U. K Genel Tebliği No. 142, 19 Şubat 1981 tarih ve 17256 sayılı R.G .

¹⁰¹ V.U.K Genel Tebliği No. 143, 16.7. 1981 tarih ve 17402 sayılı R.G

Üçüncü istisna olarak, Maliye Bakanlığınca vergi mükelleflerinin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklanabileceği hükmüne bağlanmıştır. Maliye Bakanlığının takdirine bırakılan söz konusu açıklamalar için Bakanlıkça yurtdışı ve taşra teşkilatına ve vergilendirme yetkisi bulunan belediye ve diğer kamu idarelerine yetki devri yapılabilir¹⁰².

Vergi gizliliği kapsamındaki bilgiler kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edildiğinde bu kişilere verileceği öngörülmüştür¹⁰³.

¹⁰² Bir Reformun Anatomisi, a. g. e, s.6

¹⁰³ Maddenin yeni düzenlemesinden önce Sanayi ve Ticaret bakanlığı müfettişlerince, görevleri ile ilgili olarak, vergi dairelerinden istenen bilgi ve belgelerin verilmesinin vergi gizliliği kapsamına girip girmediğine ilişkin olarak Danıştay'dan istenen istişare kararında, önce Danıştay Birinci dairesinde iki farklı görüş ortaya çıkmıştır. Azınlık görüşüne göre, vergi gizliliğinde öngörülen yasaklılığın, maddede sayılan hususlara ilişkin olarak öğrenilen sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları "ifşa etmemek" ve "kendilerinin veya üçüncü kişilerin nefine kullanmamak" tır....Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinin hükmü, mutlak bir yasaklamayı emreder biçimde anlaşılacak olursa, bilgi ve belgenin, vergi idaresinin başında bulunan ve siyasi sorumluluğu taşıyan Maliye ve Gümrük Bakanına, hatta mahkemelere verilmemesi gerekir ki, bunun kabul edilebilir bir yönü bulunmamaktadır. Söz konusu bilgi ve belge yargı hizmetinin gereği gibi yürütülmesi için ne ölçüde gerekli ise yürütme ve yönetim görevinin gereği gibi yürütülmesi için de o ölçüde gerekli olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Anayasanın 123 üncü maddesinde, idarenin, kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu hükmüne bağlanmıştır. Bu yönden idarenin bir birimindeki bilgi ve belgenin kamu görevinin gereği gibi yerine getirilebilmesi için gerekli görüldüğünde öteki biriminde de kullanılabilmesi gerekir. Bilgi ve belge gizli olsa bile bundan kaçınılamaz. Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesi hükmü bu zorunluluğu engeller biçimde yorumlanamaz. Kaldı ki gizli olanın, kamu idaresince bilinmiş olması, gizlinin faş olunması anlamına gelmez... Çoğunluk görüşüne göre ise, (vergi gizliliğine ilişkin) hükümle, mükellefin vergi dairesine güvenini sağlamak amaçlanmaktadır. Bildirimlerin, vergi işlemleri dışında, başka amaçlarla kullanılmayacağına inanan mükellef doğru beyanda bulunmaya teşvik edilmiş olur. Aksine tutumlar, mükellefin sırlarını vergi dairesinden de saklamasına ve sonuçta vergi ziyanına neden olur. Kanunun mahrem olarak nitelediği bir hususun, mahremiyetin korunması kendisine emanet edilen Devlet Dairesince korunması ve amacı dışında herhangi bir işleme esas alınarak sahibi aleyhine bir sonuç doğurmaması esastır. Mahrem bir hususun, üçüncü bir şahsa söylenmesi, açıklanması bu mahremiyetin ihlali, başka bir deyimle, sırrı ifşa anlamına gelir. Açıklamanın birden çok kişiye söylenmesi, yayımlanması gibi eylemler, ihlalin derecesini ve sonuçta ihlal edene uygulanacak cezanın artmasına yol açabilir...Vergi mahremiyeti müessesesi; memurların görevleri nedeniyle öğrendikleri gizli belgeleri açıklayamayacaklarına ilişkin 657 sayılı Kanunun değişik 31 inci maddesindeki genel yasaklamadan ayrı bir özel yasağı öngörmektedir. Çünkü 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlüğe girdiği tarihte yürürlükte bulunan 188 sayılı Memurin Kanununun 33 üncü maddesi,"memuriyete ait mahrem dosyalar münderecatını ifşa etmek"halini, memuriyetten ihraç cezası ile müeyyidelendirmiştir. Bu hükmün mevcudiyetine rağmen Vergi usul kanununa, ayrıca, mükellef sırlarının ifşa edilmeyeceği yolunda konulan hükmün özel bir anlamı olacağı çok açıktır...Kaldı ki 213 sayılı Vergi Usul Kanunundan önceki 5432 sayılı kanunda da vergi mahremiyetine yer verilmiştir. Bu kanunun gerekçesinde;...Vergi mahremiyeti her ne surette olursa olsun, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari veya şahsi sırların mutlaka gizli kalacağını ifade eder...Modern vergilerin tatbikatı göstermektedir ki, bu kabil önleyici tedbirler sayesinde fiilhakika vergi mahremiyeti meselesi halledilmekte, hukuku korumakta ve bu yüzden hemen hemen hiçbir yerde ihtilaf çıkmamaktadır." Denilmek suretiyle, amacın, vergi mükelleflerine güven vermek olduğu açıkça vurgulanmıştır. Anayasanın 123 üncü maddesindeki, idarenin kuruluş ve

Bu düzenlemenin gerekçesinde, soruşturma yapanların görevlerini daha etkin olarak yapabilmelerini, kamu görevlileri için öngörülen disiplin ve adli cezaların işlerliğinin ve caydırıcılığının artırılması, daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı içinde yolsuzlukların önlenmesi ve hukuk devletinin daha da yüceltilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir¹⁰⁴.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporu ile tespit olunanların kanunla kurulmuş bulunan baro, Tabipler Odası, Ticaret Odası gibi mesleki kuruluşlarına ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve bu odaların bağlı olduğu Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali müşavirler Odaları Birliğine bildirilmesi de vergi gizliliğinin istisnaları arasındadır. Bu düzenlemenin gerekçesinde serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müşterileriyle sözleşme imzalaması, muhasebe kayıtlarının tutulması, rapor ve mali tabloların düzenlenmesi, denetim, karşıt inceleme ve tasdik gibi işlemleri sırasında mükellefler hakkında bilgi sahibi olabilmeleri, müteselsil sorumluluğu bulunan mesleklerini daha sağlıklı olarak yürütebilmeleri ve ayrıca vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunabilmelerinin amaçlandığı ifade edilmektedir¹⁰⁵.

Hem kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalara ilgili olarak, hem de kendilerine bilgi verilen tüm meslek mensupları, odaları ve birlikleri de vergi gizliliği

göreviyle bir bütün olduğu yolundaki ilke, idarenin tek bir kuruluştan ibaret olacağı ve idarenin her biriminin idareye ait bütün işleri yapmakla görevli ve yetkili olduğu anlamına gelmemektedir. Bu ilke, devletin tekliği ilkesinin bir sonucu olarak “idare” genel idare yanında, mahalli idareleri, hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşlarını birlikte ifade edeceğini belirtmektedir...Öte yandan, vergi mükelleflerine ait sırların, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerine bildirilmesine yasal olanak bulunmadığı görüşünün bir sonucu olarak, bu sırların Maliye Ve Gümrük Bakanına ve mahkemelere de verilemeyeceği ileri sürülemez...Birinci daire oy çokluğu ile söz konusu bilgilerin diğer bir kamu kuruluşuna verilmesinin vergi gizliği kapsamına girdiğine karar vermiş ve dosyayı Danıştay başkanlığına sunmuştur.Dan.1.D.,E: 1884/291, K:1984/294 Danıştay Başkanlığı tarafından İdari İşler Kurulu Başkanlığına havale edilen konunun görüşülmesi sonucunda, Anayasanın 123 üncü maddesindeki; idarenin kuruluş ve görevleri bir bütün olduğu ilkesi kabul edilmiştir... Bu yüzden de değişik ve fakat birbirleriyle ilgili kamu hizmetlerini ifa eden bakanlıkların, tek bir idarenin organları olarak ellerinde bulunan bilgi ve belgeleri birbirlerine karşı, ancak açık bir kanun hükmüyle gizlemeleri mümkündür...gerekçesine dayanarak... Birinci Daire kararındaki azınlık görüşü olan; Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca vergi idaresinden istenen vergi mükellefi ile ilgili bilgilerin verilmesinin vergi gizliliği kapsamına girmediğine karar verilmiştir. Danıştay İdari İşler Kurulu, 14.3.185 gün, E: 1985/42, K:1985/42Dan. Der., S.60-61, s.70-78

¹⁰⁴ Bir Reformun Anatomisi, a. g. e, s. 6

¹⁰⁵ Bir Reformun Anatomisi, a. g. e, s. 6-7

kapsamına alınarak kendilerine verilmiş bulunan bilgilerin kötüye kullanılmalarının önlenilmesi sağlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunundaki vergi gizliliğine ilişkin düzenlemeler mükelleflere ilişkin olarak vergi işleri dolayısıyla idarenin elinde bulunan bilgilerin korunmasına yöneliktir. Vergi idaresinin kendi kuruluşları arasındaki bilgi alış verişi vergi gizliliğinin ihlali kapsamı içerisine girmez. Yine aynı şekilde diğer kamu kurumlarında vergi ile ilgili olarak istenen mükellefe ilişkin bilgilerin söz konusu kurumlarca vergi idaresine verilmesi V.U.K'nun 149 uncu maddesi ile zorunludur ve vergi gizliliğinin ihlali kapsamı içerisinde değildir.

Vergi mükellefinin vergi idaresi tarafından hakkındaki bilgileri içeren dosyasının başkaları tarafından incelenebilmesi mutlak olarak yasak kapsamında olmasına rağmen vergi mükellefinin kendisinin, kanuni temsilcilerinin yada vekillerinin inceleme ve dosyasından herhangi bir evrakın kopyasını alma hakkının olup olmadığı da belirsiz bir konu durumundadır.

2.5. Vergi Mükelleflerinin Yargısal Başvuru Hakkı

Türk Vergi Hukukunda da diğer ülkelerde olduğu gibi mükellef ile vergi idaresi arasında idari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlıklar ile mükellefin idari aşamayı tercih etmeksizin yargısal yoldan çözmeyi istediği uyuşmazlıklar vergi yargısında çözümlenmektedir. Vergi yargılama hukukunun işlevleri, uyuşmazlıkları sona erdirmeye, mükellef ile vergi idaresi arasındaki çıkarlar dengesini kurma, hukuki güvenliği sağlama, vergi adaletini sağlama ve içtihat yaratma olarak ortaya çıkmaktadır¹⁰⁶.

Vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili uyuşmazlıkları çözümlemek için yargısal başvuru haklarının temeli Anayasa, VUK, İYUK ve AATUHK'larında yer almaktadır.

¹⁰⁶ Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri", (Vergi Dünyası, S. 212, Nisan 1999), s. 88-98

Anayasa'nın 36 ncı maddesi hak arama hürriyetini düzenlemektedir. Maddenin birinci fıkrasında yer alan, "herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir" hükmünün gerekçesinde; Hak arama "Hakkının" ilk şartı olan yargı mercilerine davacı ve davalı olarak başvurabilme hakkı ve hürriyeti hüküm atına alınmış ve bunun tabii sonucu olarak da kişinin yargı mercileri önünde iddia, savunma ve "Adil ve hakkaniyete uygun yargılama hakkına sahip olduğu belirtilmiştir"¹⁰⁷. Maddenin ikinci fıkrasındaki, "Hiç bir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz" hükmünün gerekçesinde ise, "Yargılama usulü hukukunun temel kurallarından biri olan "Mahkemelerin hakkın alınması görevini yerine getirmekten kaçınamayacakları" ilkesi yer almaktadır. Bu ilke uyarınca, mahkemeler önlerine getirilen bir davaya bakma ve sonuçlandırmaya mecburdurlar." İfadesine yer verilmiştir¹⁰⁸.

Anayasa'nın 74 üncü maddesi ile daha önce idareye başvurma hakkı içerisinde de incelendiği üzere Türk vatandaşlarına dilek ve şikayetleriyle ilgili olarak TBMM ve yetkili makamlara yazı ile başvurma hakkı sağlayan "dilekçe hakkı" düzenlenmektedir.

Anayasanın 125 inci maddesinde vatandaşların idari eylem ve işlemlere karşı yargı yolunu kullanabileceklerine ilişkin hükümler yer almaktadır¹⁰⁹. Maddenin gerekçesinde, idarenin denetim yolları arasında hukuka uygunluğu sağlamada en etkin olan yargısal denetimdir. Dolayısıyla, idarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu

¹⁰⁷ Mehmet Akad, Abdullah Dinçkol, 1982 Anayasası Madde gerekçeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları (Alkım Yayınevi, İstanbul, 1998), s. 156-157

¹⁰⁸ Akat, Dinçkol, a. g. e, s. 157

¹⁰⁹ Anayasa Madde 125- İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler ile Yüksek Askeri Şuranın kararları yargı denetimi dışındadır.

İdari işlemler karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden itibaren başlar.

Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez.

İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.

Kanun, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halinde ayrıca milli güvenlik, kamu düzeni, genel sağlık nedenleri ile yürütmenin durdurulması kararı verilmesini sınırlayabilir.

İdare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.

ilkesi getirilmek suretiyle hukuk devleti anlayışının zorunlu unsuru vurgulanmaktadır...Maddede idarenin yargısal denetiminin idari işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluklarının denetlenmesi ile sınırlı olduğu; dolayısıyla, yargı organının idari işleminin yerindeliğinin denetleyemeyeceği de belirtilmiştir. Bu ilkenin bir sonucu da yargı organının idare yerine geçerek karar alamaması, bir başka deyimle idari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verememesidir. Yürütmenin durdurulabilmesi için de iki şartın bir arada bulunması ayrıca gerekçe gösterilmesi gerekmektedir” ifadeleri yer almaktadır.

Vergi mükelleflerinin hak arama hürriyetinin kısıtlandığına ilişkin olarak Anayasa mahkemesi önüne gelen davalarda Mahkeme hak arama hürriyetinin ihlal edilmediğine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi takdir komisyonları kararlarına karşı Emlak Vergisi mükelleflerine doğrudan dava hakkı tanınmaması ile ilgili yasa hükmünün yargısal başvuru hakkının ihlal edip etmediğine ilişkin olarak verdiği kararında”...ancak bu durumun...”idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır” diyen Anayasa’nın 125 inci maddesinin birinci fıkrasına aykırı bir yönü yoktur. Çünkü mükelleflerin dava hakkı; takdir komisyonlarının kesinleşen asgari arsa ve arazi birim değerleri üzerinden vergi tarhiyatı yapılıp, mükellefe tebliğ edildikten sonraki aşamada mevcuttur. Her ne kadar beyan sahibinin beyan ettiği matraha itirazı söz konusu değilse de, asgari ölçüde beyanın, itirazı kayıtlı verilmesi mümkün olduğu gibi asgari ölçünün altında beyanda bulunmasını engelleyen bir hüküm yoktur. Söz konusu madde ile, takdir komisyonunun kararlarına karşı mükellefe doğrudan itiraz ve dava açma hakkı tanınmaması, milyonlarca mükellefi bulunan emlak vergisinin tahakkuk ve tahsilini mümkün kılmak amacına yöneliktir. Verginin tarh edilip tebliğinden sonra mükellefin komisyon kararlarını da kapsayan dava hakkı doğmaktadır. Bu nedenle söz konu fıkranın ikinci bendinin Anayasa’nın 36 ve 125 inci maddelerine aykırı bir yönü yoktur.”¹¹⁰ İfadeleri ile vergileme sürecinin tamamını dikkate alarak mükellefin sonuç itibariyle dava hakkını kullanabileceğine karar vermiştir.

¹¹⁰ AYM, 19.3.1987, E. 1986/5, K: 1987/7, AMKD., S. 23, s. 148

Anayasa Mahkemesi gecikme faizi alınmasının mükellefin dava açma hakkını engellediğine ilişkin yapılan başvuruyu,” gecikme faizini, vergiyi doğuran olayın gerçekleşme tarihinden başlatmanın mükellefe ağır külfet yükleyeceği ve bu nedenle vergi dairesi aleyhine dava açmaktan kaçınacağı, dolayısıyla da, Anayasa’nın 36 ncı maddesinde belirlenen “hak arama hürriyeti”nin sınırlanmış olacağı öne sürülebilirse de gecikme faizinin enflasyonist ortamlarda sahip olduğu önemi ... böyle bir iddianın savunulmasını olanaksız kılar...Gecikme faizi ile yapılan, yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak da nitelemek de olanaksızdır. Yasa Koyucu; uygulanacak gecikme faiz oranlarının dikkate alınmasına ve böylelikle mükellefin, enflasyon üzerinde bir faiz ödemesine engel olmuştur.” Gerekçelerine dayanarak gecikme faizinin dava hakkını engelleyeceği savı yerinde görmemiştir¹¹¹.

Yine Anayasa Mahkemesi, Belediye Gelirleri Kanunundaki, katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için, katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesi gerektiğini, ifade eden hükmün, hak arama özgürlüğünü ihlal edip etmediğine ilişkin davada,” söz konusu madde hükmünün hak arama özgürlüğünü ortadan kaldırmadığını; sınırlamanın kamu yararını korumak endişesine dayandığını ve eşitlik ilkesine aykırılık taşımadığı gerekçesiyle, demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olduğu sonucuna varmıştır¹¹².

¹¹¹ AYM, 27.9.1998, E: 1988/7, K:1988/27, AMKD., S. 24, s. 422

¹¹² AYM. E: 1986 /17, K. 1987 / 11, T. 25. 5. 1987, AMKD, S. 23

Vergi Usul Kanununun 377 nci maddesine göre mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açma hakkına sahiptirler. Aynı kanununun 378 inci maddesine göre vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Aynı maddede ayrıca, mükelleflerin, vergi hatalarına ilişkin hükümler saklı kalmak üzere kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları belirtilmiştir.

Mükellef vergi idaresi ile olan uyuşmazlıklar konusunda yargı yoluna başvurmak yada idari aşamada çözümlmek konusunda tamamen seçim serbestisine sahip bulunmaktadır. Vergi yargısı idari yargı içerisinde örgütlenmiştir. Mükellefler, Vergi Usul Kanunun kapsamındaki vergi, resim ve harçların, gümrük vergilerinin, yerel idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında doğan vergi aslı ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıkları vergi davasına konu yapabilmektedirler. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun uygulanmasından doğan ödeme emrine karşı açılan davalar, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk gibi konulardaki uyuşmazlıklar da vergi yargısında çözümlenirken, aynı kanunda belirtilen istirdat ve iptal davaları için ise adli yargıya başvurmak gerekmektedir. 2575, 2576, 2577 sayılı kanunlar ile Vergi Usul kanunu ve 6183 sayılı kanun hükümleri topluca değerlendirilerek, subjektif vergilendirme işlemlerinde vergi yargısının, bunun dışında geniş kapsamıyla diğer mali yükümlülüklerle ilişkin objektif düzenlemelerde idari yargının görevli olduğu belirtilebilir¹¹³.

Mükellefler vergi davasını, uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren zam ve cezaları kesen, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanunun uygulanmasında ödeme emrini düzenleyen, diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, Gümrük Kanuna göre alınan vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet başvurusunun reddinde söz konusu mükellefleri tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bağlı bulunduğu yer mahkemesinde açabilirler (İYUKm.37). Davanın açılması için yetkili mahkemeye İYUK'nun 3 üncü maddesinde

¹¹³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a. g. e, s. 192-193

belirtilen bilgileri taşıyan dilekçe ile başvurmak gerekmektedir. Dava açma süresi Danıştay'da altmış gün ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. Bu süreler, vergi resim harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif suretiyle alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren başlar (İYUK m. 7).

Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyasının işlem kaldırılması durumunda tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işleminden kaldırılan dosyaların yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması davası açılabilir (İYUK m.27).

Mükelleflerin vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı, eğer karar tek yargıç tarafından verilmiş ise bölge idare mahkemelerine itiraz, kurul halinde verilmiş ise Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunma hakları vardır. Bölge idare mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar kesin olup bunlar aleyhine Danıştay'da dava açma hakkı bulunmamaktadır. Mükellefin ayrıca, kanun yararına bozma, kararın düzeltilmesi, yargılamanın yenilenmesi ve açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi gibi kanun yollarına da başvurma hakkı bulunmaktadır.

Türk Vergi Hukukunda vergi mükellefinin yargısal başvuru hakkının anayasal ve yasal olarak güvence altına alınmış olması uyuşmazlıkların yargı aşamasında çabuk biçimde çözümlenmesi ile tamamlanarak mükellef açısından anlamlı bir güvence sistemi kurulmuş olacaktır. Uyuşmazlıkların vergi mahkemesi safhasında ortalama 1-3 yıl;

Danıştay'da temyiz safhasında 1-2 yıl arasında değişen çözümlenme sürelerinin uzunluğu, vergi yargısındaki dava çokluğundan kaynaklanmamaktadır¹¹⁴.

Bu durumun nedenlerinden bazıları, vergi mükellefinin kendisi ile ilgili karar alma sürecine yeterince katılmaması sonucunu doğuran mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi uygulamalarının yetersizliği, hukuki güvenlik ilkesinin etkin gerçekleştirilmemesi sonucunu doğuran, vergi sistemin karmaşık olması nedeniyle mükellefin bilgilendirilememesinin sonucu olarak yargıya gereksiz olarak yapılan başvurulardır.

Vergi mükelleflerinin yargı yoluna başvurabilmeleri için ortada vergi idaresi tarafından kendileri ile ilgili olarak kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bir işlem yapılmış olması gerekmektedir. Vergi idaresi tarafından yapılan ve henüz mükellef hakkında bir işlem tesis edilmemiş olan tasarruflara karşı yargı yoluna başvurabilmek söz konusu değildir. Örneğin, hakkında inceleme raporu düzenlenmiş vergi mükellefi bu inceleme raporuna dayanılarak hakkında işlem yapılmadığı sürece inceleme raporuna karşı dava açamaz¹¹⁵. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen genel tebliğe karşı menfaat ihlalinin söz konusu olmasına dayanarak dava açılabilmesi mümkündür.

3. VERGİLEME SÜREÇLERİNDE VERGİ MÜKELLEFLERİNİN SAHİP OLDUĞU HAKLAR

3.1. Tarhiyat Aşamasındaki Haklar

3.1.1. İhtirazi Kayıtlı Beyan

¹¹⁴ Karakoç, a. g. m, s. 90

¹¹⁵ DVDDGK, 22. 05. 1998, E: 1996 / 371 K: 1998 / 91 (Yaklaşım, S. 76, Nisan 1999), s. 215

Esas olarak, mükelleflerin vergi kanunlarındaki esaslara göre vergilerini hesaplayıp beyan ettiklerinden bu beyanlarına dayanarak yapılan vergi tarhiyatları üzerine dava açma hakları bulunmadığı Vergi Usul Kanununun 378 inci maddesinin ikinci bendinde hüküm altına alınmıştır.

Mükellefler vergi sisteminin karmaşık olması nedeniyle vergi kanunlarını yanlış anlamaları ve idarenin bilgilendirme konusundaki yetersiz kalması sonucu yanlış beyanda bulunmuş olabilmektedirler. Mükelleflerin dava açma hakkının korunması için mükellefin kendi beyanlarına karşı dava açabilmesi “ihtirazı kayıtlı beyan” usulü ile olanaklı hale gelmektedir.

İhtirazı kayıtlı beyan yöntemi, mükelleflerin duydukları tereddütlerin giderilmesi ve idare ile aralarında yorum farklılığı olmasına rağmen idarenin görüşü doğrultusunda beyanname verilerek yorum farklılığının yargıda uyuşmazlık konusu yapılmasına imkan sağlayan önemli bir mekanizmadır¹¹⁶.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 üncü bendinde dava açma ile tahsil işlemlerinin durmasına ilişkin hükmün sonunda yer alan “...ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine açılan davalar, tahsilat işlemlerini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir” hükmü ile ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine dava açma hakkının olduğu kabul edilmiş olmaktadır.

Vergi idaresi de, vergi idareleri işlem yönetmeliğinin 58 inci maddesinde “mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek verilen beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota “İhtirazı Kayıt” adı verilir ...bu şekilde verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergi, mükellef dava açmaz ise tahakkuk kesinleşir. İhtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle ilgili açılan davalar tahakkuku durdurmaz” ifadelerine yer verilerek mükellefin ihtirazı kayıtlı verdiği kendi beyanı üzerine dava açma hakkının olduğu kabul edilmektedir.

¹¹⁶ Murat Özden, “İhtirazı Kayıtlı Beyan”, (Yaklaşım, S: 37, ocak 1996), s. 105

Mükelleflerin itirazı kayıtlı beyan usulünden yararlanabilmeleri için itirazı kayıt koydukları matrah yada matrah kısmının beyan edilmesi ve ihtirazı kaydın hangi kanuni gerekçelere dayandığını yazılı olarak beyanname verirken bildirmeleri gerekmektedir¹¹⁷. Mükellefler itirazı kayıtlı verdikleri beyannameleri üzerine kesilen tahakkuk fişinin kendilerine tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde dava açma hakkına sahiptir¹¹⁸.

İhtirazı kayıtlı beyan yöntemi, mükelleflerin vergi idaresinden farklı düşündükleri durumlarda, vergi idaresinin görüşünü esas alarak beyanname vermelerini ve söz konusu beyanın yargı organları önünde dava konusu yapılmasına olanak sağlamaktadır. Ayrıca mükellef hiç beyanda bulunmamanın yada yanlış beyanda bulunmanın sonucu olarak ortaya çıkabilecek vergi cezalarından da kurtulmaktadır.

Mükelleflerin sahip olduğu hakkın kaynağı Vergi Usul Kanunun değil Danıştay içtihatları, İYUK ve Vergi Dairesi İşlem Yönergesidir. Söz konusu hakkın yasal düzenleme ile vergi mükelleflerine sağlanması, müessese hakkında daha fazla bilgi sahibi olunması ve vergi hukukunun daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır¹¹⁹.

3.1.2. Pişmanlık ve Islah

Mükellef beyana dayanan vergilerde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden haber verdiklerinde kanunda yazılı kayıt ve koşulları taşımaları halinde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezasından kurtulma olanağına sahiptir.

Mükellefin pişmanlık hakkından yararlanabilmesi için idarenin mükellefin pişmanlık başvurusundan önce olayı öğrenmemiş olması ile ilgili koşulların gerçekleşmesi

¹¹⁷ Özden, a. g. m, s. 107

¹¹⁸ Dan. 4. D. E: 1992/3528 K: 1993/4926 Dan. Der. S. 89 s. 221-222

¹¹⁹ Özden, a. g. m, s. 108, Erdoğan Öz, "Mükellefin kendi beyanlarını Dava Konusu Yapması-İhtirazı Kayıtlı Beyan-", (Vergi Dünyası, S.213, Mayıs 1999), s. 137

gerekmektedir. Bu koşullardan birisi, mükellefin idareye haber verdiği tarihten önce ihbar yapılmamış olmasıdır. İhbarın mükellefin pişmanlık başvurusunu geçersiz hale getirebilmesi için haber verilen hususlarla ilgili olması ve yetkili makamlara yapıldığında kayda geçirilmiş olması gerekmektedir. İkinci koşul olarak da, haber verme dilekçesinin kayda geçirildiği tarihinden önce yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış olması veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olması gerekmektedir. İncelemeye başlanılmış olduğunun kabulü için incelemeye başlanıldığının tutanakla tespit edilmiş olması veya inceleme dairede yapılacaksa, davet yazısının mükellefe tebliğ olunmuş olması gerekmektedir. Mükellef veya yetkili adamının imzası taşıyan yazılı bir tespit olmadan, inceleme elamanının, mükellefin bağılı bulunduğu vergi dairesine incelemeye başlanıldığına dair bir yazı yazması pişmanlık talebinin kabul edilmemesi için yeterli değildir. Bununla birlikte inceleme elemanı mükellefin beyanname vermediğini yazılı olarak bildirmişse bunun resmi bir ihbar kabul edilmesi ve pişmanlık talebini önlemesi gerekmektedir¹²⁰.

Mükellefin pişmanlık hakkından yararlanabilmesi için yerine getirmesi gereken diğer koşullar beyannamenin verilmesi ve tahakkuk eden verginin ödenmesine ilişkindir. Bu koşullar; Hiç verilmemiş beyannamelerin mükellefin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde verilmesi, eksik yada yanlış yapılan beyanın mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde tamamlanması ve 6183 sayılı kanunun 51 inci maddesine göre hesaplanan gecikme zammı oranında bir zam ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içerisinde ödenmesidir.

Pişmanlık ve ıslah kurumunda uygulamada ortaya çıkan bir sorun, pişmanlıkla verilen beyannamelerde matrah bulunmaması veya zarar gösterilmesi hali ile ilgilidir. Vergi idaresi pişmanlık ve ıslah kurumunun amacını göz önünde bulundurarak beyannamede matrah bulunmaması yada zarar gösterilmesi durumunun kurumdaki beklenen amaçlara

¹²⁰ Özbacı, a. g. e., s. 839

uygun olmadığı gerekçesi ile bu tür beyannamelerin 371 inci madde hükmünden yararlanmayacağı biçiminde uygulamayı yönlendirmektedir¹²¹.

Danıştay'ın ise bu konuda vermiş olduğu ve devamlılık kazanmış kararlarında, pişmanlık ve ıslah talebiyle verilen beyannamelerde zarar gösterilmesi veya zorunlu indirim ve istisnalar sonrası vergiye tabi matrah bulunmaması durumunda; sadece bu nedenlerden dolayı re'sen takdire gidilemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır¹²².

Pişmanlık ve ıslaha ilişkin hükümler vergi mükellefi tarafından kanuna aykırı bir olayın kendiliğinden haber verilmesi halinde mükellefin cezalardan muaf tutulması sağlanmaktadır. Vergi idaresi ve mükellefin iyi niyetli olduklarını göstermesi bakımından oldukça faydalı bir kurum olarak ortaya çıkmaktadır.

3.2. Vergi İnceleme Aşamasındaki Haklar

Vergi Usul Kanununda yer alan vergi incelemesi ile ilgili hükümler, incelemeye yetkili olanların uyması gereken esasları belirlemiştir. İnceleme sırasında incelemeye yetkili olanların yerine getirmek zorunda oldukları yükümlülükler mükellef açısından hak durumuna dönüşmektedir.

Mükellefler, vergi incelemesi yapanların, memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesinin gösterilmesini isteme hakkına sahiptirler (VUK m. 136). Bu hak, mükelleflerin inceleme yetkisi olmayan kişiler tarafından başka amaçlarla rahatsız edilmesini önlemeyi ve mükellefin inceleme yapacak görevliye güven duymasını sağlamayı amaçlamaktadır. Dolayısıyla mükellef, yukarıda nitelikleri belirtilen biçimde bir kimlik gösterilmeden inceleme yapılmasına izin vermeme hakkına

¹²¹ 29 kasım 1968 tarih ve 89 nolu gelir Vergisi Genel Tebliği, Gel. VUK. 3-24466-371 /496 sayılı

Mukteza

¹²² Dan. 11.D. 20. 3. 1995, E: 1995 / 630 K: 1995 / 719, (Yaklaşım, S: 37, Ocak 1996), s. 145, Dan 11. D 12. 10 1995 E: 1995 / 267 K: 1995 / 2529, (Yaklaşım, S: 38, Şubat 1996), s. 132-133

sahip olduğu gibi incelemeye yetkili tarafından istenilen defter ve belgeler ile bilgileri ibraz etmek zorunda değildir.

Mükellefin incelemenin yapılacağı zaman açısından yalnızca tarh zamanaşımını iddia etme hakkı bulunmaktadır. Bunun dışında incelemenin ne zaman yapılacağı konusunda bilgi alma hakkı olmadığı gibi, inceleme neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 138 inci maddesinin üçüncü fıkrasında “evvelce yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir” hükmü yer almaktadır Bununla birlikte Danıştay, aynı dönem için aynı veriler esas alınmak suretiyle yapılan ikinci bir inceleme raporuna dayanarak tarhiyat yapılamayacağına karar vermiştir¹²³. Kanaatimizce Danıştay’ın vermiş olduğu karar mükellefin idareye karşı güven duyması ve aynı şekilde kendisini de güvende hissetmesi açısından doğru bir yaklaşımdır.

Mükellefler incelemenin işyerlerinde yapılmasını isteme hakkına sahiptirler. Vergi usul Kanununun 139 uncu maddesinin birinci fıkrasındaki ”Vergi incelemeleri esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır” hükmü ile bu hakkı mükelleflere tanımaktadır. İncelemenin işyerinde yapılmasını isteme hakkının istisnaları, işyerinin inceleme yapmaya müsait olmaması, mükellefin ya da iş ortaklarının ölümü, işin terk edilmesi gibi işyerinin olmaması sonucunu doğuran durumların varlığıdır. İncelemenin işyerinde yapılmamasını gerektiren durumların varlığının inceleme elamanı tarafından itiraza mahal vermeyecek biçimde tespit edilmesi gerekmektedir.

Eğer mükelleflerin incelemenin işyerinde yapılmamasını, dairede yapılmasını isteme hakları da söz konusudur. İncelemenin işyerinde yapılmaması talebi geldiğinde bunun kayıt altına alınarak incelemenin dairede yapılması olanaklıdır.

¹²³ Dan.4.D., 19.3.1985 gün, 701/870 sayılı karar, Ekrem İspir, Tahsin Yağmurlu, Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, (Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985), s. 250

İncelemenin dairede yapılması durumunda, mükellefin gerekli olan defterlerinin daireye getirmesi isteminin yazılı olarak yapılması gerekmektedir. Kendisinden yazılı olarak defter ve belgelerin getirilmesi istenen mükellefin haklı mazeret göstererek defter ve belgelerin daireye getirilmesi için ek olarak makul bir süre isteme hakkı vardır. Defter ve belgelerin daireye getirilmesi için mükelleflere tanınan süre Vergi Usul Kanununun 14 üncü maddesine göre “Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak üzere bu süreyi, tebliği yapacak idare belirler hükmü gereği en az 15 gün olmalıdır. Söz konusu 15 günlük sürenin dolması halinde makul mazeret gösterilmesi ile ek süre talep hakkı doğmaktadır.

Mükellef incelemeye başlanılmadan önce incelemenin konusunun açıklanmasını isteme hakkına sahiptirler. İnceleme konusunun açıklanması, hangi vergi bakımından inceleme yapılacağı ve yapılacak incelemenin hangi hesap dönemlerine ilişkin olduğunun bildirilmesi anlamına gelmektedir¹²⁴.

Mükellefler işyerlerinde yapılan incelmenin mesai saatleri içinde yapılmasını, daha doğrusu mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını isteme hakkına sahiptirler. Ancak, incelemeye mesai saatleri dışında da devam edilmesi durumunda mükellefin bu durumu bilmesine rağmen sessiz kalması durumunda zımni muvafakatinin olduğu kabul edilmektedir¹²⁵. İncelemenin mesai saatleri dışında yapılmamasının istisnası, incelemenin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılmak koşuluyla, tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması durumlarıdır.

Mükellefin inceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanaklara incelemeyle ilgili her türlü itiraz ve görüşlerinin yazılmasını isteme hakkı vardır. Ancak, Vergi Usul Kanununun 141 inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan düzenleme ile sağlanan bu

¹²⁴ Maliye Bakanlığı, Vergi Beyannamelerinin Tetkiki, s. 81, Aktaran, Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi** (Beta Basın Yayın A.Ş., İstanbul, 1994), s. 151 Yazar aktarmış olduğu bu açıklamayı yeterli bulmamaktadır. “Açıklamaya ek olarak, “Ayrıca vergi incelemesine sevk usullerinden hangisi nedeniyle incelemeye başlanıldığı açıklanabilir. Bunun dışında inceleme elamanı genel ve özel inceleme hazırlıkları sonunda, yükümlü nezdinde, hangi ana konular üzerinde açıklama yapacağı hakkında genel çerçevede açıklama yapabilmelidir.” Görüşündedir.

¹²⁵ Şeker, a. g. e, s. 170

hakkın inceleme elemanının tutanak düzenlemeyi gerekli görmesi hallerinde mi, yoksa mükellefin de gerekli görmesi durumunda mı tutanak düzenleneceği açık değildir. Kanaatimizce taraflardan birisinin gerekli görmesi halinde tutanağın tutulması gerekmektedir. İncelemenin sonunda da tutulacak tutanak ile mükellefin görüşlerini belirtme hakkı bulunmaktadır.

3.3. Tahsilat Aşamasındaki Haklar

Türk vergi hukukunda mükellefe tahsil aşaması ile ilgili olarak yararlanabileceği bir takım haklar sağlanmıştır. Bunlar vergi idaresine olan borçlarına karşılık vergi idaresinden olan alacaklarının takas edebilmesi, zor durumda kalması nedeniyle borçlarının tecil edilmesini isteme, devletten alacaklarına karşılık faiz isteme haklarıdır.

Mükellef, 6183 sayılı kanunun 23 üncü maddesine göre, tahsil edilip de kanuni nedenlerle reddi gereken alacaklarının, reddiyatı yapacak olan kamu idaresine olan vadesi gelmiş borçlarına mahsup edilmesini isteyebilme hakkına sahiptir. Takas işleminde asıl olan, benzer ve istenebilir iki borcun, ayrı ayrı ödenmeksizin, küçük olanı oranında borcu sona erdiren bir işlem olmasıdır. Aslen kamu alacağını koruma amacıyla¹²⁶ getirilen takas kurumu, takas talebinde bulunulması halinde mükellef açısından da borcun ödenmesi ve alacağın kolaylıkla tahsil edilebilmesi olanağını sağlamaktadır.

6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre, mükellefin vergi borcunu vadesinde ödemesi veya söz konusu borcu ile ilgili olarak haciz uygulamasına gidilmesi yada haczedilen malların paraya çevrilmesi ile çok zor durumda kalmasının söz konusu ise, mükellef tarafından yazı ile talep edilmesi ve teminat gösterilmiş olması koşuluyla, vergi, resim, harç, ceza tatbik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, diğer borçları ise beş yılı geçmemek üzere faiz alınarak tecil edilebilmektedir.

¹²⁶ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsil Hukuku**, (Ankara, İmaj Yayıncılık, 2000), s.138

Söz konusu hükme göre tüm vergi borçları için tecil istenebilecektir. Ancak, uygulamada, Taşıt Alım Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Geçici Vergi, Zirai Stopajlar, Fonlar ve Damga vergisi tecil kapsamı dışında tutulmaktadır¹²⁷. Vergi Usul Kanununa göre 371 inci maddenin pişmanlık hükümleri ve 376 ncı maddenin ceza indirimi ile ilgili hükümleri gereği, söz konusu ödeme halleri için tecil uygulanamamaktadır. Tecil işlemine idari işlem teorisi açısından bakıldığında, tecil işlemi tek taraflı ve bireysel bir işlemdir. Mükellefe yeni bir vade ve taksitle ödeme olanağı sunduğundan yapıcı bir işlem olarak adlandırılabilir¹²⁸.

Mükelleflerin devletten olan alacaklarının geç ödenmesi nedeniyle ekonomik kayba uğramamalarını sağlamak amacıyla Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin 4 üncü bendi ile geç ödeme ile ilgili olarak faiz alma hakkına sahiptirler. Mükelleflerin vergi idaresinden olan alacakları için faiz alabilmeleri haklarının doğabilmesi için, fazla ve yersiz olarak ödenen ve mükellefe iadesi gereken verginin söz konusu olması ve yapılması gereken iadenin ilgili mevzuat gereğince tamamlanması gereken bilgi be belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen üç aylık sürede yapılmamış olması gerekmektedir. Mükellef faiz alma hakkının başlangıcı olan tarih ile düzeltme fişinin kendisine tebliğ edildiği tarih arasındaki süre için 6183 sayılı kanuna göre belirlenecek tecil faizi oranında faizi alma hakkına sahiptir. Mükelleflerin faiz alma hakkı, faiz uygulama alanının darlığı, idareye tanınan üç aylık işlem süresinin uzun olması ve gecikme zammına oranla faiz ödemesine esas alınan tecil faizinin düşük olması yönlerinden eleştirilmekle birlikte, daha önce vergi sisteminde olmamasından dolayı başlangıç olarak olumlu bulunmaktadır¹²⁹.

¹²⁷ Çelik, a. g. e. a. g. e, s. 171

¹²⁸ Recai Dönmez, **Tecil Kurumunun Hukuki niteliği, Unsurları ve Kamu Alacaklarının Tecilinde İdarenin takdir Yetkisi (Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan), Seri 38, Yıl 1996-1997, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No. 4099, 1998), s. 238**

¹²⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi İdaresince iade edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması** (Prof. Dr. Seyfullah Edis'e Armağan, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, 2000), s. 396-399

SONUÇ

Genel olarak vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar olarak ifade edilen mükellef hakları kavramı, günümüzde vergi mükellefine eskiye oranla daha fazla haklar sağlanması ve korunması sonucunu ortaya çıkartmıştır. Mükellef hakları konusunun önem kazanmasının nedenleri arasında, vergi idaresinin mükellefe bakış açısındaki değişme, vergi sisteminin giderek daha karmaşık hale gelmesi, uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler, teknolojik gelişmeler ve mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması yer almaktadır.

Mükellefe haklar sağlanması yoluyla ortaya konulan korumanın etkinliği hakların doğduğu kaynağa bağlı olarak değişmektedir. Mükellef haklarının kaynağını anayasa ve anayasal nitelikteki hak bildirgelerinin oluşturması durumunda mükelleflere birinci derece koruma sağlanması söz konusu olmaktadır. Kanunlar ve idarenin yetki alanı içerisinde yer alan tasarruflarından kaynaklanan koruma ikinci derece yasal koruma olarak önem taşımaktadır. Birinci ve ikinci derece yasal korumanın dışında idarenin vergi mükelleflerine kendi hizmet standardını ifade etmek için kullandığı “mükellef hakları bildirgeleri yada şartları” mükelleflere koruma sağlamaktan daha çok belirlilik sağlamaktadırlar. Ancak şunu da söylemek gerekir ki, mükellef hakları bildirgesine sahip olmayan ülkelerde mükellefe sağlanan korumanın eksik olduğunu söylemek olanaklı değildir. Bununla birlikte vergi idaresinin mükellefe bakış açısının ortaya konması ve mükellefin mevzuatın karmaşık yapısının dışında hakları konusunda bilgilendirilmesinin sağlanması için söz konusu “bildirge ve şartların” olması mükellef açısından olumlu sonuçlar yaratmaktadır.

Mükellef haklarının, temel haklar ve vergi sisteminin işletilmesinden doğan haklar olarak iki ana ayrım içerisinde incelenmesi durumunda temel haklar, bilgi alma, vergi idaresinin almış olduğu kararların gözden geçirilmesini isteme, mükellefin özel hayatının gizliliği, mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği ve yargısal başvuru hakkı olarak sınıflandırılabilir. Vergi sisteminin işletilmesi ile ilgili haklar ise, kuralların yayımlanması, geriye yürümemesi, anlaşılır olması, bazı kurallara uymama, birbirinin

karşıtı kuralların yer almaması ve verginin doğru miktarından fazlasını ödememe hakkı gibi belirlilik ilkesinden doğan haklar ile iki defa vergilendirilmeme ve ayrımcılığa tabi olmama gibi eşitlik ilkesinden doğan haklardan oluşmaktadır.

İkinci bölümde incelenen yedi ülkedeki temel hakların içeriklerine bakıldığında, söz konusu hakların her bir ülkede yer almakla birlikte, hakları sağlayan kaynakların ve içeriklerinin ülkeden ülkeye değiştiği görülmektedir. Bundan dolayı her bir temel hak açısından ülkelerin mükelleflere sundukları korumanın aynı olmadığı, bazen daha fazla bazen de kapsam olarak daha az olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bilgi alma hakkı, mükellef açısından, tasarı halinden hukuk normu haline gelinceye kadar geçen süre de dahil olmak üzere, vergi sisteminde yer alan kurallardan haberdar olmasını, kendisi ile ilgili olarak vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin dayanakları ile hak ve yükümlülükleri konusunda bilgi sahibi olmasını ve gerek duyduğunda belirlilik sağlamak açısından vergi idaresinden bilgi taleplerinin karşılanmasını içermektedir. İncelenen ülkelerden, özellikle Anglo-Sakson hukuk sisteminin uygulandığı ülkelerde bilgi alma hakkı birden fazla ve özellikle bilgi alma özgürlüğünü düzenleyen kanunlarla ve vergi mevzuatında yer alan düzenlemelerle sağlanırken, diğer ülkelerde idari ve vergi usulüne ilişkin kanunlarla sağlanmaktadır. Vergilemeye ilişkin kuralların yapım sürecine mükellefin yada mükellefi temsil eden kuruluşların en etkin olarak katılma olanağı bulunduğu ülke Amerika Birleşik Devletleridir. Mükellefin yapmayı düşündüğü işlemlerin vergisel sonuçları ile ilgili bilgi alma istemlerini karşılamak için uygulanmakta olan “özelge” sistemi, incelenen tüm ülke vergi sistemlerinde bulunmakla birlikte, sağladıkları belirlilik, bağlayıcı olup olmamaları, vergi idaresinin takdir yetkisini içerme dereceleri ve diğer verilme usulüne ilişkin özellikleri nedeniyle farklılıklar taşımaktadırlar. Belirlilik açısından incelenen ülkelerdeki en fazla güvence sağlayan özelge sistemi Avustralya’da bulunmaktadır. Bununla birlikte söz konusu özelge sisteminin idarenin takdir yetkisini çok fazla içermesi nedeniyle idarenin yasamanın fonksiyonunu yüklediği gerekçesi ile eleştirilmektedir.

Vergi idaresinin mükellefle ilgili olarak aldığı kararların gözden geçirilmesini isteme hakkı, mükellef ile idare arasında meydana gelen uyuşmazlıkların idari aşamada

çözümlemesini sağlayarak yargının yükünün azaltılması sonucu ile birlikte mükellefin idari karar ile ilgili dinlenilmesi ve vergileme sürecine daha yakından katılımı sağlamaktadır. Ayrıca, mükellefin başvurusu üzerine mükellefin katılımı ile yapılan gözden geçirme, vergi idaresinin de kendisini daha geniş biçimde kontrol etmesini sağlamaktadır. İncelenen ülkelerin bazılarında gözden geçirme istemi ile birlikte mükellefe kendi görüşlerini dile getirme olanağı sağlayan dinlenilme hakkı da verilirken (Almanya, Avustralya, Amerika Birleşik Devletleri), bazı ülkelerde ise yalnızca gözden geçirilmesini isteme ile söz konusu hak sınırlandırılmaktadır. Mükellefe dinlenilme hakkının verilmesi mükelleflerin kendilerini daha fazla güvenlik içerisinde hissetmeleri sonucunu yaratmaktadır. Avustralya’da mükellef vergi idaresine vermiş olduğu itiraz dilekçesinde bildirmiş olduğu nedenlerle bağlı olarak gözden geçirme isteminde bulunabilmektedir. Gözden geçirme istemine ilişkin izlenecek usullerde incelenen ülkelerde farklılıklar göstermektedir. Aynı şekilde, Kanada ve Hollanda gibi ülkelerde idarenin vergi mükellefi ile ilgili her türlü kararı için değil, yalnızca tarhiyatlar ve ek tarhiyatlar için gözden geçirme isteminde bulunulabilir. Hollanda’da kararın gözden geçirilmesine ilişkin istem aynı zamanda verginin vadesinin ileri bir tarihe alınması isteğini de içermektedir. Buna karşılık Fransa’da, ödeme tarihinin itiraz nedeni ile ileriye alınmasının mükellef tarafından ayrıca talep edilmesi gerekmektedir. Gözden geçirme hakkı ile ilgili diğer bir farklılık da, idarenin almış olduğu kararın bağımsız kamu denetçileri tarafından gözden geçirilmesini istemektir. “Kamu denetçisi” kurumu, vergi mükellefleri tarafından Avustralya, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Hollanda gibi ülkelerde farklı özellikler taşımalarına rağmen etkin biçimde kullanılabilir.

Mükellefin aile hayatına, konutuna ve iletişimine yönelik olarak vergi idaresi tarafından yapılacak ihlallere karşı koruma sağlayan özel hayatın gizliliği hakkı, incelenen ülkelerin çoğunluğunda anayasal olarak sağlanmış durumdadır. Özel hayatın gizliliği hakkı özellikle, mükellefin işyeri ve konutuna vergi idaresi tarafından arama yapılmak üzere girilmesi durumunda önem kazanmaktadır. Ülkelerin çoğunluğunda mükellefin konutunda arama yapılması yargı kararını gerektirmektedir. Bu genel kuralın kanunlarla belirlenen istisnaları da bulunmaktadır. Bununla birlikte Avustralya’da vergi idaresinin mükellefin konutuna ve işyerine girmek konusunda sınırsız yetkisi

bulunurken, girilen konuttaki belgelerden yalnızca fazla olanlarını yada kopyalarını alma izni verilerek söz konusu yetki sınırlandırılmıştır . Ancak yine de vergi idarecilerine sağlanan yetkinin genişliği özel hayatın gizliliğini ihlal ettiği gerekçesi ile eleştiriye uğramaktadır. Özel hayatın gizliliği hakkının kapsamı içerisinde olan diğer bir durum ise, makul olmayan biçimde yapılan arama ve arama sonucu elde edilen kanıtların mükellefe aleyhine delil olarak kullanılmasının önlenmesidir. Bu hak özellikle Anglo-Sakson hukukunda mükelleflere sağlanmaktadır. Mükellefin her türlü iletişimini güvence altına alan özel hayatın gizliliği hakkı, özellikle ülkeler arasında farklı düzenlenmiş olmakla birlikte mükellef ile avukatı ve mükellef ile muhasebecisi arasındaki iletişimi güvence altına alınmaktadır. Örneğin, Avustralya’da mükellef ile avukatı arasındaki iletişime sağlanan koruma daha sonra idare tarafından muhasebecileri de kapsayacak biçimde genişletilmiştir. Amerika Birleşik devletlerinde ise, anayasal olarak sağlanan söz konusu hakkın kullanılabilmesi hakkın var olduğunun mükellef tarafından öne sürülmesine bağlı olmaktadır.

Mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı incelenen tüm ülkelerde kanunlarla güvence altına alınmıştır. Genel gizlilik kuralına karşın, kamu yararının gerektirdiği durumlarda yada mükellef tarafından izin verilmesi durumunda gizli kalması gereken bilgilerin açıklanmaları mümkün olmaktadır. Örneğin, incelenen ülkelerde bulunan belirli (diğer kamu kurumları, yargı organları, mükellefin kendisi) durumlarda yapılan açıklamaların dışında, Amerika Birleşik Devletlerinde mükellefe ilişkin bilgilerle ilgili olarak önemli çıkarı bulunan kişilere açıklama yapılması mümkün olmaktadır. Bununla birlikte Kanada’da mükellefe ilişkin bilgilerin yalnızca Gelir Vergisi Kanununun uygulanması ile ilgili olarak kullanılabileceği öngörülerek gizlilik sıkı bir şekilde uygulanmaktadır.

Vergi mükelleflerinin en temel haklarından birisi de yargısal başvuru hakkı olarak ortaya çıkmaktadır. Yargısal başvuru hakkı incelenen tüm ülkelerde etkin biçimde vergi mükelleflerine sağlanmış durumdadır. Bununla birlikte ülkelerin yargı sistemleri arasında yine da farklılıklar bulunmaktadır. Almanya’da vergi mükelleflerinin vergi yargısı dışında anayasal haklarının ihlal edildiğine ilişkin maddi delillere sahip olduklarında doğrudan Anayasa Mahkemesine başvurma hakları bulunmaktadır. Bunun yanı sıra Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine taraf olan ülkelerde bulunan vergi

mükellefleri iç hukuk yollarını tükettiklerinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurabilmektedirler. Yargısal başvuru hakkı ile ilgili olarak ülkeler arasında usule ilişkin farklılıklar söz konusudur. Bununla birlikte incelenen tüm ülkelerde yargı organlarının vergi mükellefinin korunmasında ve sahip olduğu hakları ileri sürebilmesi konusunda çok önemli işlevleri yerine getirdikleri kolaylıkla söylenebilir.

Mükellef haklarının önem kazanmasının nedenlerinden birisini oluşturan uluslararası gelişmelerle de mükelleflere bir kısım haklar sağlamaktadır. Özellikle ülkeler arasındaki ticaretin her gün daha fazla artması ülkeleri birbirlerine yaklaştırmakta ve aralarında ekonomik bütünleşmeler kurmaları sonucunu doğurmaktadır. Bu ekonomik bütünleşmelerden en önemlisi Avrupa Birliğidir. Birlik hukukunun üye ülke hukuklarından üstünlüğü ve üye ülkelerde doğrudan uygulanması ve doğrudan etkiler doğurması gibi özellikleri söz konusudur.

Birlik hukukunca vergi mükelleflerine sağlanan haklar üye devletlerde bulunan ve Birlik kurallarını uygulamakla yükümlü bulunan ulusal mahkemeler tarafından yerine getirilmektedir. Divan ise, kendisine yetki verilen, antlaşmalardan doğan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle üye devletlere karşı davalara, Birlik kurumlarına karşı açılan iptal, hareketsizlik, tazminat davalarına bakmaktadır. Birlik hukukunca mükelleflere sağlanan hakların ulusal mahkemeler önünde istenebilmesi kendiliğinden etkin koruma sağlamaktadır. Ulusal mahkemeler söz konusu hakları tüm etkileri ile sağlamak durumundadırlar.

Birlik hukukunca vergi mükelleflerine sağlanan haklardan en önemlisi vergileme işlemleri karşısında ayrımcılığa tabi olmama hakkıdır. Uluslararası hukuk ve Birlik hukuku ayrımcılık kavramına farklı anlamlar vermektedirler. Birlik hukukuna göre ayrımcılık, Birlik içerisinde aynı durumda bulunan vergi mükelleflerinin farklı vergilemeye tabi tutulmaması yada farklı durumda olanlara aynı vergi kurallarının uygulanması biçiminde ortaya çıkmaktadır. Uyrukluk temeline dayalı açık ayrımcılık olarak ortaya çıkabileceği gibi, vergi mükellefinin ikametgahın bulunduğu yada geldiği yer gibi başka farklılaştırma ölçütleri kullanılarak gizli ayrımcılık biçiminde de ortaya çıkabilmektedir. Ayrımcılığa tabi olmama hakkı, Birlik amaçlarından olan malların,

hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımını gerçekleştirmek için söz konusu olan temel özgürlüklerle ilgili olarak da mükellefler tarafından elde edilebilir bir hak durumundadır. Ayrımcılığa tabi olmama hakkının sağlanabilmesi için ayrımcılık yapılmaması yada ayrımcı uygulamanın haklılaştırılabilmesi gerekmektedir. Divan içtihatlarından ortaya çıkan sonuçlara göre, söz konusu özgürlüklere bağlı olarak açık ve gizli ayrımcılığın yasak olduğu ortaya çıkmaktadır. Üye devlet uyruğunda bulunan gerçek ve tüzel kişilerin Birlik hukukunca tanınan özgürlüklerden yararlanabilmeleri için üye devletler sınırları arasında ekonomik işlemlerin söz konusu olması gerekmektedir. Birlik hukukunca tanınan özgürlüklerin kapsamı içerisinde ayrımcılığın haklılaştırılmasına ilişkin temeller, kamu güvenliği, kamu politikası ve kamu sağlığı olarak sayılmaktadır. Vergi sistemi ile ilgili olarak Divan, bazen vergiden kaçınma riskini haklılaştırma nedeni olarak görmezken, bazen de vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve vergi sisteminin bütünlüğü gibi nedenleri kabul etmektedir.

Birlik hukukunca mükellef açısından da geçerli olan işçilere, serbest meslek sahiplerine ve tüzel kişilere eşit uygulama hakkı sağlayan serbest dolaşım özgürlüğünün kullanılabilmesi için söz konusu kişiler ile Birlik arasında yeterli bağlantının olması gerekmektedir. İşçilerin serbest dolaşım hakkı, Birlik hukuku içerisinde göç eden işçilere göç ettikleri ülkelerdeki işçilere uygulanan vergi avantajlarından aynı şekilde yararlanma hakkı vermektedir. Yerleşme özgürlüğü hakkı ise, herhangi bir yere bağlı olmaksızın çalışan gerçek kişiler ile kanunlara göre kurulan tüzel kişilerin başka üye devlet topraklarında yerleşme serbestisine ilişkin haklar da sağlamaktadır. Yerleşme özgürlüğünü engelleyecek biçimde vergi uygulamalarının yapılmaması gerekmektedir. Yerleşme özgürlüğü ile ilgili olarak Divan kararlarından ortaya çıkan sonuç da açık ve gizli ayrımcılığın yasak olması biçimindedir. Bununla birlikte üye devletler, meşru vergi nedenlerinin var olması durumunda almış oldukları ve ayrımcılığa neden olan tedbirleri haklılaştırabilmektedirler. Üye devlet tarafından artan oranlılık kurallarının uygulanması, gelirin kaynağı yada kişisel ve ailevi koşulları dikkate alınarak farklılaştırmalar yapılması söz konusu meşru haklılaştırma nedenleri arasındadır. Tüzel kişilerin yerleşme özgürlüğü ile ilgili olarak oluşan önemli bir içtihat da, vergi sistemleri yoluyla, vergi sistemlerinin uyumlaştırılıp uyumlaştırılmadığına bakılmaksızın, bir yabancı şirketin belirli bir kuruluş biçimini seçmeye zorlanmayacağı

konusundadır. Sermayenin serbest dolaşımı ile ilgili hükümler önceden diğer özgürlükler gibi doğrudan uygulanabilir olmadıkları halde, bugün doğrudan uygulanabilir niteliktedirler. Esas olarak, serbest dolaşım üzerine konan sınırlandırmalar ayrımcı olup olmadıklarına bakılmaksızın yasaklanmaktadır. Bununla birlikte, sermayenin serbest dolaşımı üzerine vergi kaçakçılığını önlemek gibi kamu düzeni ile ilgili genel istisnalar, sermayenin Birlik içerisindeki dolaşımı ile ilgili istisnalar ve üye devletlerle üçüncü devletler arasındaki dolaşımı ile ilgili istisnalar bulunmaktadır.

Avrupa birliği ayrımcılığa tabi olmama hakkı dışınca mükelleflere, kadın ve erkeklerin eşit işlem görmesi ilkesi çerçevesinde eşit işlem görme hakkı sağlamaktadır. Ayrıca, üye devletler arasındaki bilgi değişimi sırasında mükelleflerin korunmasına ilişkin haklar, bilgi değişimine esas olan sözleşmelerden daha çok üye devletlerin kendi iç hukuklarında yapmış oldukları düzenlemelerle sağlanmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, uluslararası insan hakları sözleşmeleri içerisinde getirdiği yaptırım mekanizması nedeniyle, en önemlilerinden birisi durumundadır. Sözleşmenin önemi, güvenceye aldığı temel hak ve özgürlüklerden değil, ortak güvence sistemine dayanan uluslararası yargısal denetim mekanizması kurmasından ve bireylere sağladığı güvenceyi bir yaptırıma bağlamasından ileri gelmektedir. Vergi mükellefleri Sözleşme ile sağlanan hakların bir kısmından yararlanabilmekte ve iç hukuk yollarını tükettikten sonra bireysel başvuru haklarını kullanabilmektedirler.

Sözleşmede vergi mükelleflerince kullanılabilecek haklar, 1 nolu ek protokolün birinci maddesinde düzenlenen mülkiyet, altıncı maddedeki doğru yargılanma, 14 üncü maddedeki ayrımcılığa tabi olmama, 8 inci maddedeki özel hayatın gizliliği ve 9 uncu maddede düzenlenen düşünce, vicdan ve din özgürlüğüdür.

Sözleşme ile sağlanan haklarının ihlal edildiğine ilişkin mükelleflerce yapılan başvuruların çoğunluğu ihlalin söz konusu olmadığı biçimindeki kararlarla sonuçlanmıştır. Bununla birlikte söz konusu hakların vergi mükellefleri tarafından kullanılabilir olduğunu gösteren ve ihlalin var olduğunu belirleyen kararlar da bulunmaktadır. Mülkiyet hakkı ile ilgili düzenlemede sözleşmeye taraf olan devletlere

vergileme alanında vergi politikalarını belirlemek için geniş bir marjın bırakılmış olması taraf devletlerin almış oldukları önlemleri haklılaştırmalarını kolaylaştırmaktadır. Doğru yargılanma hakkı esas olara medeni hak ve ödevler ve cezai suç isnadına ilişkin olduğundan mükellefler açısından yalnızca vergi cezaları ile ilgili olarak uygulanabilir bulunmuştur. Diğer haklarla ilgili olarak yapılan başvuruların büyük çoğunluğu komisyondan geri dönmüş ve mahkemeye gerek görülmemiştir. Yine söz konusu hakların kullanılabilir olduklarına ilişkin örnek mahkeme kararları bulunmaktadır. Ulusla arası alanda karşılıklı olarak işbirliğinin artması ve insan hakları sözleşmelerinin daha geniş haklar sağlamalarından dolayı vergi mükelleflerine uluslararası alanda sağlanan hakların artması söz konusu olacaktır.

Mükellef hakları açısından Türk Vergi Hukukuna bakıldığında öncelikle vergi mükelleflerine anayasal koruma sağlayan vergilerin kanuniliği, mali güce göre vergilendirme, sosyal hukuk devleti gibi anayasal ilkelerin var olduğu görülmektedir. Temel mükellef hakları içerisinde özel hayatın gizliliği hakkı ve yargısal başvuru hakkı kaynağını tamamen Anayasadan alırken, bilgi alma hakkı, vergi idaresinin kararlarının gözden geçirilmesini isteme hakkı ve mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı kanuni düzenlemelerle sağlanmaktadır. Bununla birlikte hakların var olması içeriklerinin yeterli olduğu anlamına gelmemektedir.

Türk Vergi Sistemine bütün olarak baktığımızda, verginin tarh ve tahsilinin güvence altına alınmasına yönelik olarak düzenlendiği görülmektedir. Bu nedenle, özellikle, vergi idaresinin uygulamalarına kaynaklık eden Vergi Usul Kanunu, haklardan çok daha fazla idarenin sahip olduğu yetkileri ve vergi mükellefinin yükümlülüklerini düzenleyen bir kanun konumundadır. Mükellefin kendisi için hak olarak görebileceği düzenlemeler vergi idaresi üzerinde bir takım sınırlandırmalar olarak belirtilmektedir. Aynı bir İdari Usul Kanununun da olmaması vergi mükelleflerini haklarının neler olduğu konusunda belirsizlik içerisinde bırakmaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunundaki düzenlemelerin, vergi idaresi tarafından uyulması gereken kurallar biçiminde değil, aynı zamanda mükellefler tarafından ileri sürülebilir haklar biçiminde de düzenlenmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz.

Temel haklar açısından Türk Vergi Sistemine bakıldığında, bilgi alma hakkı ile ilgili olarak, vergilemeye ilişkin kuralların karmaşık olması ve vergi mükelleflerinin vergileme ile ilgili kuralların yapım sürecine katılımlarının sağlanmaması söz konusu hak açısından bir eksiklik olarak gözükmektedir. Ayrıca vergilemeye ilişkin kuralların her bir vergi için ayrı kanunlarda değil tek bir vergi kodu içerisinde toplanması hak ve ödevlerin daha kolay öğrenilebilmesi için faydalı olacaktır. Özelge sistemi ile ilgili olarak daha fazla belirliliğin kanuni düzenleme ile sağlanması gerekmektedir. Vergilemeye ilişkin kuralların oluşturulması sırasında mükellefin bilgilendirilme hakkı her bir aşama da göz önünde bulundurularak, sürece katılımlarının uygun biçimde sağlanması, yürürlükte bulunan mevzuat konusunda normal bir vergi mükellefinin anlayabileceği biçimde yapılacak yayımlarla bilgilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi idaresinin kendi hizmet standartlarının neler olduğunu mükelleflere açıklayacağı mükellef hakları bildirgesinin oluşturulmasında fayda bulunmaktadır. Böylece mükellefin vergi idaresinin niyetini anlama konusunda bilgilendirilmesi sağlanarak, idareye karşı duyacağı güven artacaktır.

Türk Vergi Hukukunda vergi mükelleflerinin idarenin kararlarını gözden geçirme hakkı, uzlaşma kurumu dışında, vergi mükellefinin kendi görüşlerini ileri sürebilmesini sağlayan “dinlenilme hakkını” içermemektedir. Söz konusu düzenlemelerde amaç mükellefin katılımından daha çok verginin kısa sürede tahsil edilmesi ve hataların düzeltilmesini sağlamak olarak gözükmektedir. Mükellefin özellikle kendisi ile ilgili işlem yapılırken, vergi idaresinde yapılan işlemlerin yerine getirilmesine engel olmayacak biçimde vergilendirme sürecine daha fazla katılımının sağlanması ve dinlenilme hakkının verilmesi, alınan kararlarla ilgili olarak hata yapılma olasılığını azaltacağı gibi, daha az uyuşmazlık ortaya çıkmasına neden olacak ve mükellefin vergi idaresine güven duyması sağlanacaktır. Ayrıca, vergi idaresi ile ilgili hukuki olmayan şikayetler konusunda vergi mükelleflerine yardımcı olacak “kamu denetçisi” kurumunun oluşturulması da faydalı olacaktır.

Kanaatimizce özel hayatın gizliliği, vergi mükellefine ilişkin bilgilerin gizliliği ve yargısal başvuru hakkı gibi diğer temel hakların yeterli korumaya sahip olduğu görülmektedir. Yalnızca vergi mükelleflerinin avukatları ve doktorları ile olan

iletişimine tanınan gizlilik hakkı, kanuni düzenlemelerle muhasebecisi ile olan iletişimine de tanınmalıdır. Bununla birlikte söz konusu hakların varlığı konusunda vergi mükelleflerinin bilgi sahibi olmasının sağlanması yerinde olacaktır. Bu da bilgi alma hakkı ile ilgili olarak önerilen “mükellef hakları bildirgesi” içerisinde kolaylıkla sağlanabilir.

Vergilendirme aşamalarında vergi mükelleflerince sahip olunan haklar açısından Türk Vergi Hukukunda tarhiyat ve denetim aşaması ile ilgili bazı eksikliklerin olduğu görülmektedir. Örneğin, tarhiyat aşamasında vergi mükellefinin kendi beyanına karşı dava açma hakkı tanıyan “ihtirazı kayıtlı beyan” yöntemi belirgin bir kanunu dayanaktan yoksun durumdadır. Aynı şekilde “pişmanlık” hükümleri ile ilgili olarak da yargı organları tarafından mükelleflere sağlanan, matrahsız yada zarar gösteren beyannamelerin söz konusu haktan yararlanabilmesine ilişkin olarak kanunla düzenleme yapılması uygun olacaktır.

Denetim aşamasında vergi mükellefine sağlanan haklar yeterli değildir ve belirlilikten uzak bulunmaktadır. Vergiye tabi olmaları gerekirken vergilendirilemeyen çok sayıda kişi ve kurumun olduğu bir ülkede kayıt altında bulunan mükelleflerin vergi idaresinin yetkilerine karşı güvencelere sahip olması gerekmektedir. Bundan dolayı denetim aşaması ile ilgili olarak bazı güvencelerin sağlanması gerekmektedir. Denetlenebilen mükelleflerin sürekli bir kontrol baskısı altında tutulması doğru değildir. Mükelleflerin topyekün hesaplarıyla ilgili denetimlerin belirli dönemlerle sınırlandırılması, denetim öncesi, denetim süreci içerisinde ve denetim sonrasında vergi mükelleflerinin yapılacak yada yapılan işlemlerle ilgili hak ve ödevlerinin neler olduğu konusunda doğru bir şekilde bilgilendirilmesi ile ilgili kanuni düzenlemelere gereksinim bulunmaktadır.

Türk Vergi İdaresinin vergi mükelleflerine karşı kendi hizmet standartlarını ortaya koyarak müşteri odaklı bir yönetim biçimine yönelmesi gerekmektedir. Vergi mükellefinin kanunlara dayalı vergi ödevlerini yerine getirirken karşısında, zora dayalı idareden ziyade işbirliğini amaçlayan idareyi görmesi sağlanmalıdır.

Sonuç olarak, vergi mükellefinin hakları konusu vergilemeye mükellefi temel alan bir bakış açısını ortaya koymaktadır. Vergileme ile ilgili sorunların çözümlenmesine yardımcı olacak unsurlardan yalnızca biri olmakla birlikte önemli bir yere sahip olduğunu söylemek mümkündür.



KAYNAKÇA

- Akad Mehmet, Dinçkol Abdullah, **1982 Anayasası Madde Gerekçeleri Ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları**, İstanbul, Alkım Yayınevi, 1998.
- Akıllıoğlu Tekin, **Yönetimde Açıklık, Gizlilik Ve Bilgi Alma Hakkı**, I. Ulusal İdare Kongresi, İkinci Kitap, Kamu Yönetimi, Ankara, Danıştay Yayını, Mayıs 1990.
- , **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, Ankara, TODAİ Yayınları No. 206, 1983.
- , **İnsan Hakları I Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri**, Ankara, AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları, 1995.
- Akın İlhan, **Kamu Hukuku**, Beşinci Baskı, İstanbul, Beta yayınları, 1987.
- Aksoy Şerafettin, **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1982.
- , **Vergi Yargısı Ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1990.
- Akyılmaz Bahtiyar, **Yeni Bir Usul Kanunu Örneği: İspanya Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi Ve Genel İdari Usul hakkındaki Kanun**, İdari Usul Kanunun Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, Ankara, T. C Başbakanlık Basımevi, 1998.
- Armağan Servet, **Dilekçe Hakkı Ve 1961 Anayasası**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No. 1764 / 387, Fakülteler Matbaası, 1972.

Arts Dirk, **Direct Actions Before The Court Of Justice And The Cour Of First Instance**, Taxpayers Protection in the European Union, (ed) Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, The Hauge, London, Boston, Kluwer Law International, 1998.

Barents Rene, **National Courts and Community Law: Summary of Case-Law of The Court of Justice**, Taxpayers Protection in the European Union, (ed) Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, The Hauge, London, Boston, Kluwer Law International, 1998.

Bater Paul, "Setting the Scene: The Legal Framework", **ET**, Amsterdam, IBFD, January-February 2000.

Bentley Duncan, **An Overview of Taxpayers' Rights**, Taxpayers' Rights An International Perspective, (Ed) Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998.

-----, **Definition and Development**, Taxpayers' Rights An International Perspective, (Ed) Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998.

-----, **Classifying Taxpayers' Rights**, Taxpayers' Rights An International Perspective, (Ed) Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998.

Bilge Necip, **Hukuk Başlangıcı, Hukukun Temel ilkeleri**, 1982 Anayasasına ve Temel Mevzuattaki Değişikliklere Göre Gözden geçirilmiş 5. baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1983.

Bittker Boris I. , **Fundamentals of Federal Taxation**, Boston, New York, Warren, Gorham & Lamont, 1983.

Boekhorst Paul J. Te, "Tax Discrimination Permitted For Reasons of Coherence of Tax System", **ET**, Amsterdam, IBFD, August 1992.

-----, "A Further Limitation in the Application of EEC Treaty Non-Discrimination Rules", **ET**, Amsterdam, IBFD, June/July 1993.

Boer M. Buquicchio-de, **Tax Matters And The European Convention On Human Rights. A Survey Of Case Law**, Taxation and Human Rights, Proceedings of A Seminar Held In Brussels in 1987 During the 41 st Congress of the International Fiscal Association, volume 12, London, Kluwer Law And Taxation Publishers, 1988.

Bourtourault Pierre-Yves, " Legal Basis for the Transmission of Information by the French Tax Administration to the German Tax Administration", **ET**, Amsterdam, IBFD, May 1987.

Brodersen Christian, "Limits on the International Exchange of Tax Information", **ET**, Amsterdam, IBFD, June 1987.

Broek Peter van der, " Taxation and the European Convention on Human Rights"- The Dutch Supreme Court Gives Its View, **ET**, Amsterdam, IBFD, April 1986.

-----, " Taxation and European Convention on Human Rights", **ET**, Amsterdam, IBFD, December 1985.

Candan Turgut, " Vergi Hatalarının İdari Ve Yargısal Yoldan Düzeltilmesi -1", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 166, 1987.

-----, " Vergi Hatalarının İdari Ve Yargısal Yoldan Düzeltilmesi-2", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 167, 1987.

-----, "Uzlaşma V", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 275, Şubat 1992.

-----, " Uzlaşma XII", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 282, Haziran 1992.

-----, " Uzlaşma XIII", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 283, Temmuz 1992.

Cooper Graeme S. , **Conflict, Challenges and Choices- The Rule Of Law and Avoidance Rules, Tax avoidance and The Rule of Law**, (Ed) Graeme S. Cooper, Amsterdam, IBFD, 1997.

Craig Paul, Burca Grainne de, **EU Law Text, Cases and Materials**, Second Edition, Oxford, Oxford University Press, 1998.

Çağan Nami, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara, AÜHF. Yayını, Sevinç Matbaası, 1975.

-----, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

-----, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **AÜHFD**, Cilt XXXVII, S. 1-4, 1980.

-----, **Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi**, Anayasa Yargısı, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayını No: 4, 1984.

Çavuşoğlu Naz, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Ve Avrupa Topluluk Hukuku'nda Temel hak Ve Hürriyetler Üzerine**, Ankara, AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları Özel Dizi No:1, 1994.

Çelik Binnur, **Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsil Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2000.

Çınar Ali Rıza, **Konut Dokunulmazlığını İhlal Suçları**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999.

Daiber Claudia, **Protection of Taxpayers' Rights in Germany**, Taxpayers' Rights An International Perspective, (Ed) Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998.

David Cyrille, **Taxpayer Protection and Tax Fines in France**, Taxpayers Protection in the European Union, (ed) Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, The Hauge, London, Boston, Kluwer Law International, 1998.

Dijk P. Van, Hoof G. J. H. Van , **Theory and Practice of the European Convention on Human Rights**, Third Edition, The Hauge, London, Boston, Kluwer Law International, 1998.

Doccio Caroline, "Exchange of Information", ET, Amsterdam, IBFD, August 1999.

Doğrusöz Bumin, **Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi**, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumuna Sunulan Tebliğ.

Donnelly Jack, **Teoride ve Uygulamada Evrensel İnsan Hakları**, Çevirenler, Mustafa Erdoğan, Levent Korkut, Ankara, Yetkin Yayınevi, 1995.

Dooren Beukers van, "Access to Information in the Netherlands", ET, Amsterdam, IBFD, September 1986.

Dönmez Recai, **Tecil Kurumunun Hukuki Niteliği, Unsurları Ve Kamu Alacaklarının Tecilinde İdarenin Takdir Yetkisi**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları(Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan), Seri 38, Yıl 1996-1997, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No. 4099, 1998.

Eroğlu Nurettin, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1989.

Esener Turhan, **Hukuk Başlangıcı Dersleri**, İstanbul, Alkım Yayınevi, 1998.

Farmer Paul, Lyal Richard, **EC Tax Law**, Oxford, Clarendon Press, 1994.

Filken Elizabeth, “Expanding Taxpayer Protection-The Adjudicator’s Office and Complaint Resolution”, **E.T Amsterdam. IBFD**, July, 1997.

Frommel Stefan N., **The Right of Taxpayers to Remain Silent Under the European Convention on Human Rights**, Taxpayers Protection in the European Union, (ed) Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, The Hauge, London, Boston, Kluwer Law International, 1998.

Gemalmaz Mehmet Semih, **Uluslararası İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş, 1997.

Geppaart Chris, **Tresholds For Access to the Tax Court**, Taxpayers Protection in the European Union, (ed) Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, The Hauge, London, Boston, Kluwer Law International, 1998.

Gommien Donna, Harris David, Leo Zwaak, **Law and Practice of the European Convention on Human Rights and the European Social Charter**, Strasbourg Cedex, Council of Europe Publishing, 1996.

Gölcüklü Feyyaz, Gözübüyük Feyyaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Uygulaması**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1994.

Gözler Kemal, **Hukuka Giriş**, Birinci Baskı, Bursa, Ekin Kitapevi Yayınları, 1998.

Greenbaum Abe, **United States Taxpayer Bills of Rights 1, 2 And 3: A path to the Future or Old Whine in New Bootles**, Taxpayers’ Rights An International Perspective, (Ed) Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998.

Gumpel Henry J., Boettchen Carl, **Taxation in the Federal Republic of Germany**, World Tax Series, Harvard Law School, International Program in Taxation, Commerce Clearing House Inc, Chicago, 1963.

Güneş Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992.

Günuğur Haluk, **Avrupa Topluluğu Hukuku**, Ankara, Eğitim Yayınları, Bilim Dizisi No: 1-1993, Tarhan Basımevi, 1993.

Güriz Adnan, **Hukuk Felsefesi**, Üçüncü Baskı, Ankara, AÜHF Yayınları No: 493, 1992.

Huiskes Theodoor, "Ruling Policy Revised", ET, Amsterdam, IBFD, July 1995.

Jacobs Francis G, White Robin C. A., **The European Convention on Human Rights**, New York, Oxford University Press, 1996.

Jacob Friedhelm, "Advance Ruling", ET, Amsterdam, IBFD, November 1987.

Kaboğlu İbrahim Ö, **Özgürlükler Hukuku, İnsan haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme**, İstanbul, Afa Yayınları, 1994.

-----, **Türkiye’de Hukuk Devletinin Gelişimi**, Hukuk Devleti, Derleyen Hayrettin Ökçesiz, Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arkivi yayınları: 4, İstanbul, Afa Yayınları, 1998.

Karakaş Ayşe Işıl, **Avrupa Topluluğu Hukuk Düzeni ve Ulus Devlet Egemenliği**, İstanbul, Der Yayınları, 1993.

Karakoç Yusuf, "Vergi Yargılama Hukukunun İşlevleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 212, Nisan 1999.

-----, **Türk hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, Anayasa Yargısı 13, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları No. 32, 1996.

-----, **Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması**, Prof. Dr. Seyfullah Edis'e Armağan, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, 2000.

Kırbaş Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş, Değiştirilmiş 10. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1998.

Kızılot Şükrü, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması C.I**, Ankara, Savaş Yayınları, 1991.

-----, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1985.

-----, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları Ve Özelgeler (Muktezalar)**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000.

Koçak Hakkı, "Aramalı Vergi İncelemesi Ve Karşılaşılan Bir Sorun, **Vergi Dünyası**, S. 213, Mayıs 1999.

Kumrulu Ahmet, "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararı Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", **Mali Hukuk**, S. 19, Ocak Şubat 1989.

-----, **Vergi İşlemlerinde Hata Ve Düzeltme**, Doktora Tezi (Çoğaltma), Ankara, 1979.

-----, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **AÜHFD**, Cilt XXXVI S: 1-4, 1979.

Kuntbay İhsan, (Çeviri), “İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkındaki Karar, **AİD**, C. II, S. 4, Aralık, 1978.

Li Jinyan, **Taxpayers Rights in Canada**, Taxpayers’ Rights An International Perspective, (Ed) Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998.

Lier A. P., Vliet D. G. van, Heering A. D. G., Zevenboom G. H., **Tax and Legal Aspects of EC Harmonisation**, Deventer, Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993.

Musgrave Richard A., Musgrave Peggy B, **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, New York, McGraw-Hill International Editions Finance Series, 1989.

Mutluer Kamil, **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 141/ 87, 1975.

Newey Robert, “Gschwind Decision German Tax Law Not Discriminatory for Non-Resident Married Couples”, **ET**, Amsterdam, IBFD, March 2000.

Nor Martin, Kerlan Pierre, **Taxation in France**, Harward Law School International Tax Program, Chicago, Commerce Clearing House Inc., 1966.

Odyakmaz Zehra, **İdari Usulden Beklentilerimiz**, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, Ankara, T: C Başbakanlık Basımevi, 1998.

OECD, **Taxpayers’ Rights and Obligations A Survey of the Legal Situation in OECD Countries**, Paris, OECD Publication, 1990.

-----, **Electronic Commerce: A Discussion Paper On Taxation Issue**, http://www.Oecd.org/daf/fa/e_com/discusse.pdf.

Oto Şenay, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 97, Ekim 1996.

Ökçesiz Hayrettin, **Hukuk Devleti**, Hukuk Devleti, Derleyen Hayrettin Ökçesiz, Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arkivi yayınları: 4, İstanbul, Afa Yayınları, 1998.

Öncel Mualla, Çağan Nami, Kumrulu Ahmet, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1993.

Öz Erdoğan,” Mükellefin kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması-İhtirazı Kayıtlı Beyan”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 213, Mayıs 1999.

Özbalcı Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1998.

Özbudak Mehmet, “Vergi İdaresinden Yazılı Görüş (Özelge) İsteme”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 39, Mart 1996.

Özden Murat,” İhtirazı Kayıtlı Beyan”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 37, Ocak 1996.

Pazarcı Hüseyin, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, I. Kitap, Ankara, AÜSBF Yayınları:542, 1985.

Pechler Edward, Sommerhalder Ruud, **Protection of Taxpayers’ Rights in The Netherlands**, Taxpayers’ Rights An International Perspective, (Ed) Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998.

Perez Francisco Iglesias, **“Taxpayers Bill of Rights”**, ET, Amsterdam, IBFD, July 1998.

Rijn Van Antoinette, **A Comparative Study of Taxpayers Protection in Five Member Countries of European Union**, Taxpayers Protection in the European Union, (ed) Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, The Hauge, London, Boston, Kluwer Law International, 1998.

Saunders Ian, **Taxation Judicial Review and Other Remedies**, Chichester, John Wiley & Sons, 1996.

Saygılıoğlu Nevzat, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, 1987.

Schwarze Jorgen, **European Administrative Law**, Brussels, Office For Official Publication of European Communities, Sweet and Maxwell, 1992.

Secular Les, **“Discrimination Within the Ec- Is This the End?”**, ET, Amsterdam, IBFD, October 1993.

Sedlaczek Michael, **“Capital and Payments: The Prohibition of Discrimination and Restrictions”**, ET, Amsterdam, IBFD, January/February 2000.

Silvestre Rutsel Martha J. , **The Jurisdiction To Tax International Law**, Washington, Kluwer Law Publishers, 1989.

Smith Alex, **The Taxpayer, The Tax Inspector and Administrative Fines**, Taxpayers Protection in the European Union, (ed) Dirk Albregtse, Henk Van Arendonk, The Hauge, London, Boston, Kluwer Law International, 1998.

- Sommerhalder Ruud A. , “Differences in Tax Treatment Between Resident Individuals: In Conflict with EEC Treaty, **ET**, Amsterdam, IBFD, March 1993.
- Sonsuzoğlu Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Ankara, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 141, 2000.
- Soydan Billur Yaltı, “Vergi Antlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 71, Mart- Nisan 1994.
- Şeker Nezih, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Basım Yayım A. Ş., 1994.
- Şenyüz Doğan, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Bursa, 1995.
- Tanör Bülent, **Türkiye’nin İnsan Hakları Sorunu**, Üçüncü Baskı, İstanbul, BDS Yayınları, 1994.
- Tanrikulu Lütfi,” Özelgeler (Muktezalar) Üzerine...”, **Vergi Dünyası**, S. 163, Mart 1995.
- Templement Lord, McCrossan, **Revenue Law**, London, Old Bailey Press, 1997.
- Tezel Reşat, **Hukukun Genel Prensipleri**, Ankara, 1968.
- Teziç Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Bası, İstanbul, Beta basım yayım dağıtım A. Ş., 1991.
- Thiel Servaas Van, “The Prohibition of Income Tax Discrimination in the European Union: What Does It Mean”, **ET**, Amsterdam, IBFD, 1994.

-----,” **Daily Mail Case Tax Planing and the European Right of Establishment A setback**”, **ET**, Amsterdam, IBFD, November 1998.

Thuronyi Victor, **Drafting Tax Legislation**, Tax Law Design and Drafting, (ed), Victor Thuronyi, Washington, International Monetary Fund, 1996.

Toifl Gerald, **EC Fundamental Freedoms and Non-Discrimination Provision in Tax Treaties**, Tax Treaties and EC Law, (Ed) Wolfgang Gossner, Michael Lang, Eduard Lechner, London, Kluwer Law International, 1992.

Turhan Salih, **Vergi Teorisi Ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1993.

Ünal Şeref, **Avrupa İnsan Hakları Komisyonu Ve Divan Kararları Işığında Sözleşme Hükümlerinin Açıklanması Ve Yorumu**, Ankara, TBMM Kültür Sanat Ve Yayın Kurulu Yayınları, 1995.

Vanistendael Frans, **Legal Framework for Taxation**, Tax Law Design and Drafting, (ed), Victor Thuronyi, Washington, International Monetary Fund, 1996.

Waincymer Jeffrey, **The Australian Tax Avoidance And Responses: A Critical Review**, Tax Avoidance and The Rule of Law, (Ed) Graeme S. Cooper, Amsterdam, IBFD, 1997.

Weber Dennis M. , “Applicability of the Treaty: The First Limitation of Treaty Freedoms Survey of This Limitation in Tax Matters”, **ET**, Amsterdam, IBFD, August 1997.

Werlauff Erik, “Remedies Available to Individuals Under Ec Law Againts Discriminatory National Laws”, **ET**, Amsterdam, IBFD, December 1999.

Wheelwright Karen, **Taxpayers' Rights in Australia**, Taxpayers' Rights An International Perspective, (Ed) Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998.

Williams C Robert, **Taxpayers' Rights in South Africa**, Taxpayers' Rights An International Perspective, (Ed) Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998 Williams David, **United Kingdom Tax Collection: Rights of and Againts Taxpayers**, Taxpayers' Rights An International Perspective, (Ed) Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 1998.

Williams David W, **Trends in International Taxation**, Amsterdam, IBFD Publication, 1991.

Bir Reformun Anatomisi, Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?, Ankara, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1998.

Ruling Practice: A European Survey And Comparision, E:T Amsterdam IBFD, February,1995.