

Prof. Dr.

HİKMET SAMİ TÜRK'e
ARMAĞAN

BANYAN AĞACININ GÖLGELİK ALANI DIŞI KOLLARI: EŐ ZAMANLI VERGİ İNCELEMESİ VE YABANCI ÜLKEDE VERGİ İNCELEMESİ*

*Ar. Gör. Alican MERT***

SUNU

Vergi, insanlık tarihi kadar eski bir olgudur. Her ne kadar günümüzde devletlerin kamu giderlerini finansman aracı olarak son şeklini almış olsa da, tarihin ilk çağlarında, devlet öncesi insan topluluklarında da, halk Tanrı'larına onları kızdırmamak adına adaklar sunar, böylece cezalandırılmayacaklarına inanırlardı. Otorite kavramı ile beraber yönetici sıfatını haiz kişiler Tanrı'ya hediye olarak bu sunuları kabul etti. İnsanların kendine ait malvarlığından otoriteye yapmış oldukları bu aktarım, tarihin diyaletik süreci sonucunda kamu giderlerinin devlet tarafından vergilerle finanse edilmesi şeklini almıştır.

Devletlerin mali alanda egemenlik yetkilerini kullanmaları bekalari için siyasal bir zorunluluktur; ancak vergi salma yetkisi tek başına devletlerin devamlılığına hizmet etmeyecektir. Belirlenen vergilerin tam ve zamanında tahsili büyük önem taşımaktadır. Vergi borçlusunun, matrahı aşındırarak daha az vergi ödeme çabası hem psikolojik, hem de ekonomik durumu göz önüne alındığında her daim var olacaktır. Devlet adına alacaklı konumda olan vergi idaresinin ise vergi denetimi yoluyla vergi yükümlülerinin bu davranışlarını tespit edip, eksik kalan kısımları tahsil için çeşitli tedbirleri alması gerekir.

Türk vergi hukuku bakımından Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 127 ila 152/A maddeleri arasında yer alan yoklama, inceleme, arama, bilgi

* Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir.

** Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi.

toplama yolları vergi idaresinin etkin denetim yapmasına olanak tanıyan düzenlemelerdir. Bu hukuki kurumlar vergi borcunu tam veya hiç ödemek istemeyen vergi yükümlüsü ile vergileri tahsil etmek zorunda olan bir vergi idaresi arasındaki durumu dengeye getirecek mekanizmalardır. Vergi borçlusunun da vergi idaresinin vergilendirme sürecindeki işlemlerini yargı denetiminden geçirme hakkı bulunmaktadır. Ancak bu çalışma kapsamında vergi idaresi penceresinden bir denetim aracı olan vergi incelemelerinin uluslararası boyuta yansımaları üzerinde durulacaktır.

Türk vergi mevzuatının Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar ve şahsilek ilkesinin benimsendiği vergiler bakımından uygulanabileceğine şüphe bulunmamaktadır. Bununla birlikte günümüzde kişilerin kendilerini devlet sınırlarıyla bağılı hissetmeksizin bir yaşam sürdürme düşünceleri, devlet sınırlarını aşan vergilendirme ilişkilerinin doğmasına neden olmuştur. Bu manzarada devletler açısından vergi kayıp ve kaçaklarının artması durumu da yaşanmıştır. Bununla birlikte devletlerin kural olarak başka bir devletin egemenlik alanı içerisinde bahsettiğimiz vergi denetim mekanizmalarını uygulama imkanı da bulamamaktadır. Ancak bu sorunun devletlerin mali egemenlik alanlarında olduklarını düşündükleri vergilerini tahsil edebilmesi ve de vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren vergi yükümlülükleri ile vergi yasalarının öngördüğü denetim mekanizmalarının uygulanması yer bakımından mümkün olmayan yükümlüler arasındaki rekabet eşitliğinin sağlanması gibi durumları sonlandırmak için giderilmesi gerekmektedir.

Uluslararası vergi hukukunda devletler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında bilgi değişimi kurumuna yer vererek bu sorunu gidermeye çalışmışlardır. Ancak bürokratik işlemlerin uzun sürmesi, iletişimde yaşanan güçlükler gibi nedenlerden ötürü başkaca araçların geliştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bilgi değişimi konusunda önemli çalışmaları olan OECD, eş zamanlı vergi incelemelerine ve yabancı ülkede vergi incelemesi yapmaya olanak tanıyan düzenlemeler geliştirmiş, bu konularda devletlere yol gösterici olacak rehberler yayınlamıştır. Devletler de ulusal hukuk düzenlemelerine ve başka bir devletle vergilendirme konusunda işbirliği yapma istekliliklerine bağılı olarak geliştirilen bu düzenlemeleri uygulamaya koymuştur.

Bu çalışma, devletlerin gelir kaynaklarının yurt dışında kalan kısımlarının tespit ve takibine olanak tanıyan eş zamanlı vergi incelemeleri ve yabancı ülkede vergi incelemesi konularının, OECD düzenlemeleri temelinde hukuksal dayanaklarını ve kurumların işleyiş şekillerini ortaya koyma amacını taşımaktadır.

I. VERGİ HUKUKUNDA YİN-YANG'IN DENGİ ARACI: VERGİ DENETİMİ

1. “Büyük Mutlak” Olarak Vergilendirme Yetkisi

Uzakdoğu dinleri ve bunlara temel teşkil eden felsefi düşünceler, denge ve uyumu öğretilerine esas almaktadırlar. Denge ve uyumun ise yapısında birbirine bağlı ve birbirini tamamlayan iki parçayı barındırdığı ifade edilir¹. Bunun Taoizm'deki simgesel karşılığı ise Yin-yang'dır²(). Yin, olumsuzluğu, durağanlığı, edilgenliği ifade ederken; Yang, tam tersi şekilde olumlu bir durumu, faallığı ve etkenliği ifade etmektedir³. Dünya bu iki kuvvetin çekişme alanıdır. Uyum içinde karşıtlıklar söz konusudur; yin dağların gölge kısmı, yang ise güneşte kalan alanıdır⁴. Bu iki kutup birbirine karşı olmakla birlikte, sonunda birbirine dönüşüp birleşmektedir ve “Büyük Mutlak”ı oluşturmaktadır⁵.

Bu konunun ise vergi hukukuyla doğrudan bir ilişkisi elbette bulunmamaktadır. Ancak vergi hukukunu da yin-yang teorisinde yer alan evreni iki parçaya ayıran ve zıtlıkların uyumu ile ifade eden anlayış ile açıklamak mümkün olacaktır. Vergilendirme, devletler bakımından “Büyük Mutlak”-tır ve bu evrenin iki tarafı bulunmaktadır; bunlar vergi yükümlüsü ile vergi idaresidir. Ancak hangi öznenin karanlık taraf olan yin, hangisinin yang olduğu mutlak bir şekilde ayırlamayabilir. Kimi durumlarda olumlu davranan vergi idaresi, kimi zaman vergilendirme sürecinde karanlık tarafı

1 Oktuğ Zengin, Melis: “Uzakdoğu Felsefesi Işığında Yay Filminin Göstergebilimsel Çözümlemesi”, İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi 2011, Sayı 40, s. 70.

2 Abudukelimu, Bumairimu: Çin Kaynaklarına Göre Taoizm, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dinler Tarihi Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2011, s. 40.

3 Hodous, Lewis: “Konfüçyüs Dini” Çev. Günay Tamer, Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi 1973, Cilt 21, Sayı 1, s. 393.

4 Zengin, s. 70.

5 Bumairimu, s. 40-41.

oluşturabilir. Aynı durum, şekli ve maddi ödevlerini yerine getiren vergi yükümlüsünün yang kısmını oluşturabileceği gibi, vergi kayıp ve kaçığına sebep olarak dağın gölge kısmında kalması da mümkündür.

Bu “Büyük Mutlak”a ulaşma, devletlerin varlığı için siyasal bir zorunluluktur⁶. Ülke ve insan unsurları bakımından birleştirici işlevi olan egemenlik⁷ unsurunun sürdürülebilmesi için gerekli olan mali kaynaklar, vergilendirme yetkisinin kullanımı ile sağlanmaktadır⁸. Kamu giderleri için bir miktar harcama yapılmakta, oluşan maddi boşluğun devlet tarafından egemenlik yetkisine dayanılarak getirilen mali yükümlülükler ile giderilmesi gerekmektedir. Bu durum T.C. Anayasası’nın 73. maddesinde tespit edilmiştir⁹. Yin ve yang dengesi bakımından güçsüz konumda olan vergi yükümlüsünün, ayrıcalıklara sahip alacaklı konumunda olan vergi idaresi karşısında korunması gerekmektedir¹⁰. Bunun için de çeşitli hukuki düzenlemeler ve mekanizmalar geliştirilmiştir. Verginin yasallığı, belirliliği, vergilendirmede eşitlik, geçmişe yürümezlik, yasal idare, vergi mahremiyeti, bağımsız mahkemelerde yargılanma bu güvencelerden bir kısmıdır¹¹.

Ancak belirttiğim gibi, bu birleşimde yin-yangı oluşturan taraflar bazen yer değiştirebilir. Dengenin sağlanması noktasında vergi yükümlüsü de asli ödevi olan vergi borcunu ödemeyi yerine getirmek durumundadır¹². Kanunlara uygun olarak vergi borcunu ödemeyen vergi yükümlüsü, dengeyi devlet aleyhine bozmuş olacaktır. Bu noktada da dengeyi sağlama-ya yönelik mekanizmalar mevcuttur. Anayasanın 73. maddesinde “Vergi Ödevi”nin düzenlenmiş olması, bu ödevi yerine getirmek zorunda olan herkesten, bu ödevi ilişkin talepte bulunma yetkisi tanımaktadır. Bu da devletin, alacağı olan vergi borcunu talep hakkıdır¹³. Bir yönüyle vergi yükümlüsünü koruyan verginin yasallığı ilkesi, aynı zamanda devlete yasayla

6 Çağan, Nami: Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, s. 3.

7 Gözler, Kemal: Anayasa Hukukunun Genel Esasları, 4. B., Bursa 2013, s. 162.

8 Çağan, s. 4.

9 Saban, Nihal: Vergi Hukuku, 6. B., İstanbul 2014, s. 25.

10 Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 7. B., Bursa 2016, s. 294.

11 Yaltı, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul 2006, s. 2.

12 Karakoç, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 7. B., Ankara 2014, s. 377.

13 Saban, s. 16.

belirlenmiş vergilerin tahsilini görev olarak da yükler¹⁴. Böylece vergilerin yasayla konuluyor olması yükümlü bakımından bir güvence oluştururken; vergi idaresine de vergi toplama hakkı tanır ve hatta bunu görev olarak yükler. Bu haliyle vergilendirme sürecinde karşıtlar arası denge ve uyum sağlanmış; devlet hazinesine para girişiyle de “Büyük Mutlak”a ulaşılmış olunacaktır.

2. Yin-Yang’ın Uyumunu Gerçekleştirme

Birbirine zıt iki kutup olan yin ve yang, vergi hukuku literatürüne uyarlandığında vergi borçlusu ile vergi idaresi şekline girmektedir. Tao yolunun sağlanması ve “Büyük Mutlak”a ulaşma, bu iki kutbun uyumu ile sağlanacaktır. Lakin vergi hukukunun tarihinde bu ilişki bakımından pek güzel hikayeler yer almamaktadır. Çünkü vergilendirme ile devlet, himayesindekilerin “kese”sine el atmaktadır¹⁵. Eski Roma zamanında vergi tahsil memurları köylere giderken, halka korku salacak kıyafetler giyer, boyunlarına ve elbiselerine kılıç ve benzeri silahlar takar ve böylece bir tedirginlik yaratılmış. Ancak siyasal iktidarların sınırlandırılması ve yönetim anlayışındaki medeni gelişmeler, insan hakları ve yönetsel alanlarda olduğu gibi, vergi sistemleri bakımından birtakım değişikliklerin yaşanmasına sebep oldu ve artık vergi idaresi ile vergi borçlusu arasında güven ilişkisini esas alan ve vergilendirmeye ilişkin sorumluluğu vergi borçlusunun tek yanlı olarak üstlendiği beyan usulüne geçilmiştir¹⁶.

Türk vergi hukuku bakımından da vergilendirme sürecinde vergi yükümlüsünün beyanı esas alınmaktadır¹⁷. Vergi yükümlülerinin kendi beyan ettikleri matrahların en doğru durumu yansıyacağından bunlara karşı dava açamayacak olmaları ve matrahlar bakımından uyuşmazlık yaşanmayacağından dolayı kolaylıkla tahsil edilebileceğinden modern vergicilik sistemi de bu şekilde gelişmiştir¹⁸. Beyan ile vergi matrahı tespit edilmekle birlikte, verginin tarhı sadece beyana dayanmamaktadır; kanunda yer alan

14 Güneş, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, 4. B., İstanbul 2014, s. 21.

15 Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami: Vergi Hukuku, 23. B., Ankara 2014, s. 2.

16 Yıldırım, Zübeyr/Ağar Serkan: “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Cilt II, Ankara Üniversitesi Yayını, Ankara 2009, s. 1224.

17 Karakoç, s. 317.

18 Şenyüz-Yüce-Gerçek, s. 170.

hallerin varlığında ikamelen, resen ve idarece de verginin tarh edilmesi söz konusu olabilmektedir¹⁹.

Verginin tarh işlemi, vergi matrahının vergi yükümlüsünce beyan edilmesi dahil, verginin hesaplanması ve alacağın miktar olarak tespitinin yapıldığı idari bir işlemdir²⁰. Bu noktada vergi yükümlüsü aktif olması ve olumlu davranması sebebiyle yang, vergi idaresi ise edilgen durumda olması ve bir hareketlilik göstermemesi sebebiyle yin kısmını oluşturmakta; verginin ödenmesi ile de aranan uyum gerçekleştirilmekte, “Büyük Mutlak” sağlanmaktadır.

Beyana dayalı vergi sistemlerinde, vergi yükümlüsünün beyanının doğru olması esastır ve bu sebeple “ilk bakışta doğruluk” karinesinden de yararlanmaktadır²¹. Tek sorumluluğun vergi yükümlüsüne bırakılması beraberinde birtakım riski de beraberinde getirmektedir. Vergi yükümlüsü çeşitli ekonomik, hukuki, sosyolojik, psikolojik sebepler veya bazı durumlarda ise tamamen dikkatsizliğinin bir sonucu olarak beyanlarında gerçekleri yansıtmayabilir²². Böylece zıtlıkların uyumu gerçekleşmemiş olacağından denge, vergi idaresi aleyhine bozulacaktır.

Bu aşamada vergi yükümlülerin bildirim ve beyanlarının doğru olup olmadığını tespit etme ve vergi idaresinin de yasaya uygun olarak düzenli çalışmasını sağlamak maksatlı olarak vergi denetiminin yapılması gerekecektir²³. Vergi yükümlüsünün beyanını hiç vermemesi durumu da söz konusu olabilir. Bu durumda vergi idaresi gizli kalan bilgi ve belgeleri ortaya çıkartıp, gerçek vergilendirmeyi sağlamalıdır²⁴.

Vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında bozulan dengeyi sağlama-
da, vergi denetimi büyük ve önemli bir işlev yerine getirmektedir. Devle-

19 Gedik, Gülşen: “Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış”, IV. Vergi Hukuku Konferansı: Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilimdalı, İstanbul 2016, s. 28.

20 Saban, s. 162.

21 Yıldız, Hayrettin: “Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 2013, Cilt XVII, Sayı 3-4, s. 131.

22 Soydan, Başar: Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, İstanbul 2015, s. 2.

23 Karakoç, s. 317.

24 Şenyüz-Yüce-Gerçek, s. 148.

tin kamu gideri finansmanı noktasında sorunla karşılaşmasını engellediği gibi, birtakım kurallar etrafında bu denetim gerçekleştirilecek olması vergi yükümlüsünün haklarını da korumuş olacaktır²⁵.

Vergi yükümlüsü borcunu öderse malvarlığında bir azalma meydana gelecektir. Ancak vergi borcunu ödemezse de devlet hazinesinde bir kayıp olacaktır. Bu noktada vergi yükümlüsünün borcunu ödeyip, ödememesine göre vergi idaresi ile arasındaki ilişkinin konumunun dikotomik yapısı²⁶, vergi denetimi ile diyalektik bir sürece sokularak “Büyük Mutlak”a ulaşmak istenmektedir.

3. Vergi Denetiminde Banyan Ağacı: Vergi İncelemesi

Banyan ağacı, Hint kültürüne göre kutsal kabul edilen bir ağaç türüdür. Buda’nın bu ağaç türü altında meditasyon yaptığı ve uyandığında “Ben banyan ağacıyım” dediği rivayet edilmektedir²⁷. Bu ağacın temel özelliği, her dalının aşağıya doğru kök vermesidir. Bu kökler zamanla yeni birer gövde haline gelir ve bu sebeple de aynı zamanda ölümsüzlüğü ifade etmek için de kullanılmaktadır. Uzun yıllar yaşayan bu ağaç yapısında binlerce dal ve gövde barındırması sebebiyle de çok karışık bir görünüme sahiptir. Gövdeleri bu şekilde yayılmaya aralıksız olarak devam etmektedir²⁸. Bu yapısı nedeniyle banyan ağacı için “tek ağaçlık orman” ifadesi de kullanılmaktadır²⁹.

Vergi idaresi, vergi yükümlüsünün vergi sistemini düzenleyen vergi hukuku kurallarına uygun davranmasını vergi denetiminin yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama şeklindeki hukuki vasıtalar ile sağlamaktadır. Bu kurumlar, Türk vergi hukuku bakımından ise, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK), 127-152. maddeleri arasında düzenlenmiştir³⁰.

25 Soydan, s. 3.

26 Gözler, Kemal: “Yorum İlkeleri”, Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, KHP ve TBB Ortak Yayını 2013, s. 15; “Dikotomi prensibinde bir bütün iki ayrı parçaya ayrılır. Bütünün içinde yer alan bir nokta, ya bir parçaya, ya diğer parçaya aittir. Bir nokta, aynı zamanda, hem bir parçaya, hem de diğer parçaya ait olamaz. Bu hepimizin kabul edeceği bir mantık kuralıdır. Böyle ikili ayrımlardan bazı sonuçlar çıkarılır.”

27 Aral, Nihal: Kutsal Banyan Ağacı, <http://www.fotoritimdergi.com/nihal-aral-kutsal-banyan-agaci> (Erişim: 06.06.2016)

28 Akçay, Cengiz: Yaşlılık ve Emeklilik: Kavramlar, Kuramlar, Sorunlar, Ankara 2015, s. vii-viii.

29 <http://www.hurriyet.com.tr/tek-agaclik-orman-11681599> (Erişim Tarihi: 20.07.2016).

30 Karakoç, s. 318.

Bu imkanlar arasında hukuki sonuçları ve etkileri bakımından vergi incelemesi kurumunun (arama da ağır etkileri olan bir işlemdir) yeri başka ve önemi fazla olarak kabul edilmektedir³¹. Hatta vergi incelemesine o kadar büyük önem atfedilmektedir ki, vergi denetimi kavramından çoğunlukla vergi incelemesi anlaşılmaktadır³².

Beyana dayanan vergi sistemleri bakımından yükümlünün beyanının doğruluğu tespit etmek ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak için vergi yükümlüsü ile ilgili olarak yapılan derinlemesine araştırma, vergi incelemesi olarak kavramsallaşmıştır (Türk vergi hukuku bakımından VUK 134-142. maddelerde düzenlenmiştir)³³. Bu sebeple vergi incelemesinin beyanların doğruluğunu araştırma, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını önleme işlevi vardır³⁴. İncelemeler gerçekleştirilirken sadece defter veya belgeler incelemesi değil, gerçek vergilendirmenin sağlanabilmesi için her türlü işleme başvurulabilecektir³⁵. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların fiili durumu araştırma yetkileri de bulunmaktadır³⁶.

Vergi incelemesinin, vergi denetimi bakımından en kapsamlı ve karmaşık yapıda oluşu onu banyan ağacı formunda düşünmeme neden olmuştur. Zira vergi incelemelerinde de, vergi yükümlüsü ile ilgili yapılan her işlem, yere kök salıp toprağa ulaşarak yeni bir gövdeye bürünme amacı olan banyan ağacı dalına benzer; yeni bir durum yaratabilir yahut asıl kökten farklı bir yerle bağlantısı bulunabilir. Vergi idaresi gerçekleştirdiği her işlem sonucunda, vergi yükümlüsü bakımından yeni bir durumu ortaya çıkarma niyetindedir. Ayrıca tıpkı banyan ağacının karmaşık görünümü gibi vergi incelemeleri de çoğu zaman çetrefilli bir şekilde ilerlemektedir.

31 *Soydan*, s. 3.

32 *Tekin, Fazıl/Çelikkaya, Ali: Vergi Denetimi*, 2. B., Ankara 2007, s. 141.

33 "Maksat:

Madde 134 – (Değişik birinci fıkrası : 30/12/1980 - 2365/22 md.) Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir ..."

34 *Kaneti, Selim: Vergi Hukuku*, 2. B., İstanbul 1989, s. 169.

35 *Karakoç*, s. 322.

36 *Ürel, Gürol: Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 3. B., Ankara 2012, s. 273.

Sayısal verilere bakıldığında ise Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2015 yılı faaliyet raporuna göre 9.902 yükümlü incelemeye alınmış, 13.429 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 1.535.689.146 TL matrah üzerinden 892.151.922 TL matrah farkı bulunmuştur³⁷. İnceleme konusu olan matrahların yarısı kadar bir matrah farkı inceleme sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu sebeple vergi denetimi bakımından kutsallık seviyesinde olmasa da, yin-yang dengesi noktasında denge aracı olarak vergi incelemesinin banyan ağacı görünümüne ihtiyaç duyulmaktadır.

Çağımızda sermayenin, teknolojinin, çalışma gücünün ve hizmet sektörünün tek bir devletle sınırlı şekilde devamlılık arz etme durumu söz konusu değildir³⁸. Yabancı yatırımcı ve dış kaynaklı sermayeleri ülkesine çeken ülkelerin hukuki düzenleme ve uygulamaları, diğer devletlerin ulusal vergi sistemlerinde çeşitli dengesizliklerin; vergi kayıp ve kaçaklarının yaşanmasına neden olmuştur. Bu da OECD'yi zararlı vergi rekabeti ve devamında vergi idareleri arası işbirliği konularında çalışmaya sevk etmiştir. Bu konuda ise temel olarak bilgi değişimi kurumu, işbirliğin sağlanmasına hizmet etmektedir³⁹. Vergi yükümlüsünün birden fazla ülke üzerinde vergiyi doğuran olayı meydana getiren faaliyette bulunması, vergi idarelerinin yetki alanları dışında kalması sebebiyle denetim yapma imkanını ortadan kaldırmaktadır⁴⁰. Banyan ağacı, kendi kökü olan ulusal hukukları aşan durumlarda, sınırötesinde başka hukuklar üzerine de kök salma gereği duymaktadır. Bu da esasen dünyada artık devlet sınırlarıyla bağlı hissetmeksizin hareket etmek isteyen kişilerce oluşturulan pazar bakımından bir zorunluluktur⁴¹.

Uluslararası alanda bilgi değişimi ile vergi incelemesinin kesiştiği birçok nokta bulunmaktadır ve bunlar çalışmada incelenecek olan konuları

-
- 37 Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı: 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Yayın no: 216, Şubat-2016, s. 92.
- 38 *Yalıtı Soydan*, Billur: Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul 1995, s.1.
- 39 *Öner*, Cihat: Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi, Ankara 2010, s. 19 (Anılş: *Öner*, a.g.e.).
- 40 *Kılıç*, Ramazan: "Uluslararası Alanda Gerçekleştirilen Vergi Denetimi", 29. Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı: "Kamu Maliyesinde Denetim" 2016, Ed. Fatih Savaşan, Temel Gürdal, Fatih Yardımcıoğlu, Mehmet Emin Altundemir, s. 3.
- 41 *Öner*, Cihat, "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişim ve Bu Alandaki Güncel Gelişmeler", Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı 2015, Ed. Cenker Göker, Hakan Furtun, Cihat *Öner*, İnci Solak Akman, Tuğçe Akdemir, s. 3 (Anılş: *Öner*, a.g.m.).

oluşturmaktadır. Bilgi değişimi alanında önemli gelişmeler yaşanmasını sağladığı için OECD'nin düzenlemeleri etrafında açıklamalara yer verilecektir.

II. GÖLGELİK DIŞI ALANA GİDEN KÖKLER: ULUSLARARASI VERGİ DENETİMİ

Bir devlet, “eş zamanlı vergi incelemesi” yoluyla kendi ülke sınırları içerisinde kalarak, akdettiği bir anlaşma ile de diğer akit devlet ülkesinde “yabancı ülkede vergi incelemesi” yoluyla vergi incelemesi gerçekleştirebilecektir⁴². Uluslararası vergi hukukunda yaşanan bu gelişmelerle banyan ağacının dalları, gölgeliğinin dışındaki topraklara kök salma imkanı bulacak ve ağaç daha da karmaşık bir görünüm alacaktır.

Bu yollar da daha ziyade OECD çalışmaları ile ortaya konulmuştur. Öncelikli olarak bu iki kurumun hukuki dayanaklarının neler olduğu ortaya konulup, daha sonra eş zamanlı inceleme ile yabancı ülkede vergi incelemesinin işleyişi hakkında bilgi verilecektir.

1. Hukuksal Dayanaklar

A- Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları

Kural olarak devletlerin vergilendirme yetkisi, egemenlik alanları ile sınırlıdır⁴³. Bir başka ifadeyle vergi yasaları, sadece onları çıkaran devletlerin egemenlik alanları içerisinde uygulanma imkanı bulacaktır. Bunun anlamı, devletin sınırları içindeki kişilerin, yabancı veya vatandaş ayrımı gözetilmeksizin çıkarılan vergi yasaları ile bağlı olduğudur⁴⁴. Ancak kişilerin birden çok devletin egemenlik alanına giren faaliyetleri söz konusu olabilir. Bu durumda ise bir devletin vergiyi doğuran olayla yer bakımından ilişki kuran mülk ilkesini benimsemişken, diğer devletin vergiyi doğuran olayla kişisel bağı arayan şahs ilkesini benimsemesi, yükümlünün uluslararası çifte vergilendirme sorunu ile karşılaşmasına neden olacaktır⁴⁵.

42 Kılıç, s. 7.

43 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.57; “Bir ülkenin mali sınırları, gümrük sınırlarına eşittir. Gümrük sınırları açısından, ülkenin coğrafi sınırları içinde bulunan serbest bölge, serbest liman ve antrepolar ülke dışı sayılır.”

44 Erginay, Akif: Vergi Hukuku, 9. B., Ankara 1981, s. 43.

45 Şenyüz/Yücel/Gerçek, s. 7.

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmemesi durumu, uluslararası ticaretin gelişimi önünde sürekli varlığını hissettiren bir engel olmaktadır⁴⁶. Uluslararası düzeyde bu sorunu giderecek şekilde hem bağlayıcı mevzuat, hem de yargı mercileri bakımından yaşanan eksiklik nedeniyle uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik tedbirleri devletler kendi aralarında almak durumundadır. Bu sorunu giderebilmek için tek yanlı şekilde yasalarla kendi vergilendirme yetkilerini sınırlama ya da diğer devletlerle “ikili” yahut “çok taraflı” çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) imzalama yollarını tercih etmektedirler⁴⁷.

Vergi anlaşmaları ile ulaşılmak istenen en önemli hedef uluslararası hukuksal çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Çifte vergilendirme hususunun bu uygulamaya maruz kalan yükümlünün ticaret hacmini azaltacağı, uluslararası ekonomik faaliyetlerine engel oluşturacağı belirtilir⁴⁸.

ÇVÖA’ların tek işlevi çifte vergilendirmeyi önlemek değildir; idari yardımlaşma ve bilgi değişimine ilişkin içermiş oldukları hükümler ile uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olgusunu da önleme işlevleri mevcuttur⁴⁹. Devlet kendi sınırlarında meydana gelen vergi kayıp ve kaçaklarını ulusal hukukunda yer alan vergi düzenlemeleri ile tespit etmekte; öngörülen yaptırımları uygulamaktadır. Ancak uluslararası vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının tespiti, bunlara yaptırım uygulanması, ulusal hukuktaki uygulamasına göre oldukça güçtür. Ayrıca bir devletin ulusal hukuk düzenlemesinde vergi kaçakçılığı olarak düzenlenmiş olan bir durum, diğer devlet bakımından aynı şekilde yaptırıma tabi tutulmuş bir vergi kaçakçılığı hali olmayabilir. Daha büyük bir zorluk ise vergiden kaçınma durumunda yaşanmaktadır. Zira burada vergi yükümlüsü yasal yükümlülüklerini yerine getirmektedir; ancak başkaca yasa hükümleri ile

46 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 Temmuz 2010, s. 131.

47 Çağan, s. 10; Altman, Zvi Daniel: Dispute Resolution under Tax Treaties, Netherlands 2005, s. 1; “Günümüzde 200’ün üzerinde devletin arasında 2,500’ün üzerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasının olduğu bilinmektedir”. Türkiye’nin ise 21.01.2016 tarihi ile taraf olduğu 82 çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması bulunmaktadır. Bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm (Erişim Tarihi: 07.06.2016).

48 Işık, Hüseyin: Uluslararası Vergilendirme, İstanbul 2014, s. 33.

49 Yalın Soydan, s. 32.

vergiyi doğuran olayın etrafını dolanmaktadır⁵⁰. Bu durumların tespitini sağlamak ise vergi idareleri arasında yer alan bilgi değişimi ile mümkün⁵¹.

Bilgi değişiminin tek amacı sadece uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma durumlarının tespiti değildir; OECD tarafından niçin bilgi değişimi kurumuna ihtiyaç duyulduğu şu şekilde ifade edilmiştir; “Bilgi değişimi vergi anlaşmalarının uygulanabilmesi ve iç hukukun doğru ve hızlı bir şekilde uygulanmasının garanti altına alınması bakımından gereklidir”⁵².

Bilgi değişiminin farklı yöntemleri olsa da, genellikle devletler aralarında akdetmiş oldukları ikili çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarına bir madde eklemek suretiyle bu konuyu düzenlemişlerdir⁵³.

Tarihsel olarak ilk bilgi değişime ilişkin hükümlerin yer aldığı ÇVÖA’lar ise 1843 tarihli Belçika-Fransa ve 1845 tarihli Belçika-Hollanda anlaşmalarıdır. Bilgi değişimi konusunun model anlaşma düzenlemelerinde yer alması gerekliliğine ilişkin Milletler Cemiyeti Vergi Kaçakçılığı ve Çifte Vergilendirme Konusunda Teknik Uzmanlar Komitesi’nin 1927 yılında çalışmaları olmuştur. Ancak uluslararası vergi hukuku bakımından bilgi değişimi ile ilgili olarak en önemli çalışmalar OECD tarafından gerçekleştirilmiştir⁵⁴. Bilgi değişimi kurumu, 1963 tarihli OECD Model Vergi Anlaşması Taslağı’nda ve 1977 tarihli OECD Model Vergi Anlaşması’nın yayınlanan metninde yer almış ve bu tarihlerden itibaren vergi idareleri arasında bilgi değişimi konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır⁵⁵.

Devletlerin akdedecekleri ÇVÖA’larına örnek alabilecekleri bir diğer model ise Birleşmiş Milletler (BM) tarafından hazırlanmıştır. BM Model Vergi Anlaşması’nın da 26. maddesinde “Bilgi Değişimi” hükmünü yer almaktadır. OECD Model Vergi Anlaşması’ndan iki farklı yanı bu-

50 Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 342.

51 Tuncer, Selahattin: Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Ankara 1974, s. 118.

52 Öner, a.g.m., s. 6.

53 Çelikkaya, Ali/Bişgin, Aytül: “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi 2012, Sayı 163, Temmuz-Aralık, s. 78.

54 Oberson, Xavier: International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency, Cheltenham 2015, s. 4-5.

55 Yaltı Soydan, s. 320.

lunmaktadır; ilki 1. fıkra da bilgi değişimin özellikle vergi kaçakçılığının önlenmesi ve engellenmesi konusunda devletlere yardımcı olması amacının açıkça düzenlenmiş olmasıdır. İkinci olarak da OECD Modeli'nde yer almayan bir fıkra eklenmek suretiyle, 1. fıkraya göre devletlerin değişim yapacakları bilgilerle ilgili olarak en uygun değişim yöntemini geliştirmelerini ve yöntemi belirlemeleri hususu düzenlenmiştir⁵⁶. OECD Modeli'nde bu durum 26. maddenin metninde değil, şerhinin 10. paragrafında düzenlenmiştir.

ÇVÖA'larda yer alan bilgi değişimine ilişkin düzenlemeler, uluslararası vergi denetimi bakımından son derece önemlidir. Zira devletlerin vergi denetimi gerçekleştirebilmeleri bilgi değişimi yoluyla mümkün hale gelmektedir. Aksi takdirde devletlerin kendi ulusal hukuk kuralları uyarınca başka bir devlette vergi denetimi gerçekleştirmesi mümkün değildir⁵⁷.

Görüldüğü üzere ÇVÖA'lar ile banyan ağacının dallarından sarkan kökler artık gölge oluşturduğu toprakların da dışına gitmeye başlamıştır.

Türkiye bakımından ÇVÖA'larda bilgi değişimi konusunda ise daha ziyade OECD Model Vergi Anlaşması'nın 26. maddesinde yer alan hüküm tercih edilmekte olup söz konusu madde şu şekildedir;

"MADDE 26-BİLGİ DEĞİŞİMİ"

1. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili veya, Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece, Akit Devletler, politik alt bölümleri veya mahalli idareleri adına alınan her tür ve tanımdaki vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin uygulanması veya idaresi ile ilgili olduğu öngörülen bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1'inci ve 2'nci maddelerle sınırlı değildir.

2. Bir Akit Devlet tarafından 1'inci fıkra uyarınca alınan her türlü bilgi, o Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca 1'inci fıkra da bahsedilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da kovuşturmasıyla veya bu hususlardaki itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara (adli makamlar ve idari kuruluşlar dahil) veya bunları denetlemekle görevli olan kişilere verilebilecektir. Bu kişi veya makamlar

56 Oberson, s. 17.

57 Kılıç, s. 3-4.

söz konusu bilgileri yalnızca bu amaçlar doğrultusunda kullanacaklardır. Bu kişi veya makamlar, söz konusu bilgileri mahkeme kararlarında veya adli kararlar alınırken açıklayabilirler. Yukarıda belirtilenlere bakılmaksızın, bir Akit Devlet tarafından alınan bilgi, söz konusu bilgi her iki Devletin yasaları uyarınca başka amaçlarla kullanılabilir ve bilgiyi sağlayan Devletin bu türden bir kullanıma izin vermesi halinde, başka amaçlarla kullanılabilir.

3. 1'inci ve 2'nci fıkra hükümleri hiçbir surette bir Akit Devletin:

a) kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatına ve idari uygulamalarına aykırı idari önlemler alma;

b) kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatı veya normları idari işlemleri çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri sunma;

c) herhangi bir ticari, sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemi aleni hale getiren bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırı diğer bilgileri verme yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.

4. Bir Akit Devlet tarafından bu Madde uyarınca bilgi talep edilmesi durumunda, diğer Akit Devlet, kendi vergi amaçları yönünden bu bilgilere ihtiyacı olmasa bile, talep edilen bilgiyi sağlaması için kendi bilgi toplama yöntemlerini kullanacaktır. Önceki cümlede yer alan yükümlülük, 3'üncü fıkradaki sınırlamalara tabi olmakla birlikte, bu sınırlamalar hiçbir surette bir Akit Devlete, yalnızca masal çıkarları olmadığı gerekçesiyle bilgi sağlamayı reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır.

5. 3'üncü fıkra hükümleri hiçbir surette bir Akit Devlete, bilgilerin yalnızca bir banka, diğer finansal kurum, temsilci veya bir acente ya da yediemin gibi hareket eden bir kişide bulunması veya bir kişinin sermaye payları ile ilgili olması nedeniyle bu bilgiyi sağlamayı reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır.⁵⁸

Bu madde genel itibarıyla akit devletlere, birbirlerinden vergi idareleri ile ilgili konularda bilgi talep etme hakkı tanımakta ve talep edilen bilgileri karşı tarafa iletme yükümlülüğü getirmektedir. Sadece vergisel nitelikteki bilgiler bu kapsamda olup, diğer idari ve adli bilgi değişimi kararları bu hüküm çerçevesinde değişime tabi olmayacaktır. Bu bilgi değişimi

58 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yapmış olduğu çeviriden alınmıştır. Bkz. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Mevzuat_DisIliskiler/OECD_Model_Vergi_Kitabi_2014.pdf (Erişim Tarihi: 07.06.2016).

verginin tahakkukundan tahsiline kadar olan her aşamaya ilişkin olabileceği gibi tam ve dar yükümlüler tarafından gerçekleştirilen işlemleri kapsayacak şekilde genişletilebilecektir⁵⁹. Bunu da 26. maddenin 1. fıkrasının son cümlesinde yer alan; “*Bilgi değişimi 1’inci ve 2’nci maddelerle sınırlı değildir*” hükmünden çıkarmak mümkündür. Bilgi değişiminin 1. maddede yer alan kapsanan kişiler ve 2. maddede belirtilen anlaşmanın kapsadığı vergilerle sınırlı olmayacağı anlaşılmaktadır⁶⁰.

26. madde düzenlemesi ile esasen bir akit devlet, diğer akit devlet ile ÇVÖA’dan tamamen ayrı, tek maddelik bir bilgi değişim anlaşması yapabilmektedir. Madde içerisinde bilgi değişim usulü ve bu değişimde dikkat edilecek hususlar ve sınırlar da belirlenmiştir. Belli konular ve kişilerle ilgili akdetmiş olduğunuz bir ÇVÖA’nın tamamen dışındaki konu ve kişilerle ilgili bilgi değişimi yapmanıza olanak tanıyan bu düzenleme bilgi değişimi kurumunun ÇVÖA’dan özerk görünümüne neden olmaktadır.

Bilgi değişim yöntemleri, uluslararası vergi denetiminin gerçekleştirilmesinin hukuki temellerini oluşturmaktadır⁶¹. Bu yöntemlerin neler olduğu, model anlaşma metinlerinde bilgi değişimin düzenlendiği 26. madde metninde yer almaz; OECD Model Vergi Anlaşması metninin 26. maddeye ilişkin şerhinin 9. paragrafında düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre bilgi değişimi; talep üzerine, kendiliğinden ve otomatik bilgi değişimi olarak üç şekilde gerçekleştirilmektedir⁶². Bunlar “geleneksel bilgi değişim yöntemleri” olarak kabul edilmektedir⁶³.

59 Yaltı Soydan, s. 321.

60 Öner, a.g.e., s. 35.

61 Kılıç, s. 4.

62 OECD Model Vergi Anlaşması Kısaltılmış Basım 15 Temmuz 2014, GİB Çevirisi, s. 369; “1’inci fıkrada belirtilen kural bilginin üç farklı şekilde değişimine imkan verir: a) özel bir durumun gereği ile ve diğer Devlete bir bilgi talebinde bulunulmadan önce ilk önce dahili vergilendirme usulü uyarınca mevcut olan olağan bilgi kaynaklarına dayanılması gerektiğinin anlaşılmasıyla talep üzerine; b) otomatik olarak, örneğin kaynağı bir Akit Devlette bulunan ve diğer Akit Devlette alınan bir veya birkaç gelir kategorisi hakkındaki bilgi diğer Devlete periyodik olarak iletildiğinde; bakınız 13 Mart 1997 tarihli OECD Konseyi Önerileri C(97)29/NİHAİ (Uluslararası Bağlamda Vergi Sicil Numaralarının Kullanımı Üzerine Öneri) ve 22 Mart 2001 tarihli OECD Konseyi Önerileri C(2001)28/NİHAİ (Vergi Amaçları için Otomatik Bilgi Değişimi Konusunda OECD Model Mutabakat Zaptının Kullanımı üzerine Öneri) c) kendiliğinden, örneğin yapılan denetimler esnasında diğer bir Akit Devlet ile ilgili olduğunu varsaydığı bilgiyi elde etmiş bir Devlet durumunda.”

63 Öner, a.g.e., s. 69.

Ancak bilgi değişim yöntemleri bunlarla sınırlı tutulmamış ve yine madde hükmü içerisinde yer almamakla birlikte, şerhin 9.1. paragrafında vergi denetimlerine yardımcı bilgi değişim yöntemleri de düzenlenmiştir⁶⁴. Bunlar; eş zamanlı vergi incelemesi, yabancı ülkede vergi incelemesi, sektörel bilgi değişimi olarak belirtilmiştir. Bu yöntemler 2005 yılında Model Anlaşma'nın 26. maddesinde yapılan değişiklikler sonucunda şerhe eklenmiştir. Bu sebeple geleneksel olarak ifade edilmiş olan diğer bilgi değişim yollarından farklı olarak, "yeni bilgi değişim yöntemleri" olarak ifade edilmiştir. Ayrıca "vergi yükümlüsünün uluslararası alanda denetlenmesine yönelik bilgi değişimi yöntemleri" olarak da ifade edilmektedir⁶⁵.

Her ne kadar 2005 tarihinde Model Anlaşma şerhinde yer almış olsa da, eş zamanlı vergi incelemesi esasen daha eski zamanlarda gündeme getirilmek istenmiş; 23 Temmuz 1992 tarihinde OECD Konseyi Önerisi olarak sunulmuştur⁶⁶. Ancak belirtildiği gibi ancak 2005 yılında Model Anlaşma'nın şerhinde yer almıştır.

Devletler, kendilerine öneri olarak sunulan bu bilgi değişim yöntemlerinden hangisini kullanacaklarına akdedecekleri ÇVÖA'da karar verir ve işleyişini düzenlerler. Bilgilerin elektronik ortamda aktarılmasını isteyebilirler veya kendi ulusal hukuklarında yer alan birtakım hukuki sınırlamalar (vergi mahremiyeti gibi) sebebiyle verilen bilgilerin saklanması ile ilişkin düzenlemeler getirebileceklerdir⁶⁷. Bilgi değişiminin başarısı konusunda temel birleşen ise devletlerin bu konuda gösterecekleri istek ve olumlu tavidir. Model Anlaşma bu noktada tip anlaşma olduğundan dolayı, taraf devletler bilgi değişimini kolaylaştıran yöntemleri geliştirmekte serbestirler⁶⁸.

64 Çelikkaya/Bişgin, s. 86.

65 Öner, a.g.e., s. 70 ve dipnot 150.

66 OECD Model Vergi Anlaşması Kısaltılmış Basım 15 Temmuz 2014, GİB Çevirisi, s. 370.

67 OECD Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions, Second Edition, 2011, s. 91.

68 Öner, a.g.e., s. 83.

B- Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Hakkında Çok Taraflı Anlaşma

Devletler, uluslararası vergi hukuku alanında çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak maksatlı daha ziyade ikili ÇVÖA imzalamayı tercih etmektedir. Pratik bakımından güç olmakla birlikte, teorik olarak çok taraflı bir vergi anlaşmanın yapılması da mümkündür⁶⁹. Bunun temel nedeni olarak, devletler arası vergi sistemlerinde yaşanan farklılıklar ileri sürülmektedir. Taraf devlet sayısı arttıkça anlaşma hükümleri üzerinde uzlaşma imkanı da ortadan kalkacaktır⁷⁰. Zira her devlet vergilendirme yetkisini en üst seviyede kullanmayı ister. Vergilendirme sürecinde yer alan kavramların içeriklerinin her devletçe farklı belirlenmesi de bu anlaşmaların uygulamaya aktarılmasını güçleştiren diğer bir sebeptir. İkametgah, temettü, gayrimaddi hak bedelleri gibi kavramlar her devletin ulusal hukukunda farklı şekilde tanımlanmış olabilir⁷¹.

Birbirine yakın hukuki düzenlemeleri ve hukuk dili olan devletlerin bir araya gelerek çok taraflı ÇVÖA imzalaması mümkündür. Bunun örnekleri de mevcuttur; 1971 yılında Bolivya, Şili, Kolombiya, Ekvator, Peru ve Venezüella'nın akdettiği çok taraflı vergi anlaşması ile 1983 yılında İsveç, Norveç, Finlandiya, Danimarka ve İzlanda'dan oluşan İskandinav ülkelerinin akdetmiş olduğu Nordik Konvansiyonu çok taraflı ÇVÖA örneğidir⁷².

Çok taraflı vergi anlaşmaları çifte vergilendirmeyi önlemekten çok, idari yardımlaşma, birlik kurma ve usul kurallarında yeknesaklık sağlama maksatlı olarak imzalanmaktadır⁷³. OECD ve Avrupa Konseyi de, uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesi ve diğer uluslararası vergi hukuku kurumlarına aykırılıkların giderilmesi maksatlı ortaklaşa bir çalışma yapmıştır. Bunun sonucunda da 1988 yılının Ocak ayında üye devletlerin imzasına sunulan "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Hakkında Çok Taraflı Anlaşma"⁷⁴ ortaya çıkmıştır. Bu anlaşma etrafında birleşen

69 Çağan, s. 230.

70 Yaltı Soydan, s. 34.

71 Çağan, s. 230.

72 Yaltı Soydan, s. 35.

73 Tuncer, s. 48.

74 (Çok Taraflı Anlaşma olarak anılacaktır).

devletlerin vergi idarelerinin yardımlaşmasının vergi kaçakçılığının önlenmesi kadar, uluslararası kara para aklamanın engellenmesine de yardımcı olacağı belirtilmiştir⁷⁵. Devletler bu anlaşmayı imzalarken bilgi değişimine tabi tutacakları vergilerin kapsamını belirleme serbestisine sahiptirler. Ayrıca değişim konusu bilgilerin güvenliğinin sağlanması konusunda da diğer akit devletlerin ulusal hukuklarındaki düzenlemelere saygı duyulacağı belirtilmiştir⁷⁶.

Nordik Konvansiyonu'nun imzalanması, bu anlaşma bakımından bir model teşkil etmiştir⁷⁷. Nordik Konvansiyonu'nun da tarafı olan devletlerden Finlandiya'nın 1 Nisan 1995 tarihinde beşinci devlet olarak imzalayıp, onaylamasının ardından Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Hakkında Çok Taraflı Anlaşma yürürlüğe girmiştir. İlk olarak daha önce bir konvansiyonun tarafı olan devletlerce imzalanmasına rağmen, anlaşmanın imzaya açıldıktan 7 yıl sonra yürürlüğe girmesi çok taraflı vergi anlaşmalarının yapımındaki güçlüğü işaret etmektedir⁷⁸.

Bu anlaşma ve bilgi değişimi konusu, 2008-2009 yıllarında yaşanan ekonomik krizden sonra daha da önemli hale gelmiştir⁷⁹. Yaşanan bir diğer önemli gelişme de, 2009 yılındaki G20 Londra Zirvesi'nde, OECD ve Avrupa Konseyi üyesi olmayan devletlerin de uluslararası alandaki bu şeffaflık ortamından yararlanabilmeleri adına anlaşmaya taraf olabilmelerine olanak tanınması olmuştur⁸⁰.

1 Haziran 2016 tarihi itibarıyla çok taraflı anlaşma 96 devlet tarafından imzalanıp, onaylanmıştır (Hollanda, Danimarka ve Büyük Britanya Krallıklarına bağlı ülkeler dahil)⁸¹. Türkiye de bu anlaşmayı 3 Kasım 2011 tarihinde imzalamış olmasına rağmen henüz onaylamış değildir. Ancak "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Onaylan-

75 OECD-Council of Europe(CE), The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing, 2011, s. 3. (OECD-CE, 2010 olarak kısaltılmıştır).

76 OECD-CE, 2010, s. 3-4.

77 *Oberson*, s. 67.

78 *Kılıç*, s. 5.

79 *Oberson*, s. 67.

80 <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm> (Erişim Tarihi: 08.06.2016)

81 http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (Erişim Tarihi: 08.06.2016).

masının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Tasarısı” 5 Nisan 2016 tarihinde TBMM Başkanlığı’na gönderilmiştir. Mayıs ayı içerisinde de Dışişleri Komisyonu’nda kabul edilmiştir⁸².

Vergi denetimi ile ilgili olarak düzenlemelerine baktığımızda ise, OECD Model Vergi Anlaşması’nın 26. maddesinde yer almayan, ancak serhinde belirtilen eş zamanlı vergi incelemesi ve yabancı ülkedeki vergi incelemeleri konusu, Çok Taraflı Anlaşma’da anlaşma maddelerinde açıkça sayılmıştır. 1. maddenin 2. fıkrasında⁸³ vergi idarelerinin bilgi değişimi kapsamında eş zamanlı vergi incelemesi, yabancı ülkede vergi incelemesi, tahsilatta yardımlaşma, elde edilen bilgilerin ve belgelerin tebliğini gerçekleştirebilecekleri belirtilmiştir⁸⁴.

Hatta eş zamanlı vergi incelemesi ve yabancı ülkede vergi incelemesi konuları, bu sözleşmenin 8. ve 9. maddelerinde ayrı ayrı maddelerde, ayrıntıları ile düzenlenmiştir⁸⁵.

Çok Taraflı Anlaşma kapsamında bilgi değişiminin ve belirtilen eş zamanlı vergi incelemesi ve yabancı ülkedeki vergi incelemesi uygulamasının uluslararası hukukta mevcut olan karşılıklılık ilkesine uygun olarak uygulanabileceği belirtilmiştir⁸⁶. Bununla beraber 2. fıkra da sayılmış olan bilgi edinme ve denetim yöntemlerinin gelecek zaman bakımından sınırlayıcı olmadığı; her zaman yeni yöntemlerle bilginin temini ve değişimine olanak tanındığı düzenlenmiştir⁸⁷. Yaşayan bir anlaşma olması dolayısıyla, ilerleyen günlerde karşılaşılabilecek çeşitli vergilendirme sorunlarının çözümünde vergi idarelerine pratik çözüm geliştirme imkanı tanımaktadır.

82 http://www.meclishaber.gov.tr/develop/owa/haber_portal.aciklama?p1=136954.

83 “2. Bu tür bir idari yardım:

a. eş zamanlı vergi incelemeleri ve yurt dışı vergi incelemelerine katılım da dahil olmak üzere, bilgi değişimini;
b. koruma önlemleri de dahil olmak üzere, tahsilatta yardımlaşmayı; ve
c. belgelerin tebliğ edilmesini içerecektir.”

84 Kılıç, s. 5.

85 Kılıç, s. 5.

86 OECD-CE, 2010, s. 35.

87 OECD-CE, 2010, s. 36.

2. Denetim Yöntemleri

Uluslararası vergi hukuku bakımından, devletlerin mali egemenlik alanlarındaki yükümlülerin yurt dışındaki faaliyetlerinin takibi, o devletle mevcut bir bilgi değişim anlaşması veya ÇVÖA'nın bilgi değişimi hükmü içerip, içermemesi durumuna göre mümkün olacak veya olmayacaktır. Öznel şekilde devletler arası siyasal ilişkiyi ele almadan, tüm hukuki gerekliliklerin mevcut olduğunu "ceteris paribus" olarak kabul edersek, devletlerin uluslararası vergi hukuku anlamında diğer devlet sınırlarıyla alakalı olarak iki türlü vergi denetimi yapması mümkün olabilecektir. Bu denetime izin veren yöntemler ise, Çok Taraflı Anlaşma'da da belirtildiği üzere, eş zamanlı vergi incelemesi ve yabancı ülkede vergi incelemesidir.

Burada uluslararası vergi hukukunda oyunun kurallarının yeniden yazıldığını belirtmek gerekir. Zira çokuluslu şirketler, devletlerin egemenlik kaygısı ile tutucu davrandıkları vergilendirme konusunda, ülkelerin ulusal hukuk mevzuatlarındaki boşluk ve kolaylıklar sayesinde vergisel avantaj sağlamaktaydılar. Ancak artık banyan ağacının dallarından sarkan kökler, gölgelik alan dışına çıkacaktır. Bunu olanaklı kılan ise eş zamanlı vergi incelemesi ve yabancı ülkede vergi incelemesi olacaktır.

A- Eş Zamanlı Vergi İncelemesi

a- Genel Açıklamalar

Eş zamanlı vergi incelemesi, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 26. maddesinin şerhinde ve OECD-CE Çok Taraflı Vergi Anlaşması'nın 8. maddesinde açıkça ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir⁸⁸. Bununla birlikte, AB üyesi ülkeler bakımından da, 2011/16/UE sayılı Direktifin 11. ve 12. maddeleri ile KDV'ye ilişkin olarak 907/2010/UE numaralı Tüzük'ün 28. ve 29. maddeleri de idari işbirliği ve eş zamanlı vergi incelemelerine olanak veren düzenlemelerdir⁸⁹.

Tanım olarak ise eş zamanlı vergi incelemesi, birden fazla devletin sınırları içerisinde faaliyetleri bulunan yükümlünün, yine birden fazla devletin vergi idaresi tarafından eş zamanlı vergi incelemesine tabi tutulmasını ifade etmektedir. Her devletin vergi idaresi kendi ülke sınırları içerisinde

88 Öner, a.g.e., s. 84, dipnot, 209.

89 Kılıç, s. 6.

bu incelemeleri gerçekleştirecektir. Bu incelemenin yapılmasındaki amaç ise, devletlerin o yükümlü ile ilgili olarak ortak bir çıkarının bulunması ya da devletlerden birisinin ilişkili olup, diğer devletten elde edeceği bilgilerin uluslararası vergi kayıp ve kaçaklarına engel olacağıdır⁹⁰.

Çok Taraflı Anlaşma, eş zamanlı inceleme ile ilgili olarak, 8. maddesinde tarafların eş zamanlı vergi incelemesi ile ilgili inceleme konusu ve usulü üzerinde anlaşmaya varmasını düzenlemiştir. Bunu yaparken de devletlerin 1992 tarihli “OECD Eş Zamanlı Vergi İncelemelerini Gerçekleştirme Hakkında Model Anlaşma” düzenlemesini kullanabilecekleri belirtilmiştir⁹¹. OECD tarafından bu konuda taraf devletlere yardımcı olması maksatlı ve yetkili otoritelerin eş zamanlı vergi incelemesinin başından sonuna kadar izleyecekleri yolu gösteren bir rehber çalışması yapılmış ve 23 Ocak 2006 tarihinde OECD Mali İşler Komitesi tarafından onaylanmıştır⁹².

Çok taraflı anlaşmanın 8. maddesinin 2. fıkrasına göre bu eş zamanlı vergi incelemeleri her devletin kendi ülkesiyle sınırlı olarak yapılacaktır. Bu eş zamanlı incelemenin, vergi yükümlülüklerinin taraf devletlerin vergi sistemlerine uyumlarının sağlanmasındaki masraflarını azaltacağı belirtilmiştir⁹³. Araştırma masrafları tek bir devlet üzerinde kalmayacak, her devlet kendi ülkesinde araştırma yapacak ve bilgi değişimi yoluyla daha az bir harcama yaparak yükümlünün vergi kurallarına uygun davranması sağlanmış olacaktır⁹⁴. Bu denetleme yolunun diğer olumlu kısmı ise, çifte vergilendirme durumunun da ortaya çıkmasını engellemeye katkı sunmasıdır. Model Vergi Anlaşması’nın 25. maddesinde yer alan karşılıklı anlaşma usulü (KAU)ne başvurmadan çifte vergilendirme engellenmiş olacaktır⁹⁵.

Eş zamanlı inceleme en etkin olarak transfer fiyatlandırmasına ilişkin konularda ve emsal fiyat tespiti noktasında kullanılacaktır⁹⁶. Uluslara-

90 Öner, a.g.e., s. 83.

91 OECD-CE, 2010, s. 51.

92 OECD, Manual On The Implementation of Exchange of Information Provisions For Tax Purposes: Module 5 On Conducting Simultaneous Tax Examinations, 2006, s. 3. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057.pdf> (Erişim Tarihi: 08.06.2016) (OECD, Module 5 olarak anılacaktır.)

93 OECD, Module 5, s.4.

94 Öner, a.g.e., s. 84.

95 OECD, Module 5, s.4.

96 OECD-CE, s. 52.

rası vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı durumunda da etkin uygulama imkanı bulacağına şüphe bulunmamaktadır⁹⁷. Transfer fiyatlandırması yoluyla vergilendirilecek gelirin bağlı işletmeler vasıtasıyla matrah aşındırılmasına sebep olunması vergi kaçakçılığının başlıca yöntemlerinden biri haline gelmiştir. Bu durum da devletlerin ciddi vergi geliri kaybı yaşamasına neden olmaktadır⁹⁸. Transfer fiyatlandırması ve vergi kaçakçılığı ilişkisini ortaya çıkarmak için eş zamanlı vergi incelemeleri büyük bir öneme sahiptir ve titizlikle yürütülmelidir. Ayrıca bu yolla uluslararası ekonomik çifte vergilendirme sorunu noktasında da olumlu adımlar atılmış olacaktır⁹⁹.

Eş zamanlı incelemenin doğrudan veya dolaylı vergi ayrımı yapılmadan uygulanabileceği, OECD'nin yetkili otoritelere yönelik çıkarmış olduğu rehberde belirtilmiştir¹⁰⁰.

Eş zamanlı incelemesinde bir başvuran yetkili otorite bir de talep edilen yetkili otorite vardır. Başvuran yetkili otorite, hangi vergi konularda inceleme istediğini diğer yetkili otoriteye iletecektir. Talep edilen yetkili otorite, başvuru konularıyla ilgili olarak vergi incelemesine girmeyi isteyip, istemediğine karar verecektir. Ayrıca başvuran yetkili otoriteden, başvuru konusuyla ilgili olarak başkaca bilgileri de isteme imkanı bulunmaktadır. Bu aşama yetkili otoritelerin birbirine danıştığı, usulü ve zamanı belirlediği aşamadır. Eş zamanlı incelemenin yapılabilmesi için devletler arasında başvuru konusuyla ilgili ortak bir çıkar ya da ilişkili bir çıkarların bulunması gerekir. Buna rağmen talep edilen yetkili otorite, bu konuda eş zamanlı inceleme başlatmasına yetecek kadar bir bağ olmadığını düşünüyorsa, bu başvuruyu red edebilecektir. Ancak bu uygulama ile yetkili otoritelerden beklenen, konunun önemine uygun bir şekilde başvuran yetkili otoriteye yararlı olabilecek nitelikteki bilgileri sağlamasıdır¹⁰¹. Politik gerekçelerle bu başvuruları reddetmemesi gerekmektedir.

97 OECD, Module 5, s.4.

98 Ateş Leyla: Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Ankara 2011, s. 2-3; "Amerika Birleşik Devletleri (ABD) hazinesinin transfer fiyatlandırması nedeniyle uğradığı yıllık gelir kaybı 1999 yılında yapılan bir çalışmada 2,8 milyar Amerikan Doları, 2001 yılında yapılan başka bir çalışmada ise 53 milyar Amerikan Doları olarak hesaplanmıştır."

99 OECD-CE, s. 52.

100 OECD, Module 5, s. 4.

101 OECD-CE, 2010, s. 52

Devletlerin yükümlülüğüyle ilgili olarak ortak veya bağlantılı çıkarlarının geniş yorumlanması gerektiği belirtilmiştir. Eş zamanlı incelemeye taraf devletlerden birisinde mukim ve diğer devletle vergilendirme konusu işlemleri olan tek bir kişi olabileceği gibi, taraf devletlerin bir veya birkaçında mukim olan kişiler bakımından da bu inceleme gerçekleştirilebilecektir. Bununla beraber doğrudan vergi yükümlüsü olmamakla birlikte, bu kişilerle yakın ticari ilişkileri olan kişilerle ilgili de bu bilgilerin edinilmesi mümkündür¹⁰².

Bağlı işletmeler ile ilgili bir eş zamanlı inceleme söz konusuysa, burada ana şirketin mukim olduğu taraf devlet var ise, bu devlet diğer eş zamanlı incelemeyi gerçekleştiren devletler arasında bilgi değişimi konusunda koordinatör görevini üstlenecektir. Ancak inceleme konusu ana şirket taraf devletler dışındaysa, koordinatörün kim olacağı bu devletlerin ortak kararıyla belirlenecektir¹⁰³.

Devlet vergi idarelerinde incelemeyi gerçekleştirecek kişilerin, aynı anda incelemeye başlamaları gerekmektedir. Her ülke bu eş zamanlı incelemeyi vergi idaresindeki personelle yapacaktır. İnceleme esnasında elde edilen bilgilerin diğer yetkili otorite ile paylaşılması gerekecektir. Devletler bu incelemeleri kendi hukuk kurallarına göre gerçekleştireceklerdir¹⁰⁴. Eş zamanlı vergi incelemesi düzenlemesindeki bu ayrıntı, devletlerin inceleme usulüne ilişkin birbirinden farklı hukuk düzenlemelerine sahip olması, etkin incelemenin önündeki en büyük engel olarak görülmektedir¹⁰⁵. Ancak bununla beraber başarıyla uygulandığı ülkeler de mevcuttur. Giderek artan bir şekilde, hatta çok taraflı olarak, bu incelemelerin uygulanmasının gelişmesi beklenmektedir. Kuzey ülkeleri (Nordic Konvansiyonu'na taraf olanlar) bu yöntemi KDV'ye ilişkin konularda başarıyla işletmişlerdir¹⁰⁶. Ayrıca Dörtler Grubu olarak anılan oluşum Fransa, Almanya, İngiltere ve ABD aralarında eş zamanlı vergi incelemesine olanak tanımaktadır¹⁰⁷.

Taraf devletler, elde etmiş oldukları bilgiler üzerinden diğer devletlere bilgi verme zorunluluğu olmadan vergi tarh edebilirler; ancak bu durumda olası bir çifte vergilendirme durumunun yaşanmaması için taraf

102 OECD-CE, 2010, s. 52-53.

103 OECD-CE, 2010, s. 53.

104 Kılıç, s. 7.

105 Öner, a.g.e., s. 84.

106 OECD, Module 5, s. 4.

107 Kılıç, s. 7.

devlete haber vermek suretiyle tarh işleminin gerçekleştirilmesi tavsiye edilmektedir¹⁰⁸.

Şu hususu belirtmek gerekir; devletlerin eş zamanlı vergi incelemesi için ayrıca bir özel anlaşma yapması gerekmektedir. Her ne kadar diğer taraf devletle aralarında ÇVÖA bulunuyor olsa ve bilgi değişimi hükümlerine yer verilse de veya bu devletler OECD-CE'nin çok taraflı anlaşmasına taraf olsalar da, eş zamanlı inceleme usulünü düzenleyecekleri başka bir anlaşma imzalamaları gerekmektedir. Bu noktada da *OECD Eş Zamanlı Vergi İncelemelerini Gerçekleştirme Hakkında Model Anlaşma* devletlere tip anlaşma olarak kolaylık sunacaktır. 2006 yılında çıkartılan eş zamanlı incelemeye ilişkin el kitabı da vergi idarelerine bu konuda rehberlik edecektir.

Burada vergi incelemesi talep edilen devletin ulusal hukuku bakımından artık vergi incelemesi gerçekleştirilemeyecek bir aşamaya geçilmesi söz konusuysa, zamanaşımı gibi, o devlet hukukuna göre inceleme gerçekleştirileceği için bu talep reddedilebilmelidir.

b- Başvuru Konuları

Eş zamanlı vergi incelemesine temel alınabilecek konular, 2006 tarihli OECD rehberinde örnek olması bakımından sıralanmıştır:

- Gerçek işlem yerine görünürde işlemler içeren açık vergiden kaçınma teknik ve yollarının varlığı, kontrol edilen finansal tasarımlar, fiyat manipülasyonları, maliyet dağıtımı veya vergi sığınakları şüphesi,
- Bildirilmemiş gelir ve kara para aklama suretiyle vergi kaçakçılığı, rüşvet, zimmet, yasadışı ödemeler vb. şüpheler,
- Tüketim vergisi riski tespit edildiğinde,
- Genel itibariyle transfer fiyatlandırmasının olduğu veya farklı vergi sistemlerinde vergi yükümlülükleri arasında maliyetin paylaşıldığı veya onlara yüklendiği, kar dağıtımının yapıldığı durumlarda,
- Çok uluslu şirket uygulamalarında, belirli bir sektör ya da sektör grubunda incelemeye konu husus ve vergilendirmeye uygun olmayan davranışların tespit edilmesi ve

- Küresel ticaret gibi özel bir alanda kar dağıtımını yapılması ve yeni ticari araçların kullanılması durumlarında eş zamanlı vergi incelemesine başvuru söz konusu olabilecektir¹⁰⁹.

Belirtilmesi gereken bir diğer husus, eş zamanlı vergi incelemesinin, KAU'nün yerine geçecek bir maksatla yapılamayacağıdır¹¹⁰. Zaten menfaat dengeleri de karşıttır; KAU'de vergi yükümlüsü tarafından bir devletin anlaşmaya aykırı işlemlerinin tespiti istenirken; eş zamanlı incelemede yukarıda açıklanan durumlarda vergi yükümlüsünün vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı faaliyetlerinin tespit edilmesi durumu söz konusudur.

Eş zamanlı vergi incelemesinin taraf devletlerce senkronize bir şekilde yürütülmesi etkililiği bakımından önemli bir durumdur. Vergi idarelerinin birbirinden bağımsız olması, onların senkronize olmadan çalışması sonucunu doğurmamalıdır¹¹¹. Sürecin daha etkin yürütülmesi için 2006 tarihli rehber, devletlere eş zamanlı vergi incelemesi ile ilgili olarak dört pozisyona görevli atamalarını önermiştir. Bunlar; devletlerin eş zamanlı vergi incelemesi programına uyumunu, vergi idareleri arası bilgilerin aktarımını ve süreçle ilgili yönetsel işleri yerine getirecek olan bir (a) Eş Zamanlı Vergi İnceleme Koordinatörü, Koordinatörle iletişim kuran, her devletin inceleme heyetini temsil eden, inceleme sürecini planlayan, diğer devlet temsilcisiyle ilişki kuran, yetkilendirilmesi durumunda diğer devlet vergi incelemesine katılmak (bu durum yabancı ülkede vergi incelemesi olacaktır) ile görevli olan bir (b) Temsilci, her devletin eş zamanlı vergi incelemesi ile ilgili olarak ulusal inceleme ayağını gerçekleştirecek olan ve Temsilcilere bu bilgilere aktaracak olan (c) Müfettişler, tüm bu sürecin elektronik ve network ağını gerçekleştirecek bir (d) Bilgisayar Servis Koordinatörü (opsiyonel)'dür¹¹².

Vergi idarelerinin ulusal vergi incelemelerini yapan memurları ile uluslararası alanda bu incelemelerden elde edilen bilgileri taraf olan devlete aktaracak olan memurları belirlemesi gerekecektir.

109 OECD, Module 5, s. 6.

110 OECD, 1992, s. 3.

111 OECD, 1992, s. 5.

112 OECD, Module 5, s. 7-8.

c- Eş Zamanlı Vergi İncelemesinin Aşamaları

Süreç için gerekli personel belirlemeleri yapıldıktan sonra, eş zamanlı inceleme süreci başlayacaktır. Sürecin işleyiş aşamaları 2006 tarihli rehberde birbirini takip eden 10 aşama şeklinde belirlenmiştir¹¹³.

1. Aşama-İnceleme Konusu Dosya Seçimi: Bu noktada eş zamanlı vergi inceleme koordinatörleri ile vergi müfettişleri yapılan görüşmeler sonucunda inceleme konusu dosyaları belirleyeceklerdir. Bu dosyaların seçiminde belirli kriterlere bakılmaktadır. Bunlar, vergi yükümlüsünün taraf devlet vergi sistemlerin uygun olmayan işlemlerinin bulunması hali, vergi yükümlüsünün ekonomik ilişkilerinin gerçeği yansıtmaması, uzun dönem boyunca sürekli olarak zarar beyan etmesi, yükümlünün belirli bir sürede az veya (karlılık durumuna bakılmaksızın) hiç vergi ödememiş olmasıdır.

Bir devlet incelenmesini istediği dosyaları hangi kriterlere dayanarak seçtiğini ve seçmesine neden olan olayları beraber inceleme yürüteceği devlete bildirmelidir.

2. Aşama-İncelemeye Konu Edilen Dosyalar Üzerinde Anlaşma: Seçilen dosyaların eş zamanlı incelemeyi yürütecek diğer devlete iletilmesinin ardından, Koordinatörler, vergi idaresindeki personel ile fikir teatisinde bulunacak, bu konularla ilgili olarak eş zamanlı vergi incelemelerinde yer alıp, alınmaması hususunda karar verecekler. Bu karar aşamasında Koordinatörler'in diğer tarafların talebi halinde bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde dosya ile ilgili olarak bilgi sağlamaları gerekir.

Gerekli araştırmalardan sonra, eş zamanlı vergi incelemesinde yer alma kararı veya red kararının yazılı olarak diğer tarafa bildirilmesi gerekir. Eğer olumlu yanıt veriliyorsa, süreci yürütecek olan temsilcilerin tespit edilmesi de gerekmektedir.

3. Aşama-Ön İnceleme Aşaması: Bu aşamada vergi müfettişleri kararlaştırılan dosyalarla ilgili ön inceleme yapacaktır. İnceleme konusu yükümlülerin finansal durumları, vergi beyannameleri, şirketlerin yapılanmaları araştırılacaktır.

113 Bu aşamalar OECD'nin 2006 tarihli Eş Zamanlı Vergi İncelemesi için rehberin (OECD, Module 5) 10-20. sayfaları arasından aktarılmıştır.

4. Aşama-Yükümlüyle İrtibata Geçilmesi: Burada devletlerin ulusal hukuk kurallarında öngörölmüş usullere uygun olarak inceleme gerçekleştirileceğini vergi yükümlüsüne bildirme durumu düzenlenmiştir. Ön incelemeden sonra, ilk planlama toplantısından önce yapılması gerektiği belirtilmiştir. Ancak bu iletişim konusu tavsiye olarak düzenlenmiştir. Bir zorunluluk değildir.

Devletler vergi yükümlüsüyle irtibata geçilmesi hususunda temkinli davranabilirler. Zira inceleme ile ulaşmak istenen bilgilere, vergi yükümlüsünün önceden haberdar edilmesi ve onun da bu bilgileri yok etmesi sonucu ulaşmak mümkün olmayabilir. Bu sebeple de zorunluluk olarak düzenlenmemiştir.

5. Aşama-Başlangıç Planlama Toplantısı: Bu aşamada incelemeye fiilen başlamadan eş zamanlı olarak gerçekleştirme için gerekli olan koordinasyona yönelik tedbirler kararlaştırılmaktadır. Bu toplantının eş zamanlı inceleme talebinde bulunan devletin yetkililerince ayarlanması gerekir. İnceleme günü, zamanı, inceleme sonucunda elde edilen bilgilerin etkin ve en hızlı değişim yolu ve tam olarak incelenecek konular kararlaştırılmaktadır. Ayrıca yabancı devlet temsilcisinin yer alıp, almayacağı da bu görüşmelerde karara bağlanır. Herhangi bir sebeple bu toplantının gerçekleştirilememesi durumunda, bu hususları karara bağlayacak başkaca bir irtibat şekli de seçilebilecektir.

6. Aşama-Yükümlü ile İrtibat ve Görüşme: Vergi yükümlüsüne eş zamanlı vergi inceleme hakkında ayrıntılı bir bilgi verilir. Bu sırada yükümlüye müfettişlerce soru yöneltilerek, iş yerinin faaliyetleri, gelişim süreci, şirketlerinin mali kayıtları, finansal durumları, yöneticilerin isimleri, transfer fiyatlandırması politikaları, grup içi işlemleri hakkında bilgiler elde edilmeye çalışılır.

7. Aşama-İleri İnceleme Aşaması: Bu noktada vergi idareleri yükümlü nezdinde incelemeye başlar. Ancak burada müfettişler arası senkronizasyon çok önemlidir. Temsilcilerin bunu sağlaması gerekmektedir. Taraflar bunu sağlamaya yönelik periyodik bilgi değişim kartları veya mektupları yollayabilirler. Gerekirse önemli bilgiler elde edildiğinde toplantı yaparlar. Burada değişim konusu bilginin, tarafların arasındaki bilgi değişim anlaşması hükümlerine göre yapılması gerekir.

8. Aşama-İncelemenin Sonlandırılması: Taraf devletler eş zamanlı vergi incelemesinin devam ettirilmesinin artık bir fayda sağlamayacağı görüşünde olursa, bu görüşe kanaat getiren devlet incelemeleri sona erdirmeye maksatlı çekilme talebini diğer devlete yazılı olarak bildirir. Bunun üzerine taraf devlet temsilcileri ile görüşme yaparlar. Burada vergi yükümlüsünün eş zamanlı vergi incelemesi sonrasında durumu üzerinde muvafakate varmaları gerekir. Eş zamanlı inceleme ancak bu şekilde sonlanacaktır.

9. Aşama-Son Rapor: Eş zamanlı vergi incelemesinin sonunda temsilcilerin varılan sonuçları ve bu sonuca ulaşırken izlenen sürecin özetini içeren bir rapor yazması gerekecektir. Bu raporda ayrıca şeffaflık noktasında yapılan katkılara, yükümlünün eş zamanlı inceleme konusuna tepkisi ve bu konudaki algısına yer verip, süreçle ilgili geliştirmelerin neler olabileceğine ve genel olarak kendi görüşlerine yer vereceklerdir.

10. Aşama-Gelişmelerin Uygulanması Süreci: Son raporda sürece ilişkin tespit edilen hususların, gelişmelerin ve iyileşmelerin belirlenmiş Koordinatörlerce uygulamaya koyulması aşamasıdır. Vergi idarelerinde eş zamanlı vergi incelemelerine ilişkin bir değişiklik de yapılırsa, bu durumun yine ilgili vergi idarelerine bildirimini Koordinatörlerce yapılacaktır.

Eş zamanlı vergi incelemesi bu aşamalardan geçtikten sonra sona erecektir. Vergi yükümlülerinin incelemeden haberdar olup, bilgi ve belgeleri kaçırmamasının önüne geçmek için eş zamanlı şekilde yürütülmesi sürecin etkililiği bakımından hayati önem taşır. Ayrıca sürekli olarak yenelendiği gibi taraf devlet vergi idarelerinin işbirliğine yatkın olmaları ve uyumlu davranmaları sürecin başarısına etki eden diğer husustur.

Bu yöntemde vergi idaresi, diğer devlet sınırlarında yer alan inceleme faaliyetine doğrudan katılmamaktadır. Ancak taraf devlet vergi idaresini, eş zamanlı inceleme talebini kabul etmesi halinde, hakkında bilgiye ihtiyaç duyduğu vergi yükümlüsü hakkında vergi incelemesi gerçekleştirme konusunda harekete geçirmiş olacaktır.

B- Yabancı Ülkede Vergi İncelemesi

a- Genel Açıklamalar

Uluslararası vergi hukukunda denetim araçlarından bir diğeri de yabancı ülkede vergi incelemesi yapılmasıdır¹¹⁴. Eş zamanlı vergi incelemesi gibi bu husus da OECD Model Vergi Anlaşması'nın madde metninde değil, 26. maddenin şerhinin 9. paragrafında düzenlenmiştir¹¹⁵. Ancak yine tıpkı eş zamanlı vergi incelemesinde olduğu gibi, yabancı ülkede vergi incelemesi de OECD-CE Çok Taraflı Vergi Anlaşması'nın 9. maddesinde açıkça ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. OECD tarafından eş zamanlı vergi incelemesine ilişkin hazırlanmış olan rehberin bir benzeri, yabancı ülkede vergi incelemesi yöntemi için de hazırlanmıştır¹¹⁶. Ayrıca OECD Bilgi Değişimi Hakkında Model Anlaşma'nın 6. maddesi, AB Konseyi 2004/56/EC93/2003 sayılı Tüzük ile değişikliğe uğratılmış 77/799/EEC sayılı Tüzüğün 6. maddesi ile yine AB'nin KDV ile ilgili olarak 1798/2003 sayılı İdari Yardımlaşma Yönetmeliğinin 11. maddesinin 2. fıkrası da yabancı ülkede vergi incelemesine olanak tanıyan düzenlemelerdir¹¹⁷.

Ancak yabancı ülkede vergi incelemesi, eş zamanlı vergi incelemesinden farklı bir yoldur. Tanım olarak ise, yabancı bir devletin vergi idaresindeki yetkililerinin başka bir ülkede istek üzerine ve inceleme talep edilen ülkenin ulusal hukukunun imkan verdiği ölçüde vergi incelemesi yapması veya bu incelemelere katılmasıdır. Bu düzenleme önemlidir, zira bir devletin ulusal hukukuna, başka bir devlet memurunun müdahalesine normal koşullarda imkan tanınmazken; anlaşmada kabul edilen bu denetim yolu ile buna olanak sağlanmış olmaktadır¹¹⁸.

Bilgi değişim prosedürünün geleneksel işleyiş usulünün yazılı yapıyor oluşu, ağır bir bürokrasiyi de gerektirdiğinden zaman almaktadır. Bununla beraber, bir devletin vergi idaresinin göstereceği olumsuz bir tavır da bilgi değişim sürecini yavaşlatacaktır. Bir yükümlünün mukimi olduğu

114 Kılıç, s. 11.

115 OECD Model Vergi Anlaşması Kısaltılmış Basım 15 Temmuz 2014, GİB Çevirisi, s. 370.

116 OECD, Manual On The Implementation of Exchange of Information Provisions For Tax Purposes: Module 6 On Conducting Tax Examinations Abroad, 2006. (OECD, Module 6 olarak anılacaktır.)

117 OECD, Module 6, s. 6.

118 Öner, a.g.e., s. 86.

devletle olan iş ve diğer ilişkilerinin detaylı incelenmesi kimi zaman yakın inceleme ile ortaya çıkmaktadır. Bu durumda yabancı ülkede vergi incelemesinin faydalı olacağına şüphe bulunmamaktadır. Ayrıca bilgiye ihtiyaç duyan vergi idaresinin, bilgi istediği dosyayı daha iyi biliyor olduğu varsayıldığı için bu şekilde yakından bir incelemeyle zamandan da tasarruf edilmiş olacaktır¹¹⁹. İlaveten bazı ülke düzenlemeleri, ülkesindeki yükümlünün belge ve defterlerini yurt dışında tutmasına olanak tanımaktadır ve bu devletlerin yurt dışında vergi inceleme yapması normal koşullarda mümkün olmayabilir¹²⁰. Yabancı ülkede vergi incelemesi yapma düzenlemesi bu tür eksikliklerin giderilmesini sağlamaktadır.

Yabancı ülkede vergi incelemesi için, öncelikli olarak inceleme talep ettiğiniz devletle aranızda bu yönetime başvurmanıza imkan tanıyan uluslararası bir düzenleme olmalıdır (ÇVÖA veya Çok Taraflı Anlaşma'ya taraf olmak). Ayrıca eş zamanlı vergi incelemesinde olduğu gibi, yabancı ülkede vergi incelemesi için de taraf devlet ile özel bir anlaşma imzalamanız gerekmektedir¹²¹. Bununla beraber Çok Taraflı Anlaşma'nın 9. maddesinin 2. fıkrasında, vergi incelemesinin yürütülmesine ilişkin tüm kararların, inceleme yapılması talep edilen ülke tarafından alınacağı hüküm altına alınmıştır. İnceleme talep eden devletin bu konuda, diğer devlet vergi idarelerini yönlendirme durumu söz konusu olmayacaktır.

Yabancı ülkede vergi incelemesinin başlıca şartları, vergi incelemesini talep edeceğiniz ülkenin ulusal hukuk koşullarının olanak tanıdığı şartları kabul edip, bunlara bağlı olmak ve karşılıklılık esasına uygun davranmaktır. Burada karşılıklılık esasının bir gereği olarak diplomatik yollarla bir ön izin elde edilmesi gerekmektedir¹²². Bir vergi memurunun yabancı bir ülkede vergi incelemesi yapması, inceleme yapılmak istenen ülkenin ulusal hukuk düzenlemeleri tarafından mümkün olmayabilir. Yabancı ülkede vergi incelemesinin bir diğer hukuksal görünümü de; inceleme yapılmak istenen ülkenin ulusal hukuk düzenlemelerinin yabancı vergi memurunun o ülkede incelemesine izin vermekle beraber, ön koşul olarak

119 Kılıç, s. 11.

120 OECD, Module 6, s. 4.

121 Kılıç, s. 11.

122 Öner, s.87.

yükümlünün onayını aramasıdır¹²³. Hukuksal alt yapı bakımından tüm koşullar yabancı ülkede vergi incelemesine olanak tanıyan yapıda bulunsa da, devletlerin bu konuda mali egemenliklerinin ihlal edildiği gerekçesiyle mesafeli tutum sergilemeleri gayet mümkündür¹²⁴.

b- Aktif-Pasif Katılım Ayrımı

Yabancı ülkede vergi incelemesi ile bir devlet, diğer devletin vergi memurlarının kendi ülkesindeki inceleme sürecine katılımına izin vermektedir. Ancak bu katılımın şeklinin nasıl olacağı konusunda aktif-pasif katılım ayrımı yapılmaktadır¹²⁵.

Pasif katılımı bilgi talebinde bulunan devletin temsilcisinin yabancı ülkede yapılacak vergi incelemesi esnasında yükümlüye doğrudan soru sorma imkanı bulunmamaktadır. İnceleme süreci de, bilgi talebinde bulunduğunuz devletin vergi incelemesi yapmaya yetkili olan memurlarınca gerçekleştirilmektedir. Bu durumda gözlemci olarak katılımı söz konusudur. Sorulmasını istediği bir husus varsa da, bunu incelemeyi gerçekleştiren devletin memurlarına iletmelidir¹²⁶.

Aktif katılım ise, yabancı vergi memurunun sizin ülkenizde, yükümlüye doğrudan soru yöneltebilmesine ve onun nezdinde inceleme yapılmasına olanak tanıyan bir usûldür. Doğru ve detaylı bilginin de esasen bu yolla elde edileceği belirtilmektedir¹²⁷. Ancak devletler egemenlik kaygısı ile pasif katılımı daha kabul edilebilir bulmaktadırlar¹²⁸.

Aktif katılım ile ilgili uygulama ABD-Fransa arasındaki 1994 tarihli vergi anlaşmasının 27. maddesinin 4. fıkrasında yer almaktadır. Buna göre her iki devletin vergi memurları, taraf devletlerin ülkesinde vergi incelemeleri gerçekleştirebilecek, doğrudan soru yöneltip, yükümlülerin bilgi ve belgelerini kontrol edebileceklerdir¹²⁹. Aktif vergi incelemesi, yükümlünün muhasebe kayıtlarını yurt dışında tutmasına izin veren devletlerin vergi yükümlülerinin, mukimi oldukları devlete bu defter ve kayıtları gönderme yükünü de kaldırmış olacaktır¹³⁰.

123 OECD Model Vergi Anlaşması Kısaltılmış Basım 15 Temmuz 2014, GİB Çevirisi, s. 370.

124 Kılıç, s. 11.

125 OECD, Module 6, s. 4.

126 OECD, Module 6, para. 7, s. 4.

127 OECD, Module 6, para. 8, s. 4.

128 Kılıç, s. 12.

129 Öner, a.g.e., s. 87.

130 OECD, Module 6, para. 8, s. 4.

Vergi idarelerinin bu şekilde birbiriyle çalışması, yükümlülerin vergi sistemlerine uyum maliyetlerini de azaltacaktır. Vergi idareleri bakımından da zaman ve inceleme masrafı bakımından tasarruf sağlanacaktır¹³¹.

Eş zamanlı vergi incelemesiyle ilgili çıkarılan rehberde olduğu gibi, yabancı ülkede vergi incelemesi sırasında görev alacak memurların görev tanımları da bu rehberde yapılmıştır. Bu makam ve kişiler; (a) Başvuran devlet, (b) Talep edilen devlet, (c) Yabancı vergi idaresi memurları, yabancı devlet memurun katılımıyla gerçekleştirilecek vergi incelemesinden (d) Sorumlu memur, yabancı ülkede gerçekleştirilecek vergi incelemesini yönetecek, ilgili personeli seçecek ve eğitecek, üst düzey yetkili olması önerilen (e) Yabancı ülke vergi inceleme koordinatörü olarak belirlenmiştir¹³².

Türkiye'nin de Belçika ile akdetmiş olduğu vergi anlaşması yabancı ülkede vergi incelemesine ilişkin düzenleme içermektedir. Bu anlaşmanın 26. maddesinin 3. fıkrasında şu hükme yer verilmiştir¹³³:

“3. Bir Akit Devletin yetkili makamının talebi halinde, diğer Akit Devletin yetkili makamı, müracaatta bulunan Devletin yetkili makam temsilcilerinin kendisine müracaat edilen Devlette yürütülen bir vergi incelemesinin belirli bir kısmında gözlemci olarak bulunmalarına müsaade edebilir. Talep kabul edilirse, kendisine müracaat edilen Devletin yetkili makamı, müracaatçı Devletin yetkili makamına, vergi incelemesinin usul ve şartlarını bildirecektir. İncelemeyle ilgili bütün kararlar kendisine müracaat edilen Devletçe alınacaktır.”

Anlaşma, imzalandığı tarih olan 1987 ve onay tarihi olan 1992 yıllarına göre Türk vergi hukuku bakımından yenilikçi hüküm içermektedir. Her ne kadar pasif katılıma olanak tanıyan bir düzenleme olsa da, ileriki uygulamalarda yabancı ülkede vergi incelemesine olanak veren anlaşmaların olması yönünde umut vermektedir. Şu an için imzaladığımız; ancak henüz onaylanmamış olan Çok Taraflı Anlaşma yürürlüğe girdikten sonra Türk vergi idaresinin bu eş zamanlı vergi incelemesi ve yabancı ülkede vergi incelemesi şeklindeki uluslararası vergi denetim yollarına olanak tanıyan anlaşmalar imzalaması yönünde haklı beklenti yaratmaktadır. An-

131 OECD, Module 6, para. 11, s. 5.

132 OECD, Module 6, s. 7.

133 Öner, a.g.e., s. 88.

cak Türkiye Cumhuriyeti'nin son tarihli Kosova (2016), Meksika (2016), Malta (2014), Avusturalya (2014) ÇVÖA'larında bu beklenti karşılık bulunmamış; yabancı ülkede vergi incelemesine ilişkin hükümlere yer verilmemiştir. OECD Model Vergi Anlaşması'ndaki 26. maddesi klasik haliyle yer bulmuştur. Bu noktada bilgi değişimine ilişkin OECD Model Anlaşması'nın şerhi vergi denetimi bakımından uygulamayı şekillendirecektir.

c- Yabancı Ülkede Vergi İncelemesinin Aşamaları

Eş zamanlı vergi incelemesi gibi yabancı ülkede vergi incelemesi konusu da OECD tarafından taraf devletlere yol gösterici olması maksatlı bir rehberle ayrıntılı bir şekilde ortaya konmuştur. Bu rehberde göre yabancı ülkede vergi incelemesi şu aşamalardan geçmektedir¹³⁴:

1. Aşama-Bilgi değişimi usulüne göre bilgi talebinde bulunma: Yabancı vergi idaresi ilk başta diğer devlet ile arasında var olan vergi anlaşmasında yer alan bilgi değişimi hükümlerine göre bir bilgi değişimi talebinde bulunacaktır. Bilgi değişim talebiyle birlikte o ülkede vergi incelemesi yapılmasının gerekliliğine ilişkin sebeplerini de iletmesi gerekmektedir. Bu sebepler, zamanaşımı durumu, acil bilgi ihtiyacı gibi hallerdir.

2. Aşama-Yabancı ülkede yapılacak incelemeye katılma talebinde bulunup-bulunmama: Bilgi talebinde bulunulan devlet, istenilen bilgilerin vergi incelemesi yoluyla elde edilebileceği kanaatindeyse, bilgi talebinde bulunan devlet kendi memurlarının da bu incelemede bulunması konusunda talepte bulunma imkanına sahiptir. Ancak bu talepten önce; bu incelemenin kendi ülkesindeki dosyanın çözümüne zaman ve sonuç bakımından katkısına, iç hukuktaki dosyanın başkaca yollarla çözülebilirlik durumuna, dosyanın önemine, atadığı görevlilerin giderini karşılama gücüne, incelemenin yapılacağı ülkedeki sistemin özelliklerine bakıp, buna göre bir talepte bulunmalıdır. Ayrıca talepte bulunulan devletin ulusal hukukunda yabancı bir vergi memurunun faaliyetine yönelik sınırlamalar olup olmasına da dikkat etmelidir.

3. Aşama-Katılma talebinde bulunma: Eğer başvuran devlet belirtilen unsurları gözden geçirdikten sonra kararını olumlu yönde verirse, başka bir ifadeyle yabancı ülkedeki vergi incelemesine katılacaksa, bu

134 Bu aşamalar Yabancı Ülkede Vergi İncelemesine ilişkin OECD tarafından hazırlanmış Module 6 olarak belirtilen rehberin (OECD, Module 6) 9-16 sayfalarından aktarılmıştır.

talebini yazılı olarak inceleme yapmak istediği devlete bildirmelidir. Bu bildirimde, bilgi talebinin sebebi, incelemeye katılacak memurunun bilgileri, fiziken bu incelemede yer almasının nedenini ve incelemeyle alakalı başkaca ayrıntı varsa bunlara yer verilecektir.

4. Aşama-Katılma talebinin kabulü veya reddi: Başvuruyu alan bilgi talep edilen devlet, bu aşamada ülkesinde inceleme yapılmasına izin verme noktasında takdir yetkisine sahiptir. Ancak bu takdir yetkisini kullanırken bir takım hususları gözden geçirmesi gerekmektedir. Başvurunun, başvuran devletin ulusal hukukuyla ilgili bir sorun olup olmadığına, bu uygulamada karşılıklılık esasına uygun şekilde kendisinin benzer bir talebinin karşılanıp, karşılanmayacağına, yabancı vergi memurunun incelemelerde yer almasının egemenlik ihlali olup, olmamasına bakacaktır. Esasen en önemli husus ise, yabancı devlet memurunun varlığına gerek olup olmadığına karar verecek olmasıdır. Bu kriter devletlere büyük takdir yetkisi vermektedir. Birçok devletin bu gerekçeyle, bilgi talebinde bulunan devletin memurunun ülkesinde bulunmasına gerek olmadığından bahisle bu talebi reddetmesi mümkün hale gelmektedir.

Başvurulan devlet, kendi ülkesinde vergi incelemesi yapılmasını kabul ederse diğer aşamaya geçilecektir.

5. Aşama-Bilgi talep edilen ülkenin başvuran ülkeyi inceleme usulü ve zamanı hakkında bilgilendirmesi: Yabancı ülkede vergi incelemesinin, tamamen bilgi talep edilen ülke tarafından şekillendirileceği Çok Taraflı Anlaşmanın 9. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna bağlı olarak, bilgi talep edilen ülkenin, talebi kabul etmesi halinde incelemenin yeri, zamanı, incelemeyi gerçekleştirecek personel bilgisini bilgi talebinde bulunan diğer devlet yetkililerine vermesi gerekir.

6. Aşama-Başvuran devletin vergi memurunun incelemeye katılması: Bu aşamada yabancı devlet vergi memuru sadece bilgi talep ettikleri devletin sorumlu memurunun kendisine tanıdığı yetkiler doğrultusunda hareket edebilecektir. Eğer aktif katılımına olanak tanınmışsa, bu durumda yükümlüye soru yöneltebilir ve incelemede etkin olarak bulunabilir; pasif katılımı kararlaştırılmışsa bu noktada yabancı memur sadece inceleme mahalinde fiziken bulunmakla yetinecektir. Her iki durumda da katılan yabancı memur, bilgi değişimi hükümlerince güvenceye alınan mahremiyet kurallarıyla bağlı olacaktır.

7. Aşama-Son raporun hazırlanması ve yayınlanması: Yabancı devlet memuru incelemenin sonucunda, varılan sonuçların özetlendiği ve süreç içerisinde sonuç almak için nelerin yapıldığını içeren kapsamlı bir rapor yazacaktır. Daha sonra bu rapor şeffaflık gereği bilgi talep edilen devlete de ulaştırılacaktır. Bu bilgiler, bilgi talep edilen ülke bakımından da yol gösterici olabilecektir. Ayrıca yabancı devlet memurunun bu raporu, kendi ülkesindeki yabancı ülkede vergi incelemesi ile görevlendirilmiş olan koordinatörüne de göndermesi gerekmektedir.

8. Aşama-Değerlendirme ve yabancı ülkede vergi incelemesinin geliştirilmesine yönelik tedbirlerin uygulanması: Raporlarda süreçle ilgili belirtilen hususlar devletler tarafından incelenecek ve sürecin daha etkin ve başarı hedefli olarak geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapılacaktır.

SONUÇ

Küreselleşme her ne kadar klişe bir ifade olsa da, birçok alandaki değişimi ifade etmek için kapsayıcı bir kavramdır. Vergi hukuku bakımından da yansımaları sınır aşan ticari faaliyetler neticesinde devletlerin alacaklı oldukları vergi borcunu takip ve tahsilini sağlayan denetim mekanizmalarının üretilmesi olmuştur. Siyah beyaz arası Yin-yang dengesi bunu gerektirmiştir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları bu noktada önemli bir yer tutmaktayken, yetersiz ve işleyiş bakımından ağır kalması başkaca araçların doğumuna vesile olmuştur. Çalışmada incelenen eş zamanlı vergi incelemesi ve yabancı ülkede vergi incelemesi kurumları da bunun bir sonucudur.

Yabancı ülkede vergi incelemesi yapılması ile eş zamanlı vergi incelemesi arasında birtakım farklılıklar bulunmaktadır. İlk olarak incelemenin yapıldığı ülke bakımından fark bulunur; eş zamanlı vergi incelemesinde her devlet kendi ülke sınırları içerisinde, ancak eş zamanlı olarak bir inceleme yapmaktayken; yabancı ülkede vergi incelemesi, başka bir devlet sınırı içerisinde aktif veya pasif bir konumda vergi memurunun katılımı ile vergi incelemesinde yer almasına olanak tanımaktadır. Ayrıca eş zamanlı vergi incelemesi, yabancı ülkede vergi incelemesi düzenlemesine göre daha teknik alt yapıyı gerektiren bir süreçtir. Uzman kişilerce ve titizlikle koordinasyonu sağlamak önemlidir. Aksi takdirde yükümlünün incelemeden haberdar olup, istenilen sonuca ulaşmayı engelleyecek tedbirler alma-

sı söz konusu olabilir. Yabancı ülkede vergi incelemesinde ise devletlerin izin verdiği ölçüde inceleme başarılı sonuçlanacaktır.

Her iki denetim mekanizması bakımından işbirliği kurulan devletin konuyu ele alış şekli, bu yöntemlerle amaçlanan uluslararası vergi incelemesi suretiyle vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının engellenmesi sağlanmış olacaktır.

Devletler bakımından belirli vergi konularında veya belirli durumların varlığında bu düzenlemelere başvuru imkanının tanınması ivme kazanmıştır. Vergilendirme ile ilgili en ufak konuda bile aşırı tutucu olan devletlerin, yeni sayılabilecek bu gelişmelere uyum göstermesi bir süre sonra gerçekleşecektir. Uluslararası vergi hukuku bakımından oyunun kuralları yeniden yazılmaya başlanmıştır.

Banyan ağacının dalları artık gölgelik alan dışına çıkmıştır ve ağaç daha da karmaşık görünümlere kavuşacaktır. Ancak aktif katılımlı yabancı ülkede vergi incelemesi konusu daha uzun yıllar devletlerin ağacın budayacakları kolu olacağı şüphesizdir.

KAYNAKLAR

- Abudukelimu, Bumairimu:** Çin Kaynaklarına Göre Taoizm, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dinler Tarihi Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2011.
- Akçay, Cengiz:** Yaşlılık ve Emeklilik: Kavramlar, Kuramlar, Sorunlar, Ankara 2015.
- Altman, Zvi Daniel:** Dispute Resolution under Tax Treaties, Netherlands 2005, Volume 11 in the Doctoral Series.
- Aral, Nihal:** Kutsal Banyan Ağacı, <http://www.fotoritimdergi.com/nihal-aral-kutsal-banyan-agaci> (Erişim: 06.06.2016).
- Ateş, Leyla:** Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Ankara 2011.
- Çağan, Nami:** Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982.
- Çelikkaya, Ali-Bişgin, Aytül:** “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi 2012, Sayı 163, Temmuz-Aralık, ss. 76-94.
- Erginay, Akif:** Vergi Hukuku, 9. B., Ankara 1981.
- Gedik, Gülşen:** “Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış”, IV. Vergi Hukuku Konferansı: Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar 2016, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilimdalı, ss. 25-55.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı,** 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Yayın no: 216, Şubat-2016.
- Gözler, Kemal:** “Yorum İlkeleri”, Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, KHP ve TBB Ortak Yayını 2013, ss.15-119.
- Gözler, Kemal:** Anayasa Hukukunun Genel Esasları, 4. B., Bursa 2013.
- Güneş, Gülsen:** Verginin Yasallığı İlkesi, 4. B., İstanbul 2014.
- Hodous, Lewis:** “Konfüçyüs Dini” Çev. Günay Tamer, Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi 1973, Cilt 21, Sayı 1, ss. 391-410.
- Işık, Hüseyin:** Uluslararası Vergilendirme, İstanbul 2014.

- Kaneti, Selim:** Vergi Hukuku, 2. B., İstanbul 1989.
- Karakoç, Yusuf:** Genel Vergi Hukuku, 7. B., Ankara 2014.
- Kılıç, Ramazan:** “Uluslararası Alanda Gerçekleştirilen Vergi Denetimi”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı: “Kamu Maliyesinde Denetim” 2016, Ed. Fatih Savaşan, Temel Gürdal, Fatih Yardımcıoğlu, Mehmet Emin Altundemir, ss. 2-16.
- Oberson, Xavier:** International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency, Cheltenham 2015.
- OECD:** Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions, Second Edition, OECD Publishing, 2011.
- OECD:** Manual On The Implementation of Exchange of Information Provisions For Tax Purposes: Module 5 On Conducting Simultaneous Tax Examinations, 2006. (Anılış: OECD Module 5)
- OECD-Council of Europe:** The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing, 2011.
- Oktuğ Zengin, Melis:** “Uzakdoğu Felsefesi Işığında Yay Filminin Göstergebilimsel Çözümlemesi”, İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi 2011, Sayı 40, ss. 67-86.
- Öncel, Mualla-Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami:** Vergi Hukuku, 23. B., Ankara 2014.
- Öner, Cihat:** Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi, Ankara 2010. (Anılış: Öner, a.g.e.,)
- Öner, Cihat:** “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişim ve Bu Alandaki GüncelGelişmeler”, Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı 2015, Ed.Cenker Göker, Hakan Furtun, Cihat Öner, İnci Solak Akman, Tuğçe Akdemir, ss. 3-18. (Anılış: Öner, a.g.m.,)
- Saban, Nihal:** Vergi Hukuku, 6. B., İstanbul 2014.
- Soydan, Başar:** Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, İstanbul 2015.
- Şenyüz, Doğan-Yüce, Mehmet-Gerçek, Adnan:** Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 7. B., Bursa 2016.

- Tekin, Fazıl-Çelikkaya, Ali:** Vergi Denetimi, 2. B., Ankara 2007.
- Tuncer, Selahattin:** Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, Ankara 1974.
- Ürel, Gürol:** Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 3. B., Ankara 2012.
- Yaltı, Billur:** Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul 2006.
- Yaltı Soydan, Billur:** Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul 1995.
- Yıldırım, Zübeyr-Ağar, Serkan:** “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan 2009, Cilt II, Ankara Üniversitesi Yayını, ss. 1223-1262.
- Yıldız, Hayrettin:** “Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 2013, Cilt XVII, Sayı 3-4, ss. 130-154.

İnternet Siteleri

www.gib.gov.tr

www.meclishaber.gov.tr

www.oecd.org

www.tbmm.gov.tr