

**Belçika ve Fransız Gelir Vergisi Kanunlarına Göre
Vergi Denetim Sürecindeki Yasaya Ayrıcalık Durumlarında
Vergi Mükellefinin Korunması**

Prof. Dr. Daniel GARABEDIAN^()*

*Türkçe 'ye Çeviren: Ar. Gör. Gülşen GEDİK^(**)*

1. Giriş ve Genel Bakış	182
1.2. Giriş	182
1.2. Genel Bakış	182
2. Belçika Vergi Kanunu	184
2.1. Gelir Vergisi Tarih Zamanlaşımı Süresi	184
2.2. Vergi İnceleme Elemanlarının Mükellefi Denetleme Yetkisi	184
2.2.1. Vergi İnceleme Elemanlarının Denetim Yetkisine Genel Bakış	184
2.2.2. Yasal Hükümlerin İhlal Edilmesinin Sonuçları	185
2.3. Vergi Tarihياتında İzlenecek Usul Kuralları	186
2.3.1. Gelir Vergisi Tarihياتında Usul	186
2.3.2. Yasal Hükümlerin İhlal Edilmesinin Sonuçları	186
3. Fransız Vergi Kanunu	187
3.1. Gelir Vergisi Tarih Zamanlaşımı Süresi	187
3.2. Vergi İnceleme Elemanlarının Mükellefi Denetleme Yetkisi	188
3.2.1. Vergi İnceleme Elemanlarının Denetleme Yetkisine Genel Bakış	188
3.2.2. Yasal Hükümlerin İhlal Edilmesinin Sonuçları	189
3.3. Vergi Tarihياتında İzlenecek Usul Kuralları	190
3.3.1. Gelir Vergisi Tarihيات Usulü	190
3.3.2. Yasal Hükümlerin İhlal Edilmesinin Sonuçları	191

^(*) Brüksel Laik Üniversitesi, Belçika

^(**) Marmara Üniversitesi

Belçika ve Fransız Gelir Vergisi Kanunlarına Göre Vergi Denetim Sürecindeki Yasaya Ayrıklık Durumlarında Vergi Mükellefinin Korunması

1. Giriş ve Genel Bakış

1.2. Giriş

Bu makale Belçika ve Fransız vergi kanunlarının vergi denetimi sırasında yasaya aykırı davranılması halinde mükellefler için sağladığı korumayı ayrıntıya girmeden vermektedir. Biz gelir vergisine odaklanacağız; ancak, burada tartışılan pek çok ilke *gerektiği değişikliklerin yapılması koşuluyla* vergi yasasının diğer bölümlerinde de uygulanmaktadır.

Kanun mükellefin vergi beyannamelerinin denetlenmesi ile ilgili usul kuralları öngörür ve daha genel olarak vergi ödevleri ve vergi denetimi aracılığıyla toplanan delillere dayanarak gelir vergisi tarhiyatının yapılmasına yöneliktir.

Biz hem Belçika Gelir Vergisi Kanunu'nda hem de Fransız Gelir Vergisi Kanunu'nda,

- Ek gelir vergisi tarhiyatı için zamanasını süresi;
- Vergi inceleme elemanlarının mükellefi denetleme yetkisi;
- Vergi tarhiyatında izlenecek usul kuralları

ile ilgili kuralları ihlal edilmesinin sonuçlarını inceledik.

Aşağıda görüleceği üzere, Belçika ve Fransız vergi kanunları, bu alanda oldukça benzerdirler.

1.2. Genel Bakış

Genellikle vergi inceleme elemanlarının bu kuralları ihlal etmelerini önlemek için vergi kanununda hukuka aykırı işleme dayalı olarak ek vergi yükü getiren tarhiyat işleminin geçersiz olduğu maddesi yer alır.

Mükellef çok sıklıkla vergi incelemesini yöneten vergi inceleme elemanına uyacak, tarhiyat yapılınca kadar bekleyecek ve sonra getirilen vergi yüküne hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle (önce idari düzeyde ve o aşamada başarısız olursa, mahkemede) itiraz edecektir.

Eğer denetimde vergi inceleme elemanı açıkça yasaya aykırı davranıyorsa (örneğin, vergi inceleme elemanı zamanışmasına uğramış bir vergilendirme yılına ait denetim yapmak istiyorsa), mükellefin bu talebe uymayı açıkça reddede-

bileceği ve aleyhine hiçbir sonuç doğmayacağı uygulamada da doğrudur. Fakat denetimin bütünüyle yasal olup olmadığı konusunda belirlilik yoksa, mükellef genellikle idari veya cezai yaptırımlarla karşılaşma riskine girmektense incelemenin yasal bulunma ihtimaline karşı uymayı tercih edecektir.

Kural olarak vergi kanunu kamuya ilişkin bir düzenleme olduğu için mükellefin vergi denetimi süresince vergi inceleme elemanlarının taleplerine uygun davranması, mükellefin tarhiyat yapıldığında, bu taleplerin yasaya uygunluğu konusundaki itiraz hakkını engellemez.

Genel olarak, mükellefin denetime itiraz edemeyeceği düşünülmüş, ancak vergi tarh edilene kadar beklemeli ve eğer tarhiyat yapılmışsa ve denetimin yasaya uygunluğunda uyumsuzluk varsa vergi yüküne karşı itiraz edebilir. (Bazı Fransız hukukunda "exception de recours paralele"). Ancak bu kural son zamanlarda Belçika'da tartışılmaktadır¹.

Bu kural vergi idaresinin işlemlerinin mükellefe vergi yükü getirmedeği hallerde farklılık gösterir. Böylesi durumda, işleme karşı mahkemede hemen itiraz edilebilir. Örneğin, Fransız Yüksek İdare Mahkemesi, Danıştay'a göre, vergi mükellefinin sosyal sigortaya sorumluluğu açısından ters sonuçlar doğuracak ve geri ödenmeyecek bir götürü vergi belirlenmesi kararına idari mahkemede itiraz edilebilir². Benzer olarak, Belçika'da, bankaların veya noterlerin vergi idaresinin, müşterileri hakkında bilgi talep etmesi halinde talebin yasallığına mahkemede itiraz edilecekleri kabul edilir (Duruma göre bankacılık sırrı veya meslek sırrı gerekçesiyle nedenleriyle³).

Son olarak, bazı durumlarda, hukuka aykırı vergi tarhiyatının geçersiz olduğu kararı çıkartabilen vergi mükellefleri bu karardan sonra vergi tarhiyatının sonuçlarına dayalı zararların tazminine hükmedilmesi gerekçesiyle devlete dava açma hakkına sahiptirler. Örneğin, bir Belçika mahkemesi⁴ vergi idarelerinin önemli bir miktarda gelir vergisi talebinde bulunduğu (üstelik usul kurallarını hiçe sayarak) bir davada talep edilen miktar nedeniyle şirketin iflas etmesinden dolayı devletin sorumlu olduğu kararını vermiştir.

¹ Court of First Instance of Mons, 19 Ekim 2009, Fisc., 2009, no.1182, 7; contra Court of appeals of Ghent, 13 January 2009, Fisc., no.1174, 14. Belçika Maliye Bakanlığı, inceleme elemanlarının mükellefe dava açma hakkının olmayacağı sözü olarak bildirmesinin, doğrudan mükellefe, vergi denetiminin yasaya aykırılığı konusunda itiraz etme hakkı vereceğini belirtmiştir (Oral parliamentary question no. 17.678 of 13 Ocak 2010, Commission of Budget and Finance, CRABV, 2009-2010, no.52, Com 750, 16).

² Council of State, 8 Mayıs 1981, no.17929, Marquiset

³ Bankalarla hakkında: Court of First Instance of Brussels, 10 Aralık 2001, JDF, 2002, 343; Court of First Instance of Mons, 2 Mayıs 2002, TFR, 2003, 23; Court of First Instance of Leuven, 14 Haziran 2002, Fisc., 2002, no.85; Noterler hakkında: Court of Appeals of Brussels, 2 Haziran 2005, FJF, 2006, no.06/155

⁴ Court of Appeal of Antwerp, 30 June 1993, RW, 1995-1996, 1027

2. Belçika Vergi Kanunu⁶

2.1. Gelir Vergisi Tarh Zamanlaşımı Süresi

Vergi inceleme elemanlarının gelir vergisi tarhiyatı yapabilmeleri için emredici önemli bir süre bulunmaktadır, genellikle gelirin elde edildiği takvim yılının sona ermesinden itibaren üç yıldır ("vergileştirme yılı")⁶, eğer vergi inceleme elemanları mükellefin vergi kaçırma yöneltti hareket ettiğini ispatlayabilirlerse bu süre yedi yıla kadar uzayabilir (mükellefin hareketinin bilgisizlik, ihmal veya vergi yasasının yorumunda hata hallerinde)⁷. Örneğin, 2009 vergileştirme yılı için, zamanlaşımı 1 Ocak 2010 itibarıyla işlemeye başlar ve 31 Aralık 2012 veya kaçakçılık hallerinde 31 Aralık 2016 tarihinde sona erecektir.

Ayrıca, sadece belirli durumlarda uygulanabilen zamanlaşımı süresini uzatan özel haller vardır⁸. Örneğin, eğer hukuk veya ceza mahkemesinde, yargılama sürecinde, usule ilişkin işlemlerin başlamasından önce beş yıl içerisinde bir yıla ait vergileştirilecek gelirin beyan edilmediği tesadüfen ortaya çıkarsa, vergi inceleme elemanları yargılamanın sona ermesi ve hükmün verilmesinden sonra on iki ay içerisinde beyan edilmediği söylenen bu gelir üzerinden tarhiyat yapabileceklerdir.

Zamanlaşımı süresinin sona ermesi mükellefe çok etkili bir koruma sağlar: vergi inceleme elemanlarının ek gelir vergisi tarhiyatı yapmalarına engel olur ve herhangi bir vergi tarhiyatı yapılması bu kuralları ihlali anlamına geleceğinden mükellefin itirazından sonra geçersiz olacaktır⁹.

2.2. Vergi İnceleme Elemanlarının Mükellefi Denetleme Yetkisi

2.2.1. Vergi İnceleme Elemanlarının Denetim Yetkisine Genel Bakış

Vergi inceleme elemanlarının, mükellefi denetlemede temel yetkileri aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

a) Mükelleften bilgi talep etme hakkı. Eğer vergi inceleme elemanları cevabı yazılı olarak talep ederlerse, mükellef kural olarak bu talebe bir ay içinde

⁶ Belçika vergileştirme usulü hakkında genel bilgi için bakınız: DASSESSE M. and MINNE P., "Droit fiscal – Principes généraux et impôts sur les revenus, Bruylant, 2001; MAUS M., De fiscale controle, Die keure, 2005

⁷ Madde 200(a) of the Royal Decree implementing the ITC ("RD/ITC")

⁸ Madde 354 Belçika Gelir Vergisi Kanunu ("ITC")

⁹ Madde 358, ITC

Bu durumda inceleme elemanlarının tekrar vergi tarhiyatı yapmasına izin verilmez, diğer hükümler kullanılarak, vergi cezasından kaçınıldığı halter hariç, aşağıda bakınız 2.3.2

cevap verecektir¹⁰. Vergi inceleme elemanlarının mükellefin taraf olduğu tüm işlemler hakkında bilgi talep etme hakkı vardır ve ayrıca diğer mükelleflere ek gelir vergisi tarhiyatı yaptıkları sırada elde ettikleri bilgileri de kullanabilirler¹¹.

b) Üçüncü kişilerden bilgi talep etme hakkı¹². Bu bilgi belirli mükellef veya mükellef gruplarından herhangi birine dair olabilir; örneğin vergi inceleme elemanları bir mücevheratçıdan 5,000 Euro'yu aşan değerli mücevher satın almış olan müşterilerinin listesini isteyebilir.

c) İnceleme elemanlarının yargı kurumları da dahil olmak üzere kamu kurumlarından bilgi talep etme hakkı vardır¹³. Ancak bu durumda, inceleme elemanları yetkili savcıdan izin almak zorundadır.

d) Mükellefin işi ile ilgili belgeleri talep etme hakkı¹⁴. Bunlar sadece mükellefin muhasebe yasası göre tutmak zorunda olduklarını değil, aynı zamanda vergi mükellefinin vergi yükümlülüklerine uygunluğu göstermek için kullanılabileceği işlemlerle ilgili bütün belgeleri de kapsar.

e) Mükellefin ismini yürüttüğü yerde, teftiş yapma hakkı¹⁵. Ancak bu işyerinin, oturan yer olması durumunda, vergi inceleme elemanları önce yargı kararını almalıdırlar ve sadece sabah 5 ile akşam 9 arasında gidebilirler.

Vergi inceleme elemanları denetim yetkilerini, vergi yükü getiren tarhiyat işlemlerini yapabilecekleri ilgili vergileştirme yılı süresinde veya söz konusu yılı takip eden üç veya yedi yıllık süreler içerisinde kullanabilirler (aşağıda bakınız, 2.1)¹⁶. Yedi yıllık süre sadece vergi inceleme elemanlarının mükellefin vergi kaçırma dair kanıtlar bulması ve bu kanıtları bildirmesi durumunda uygulanacaktır^{17, 18}.

2.2.2. Yasal Hükümlerin İhlal Edilmesinin Sonuçları

Yürürlükteki Belçika vergi kanununa göre, vergi inceleme elemanları tarafından doğrudan veya dolaylı yollarla hukuka aykırı elde edilen deliller kabul edilmez ve bu nedenle ek gelir vergisi tarhiyatına dayanak yapılamaz.

- | | |
|----|----------------------|
| 10 | Madde 316, ITC |
| 11 | Madde 317, ITC |
| 12 | Madde 322 ve 323 ITC |
| 13 | Madde 327 ITC |
| 14 | Madde 315 ITC |
| 15 | Madde 319 ITC |
| 16 | Madde 333 ITC |
| 17 | Madde 333 ITC |
| 18 | |

Ek gelir vergisi için belirlenen tarhiyatı zamanlaşımı süresinin aksine, belirli durumlarda denetim yetkisinin kullanılacağına dair özel zamanlaşımı süreleri yoktur.

Örneğin:

(i) vergi inceleme elemanının işyerinde *yoklama* yaparken bulduğu deliller geçersizdir, çünkü orada sadece *teftiş yetkisi* vardır; eğer iş belgeleri ile ilgili bir soru sormak istiyorsa, mükellefin onları getirmesini istemek zorundadır, ancak mükellefin çekmecelerini açma girişiminde bulunamazlar¹⁹.

(ii) delil vergi inceleme elemanlarına kamu kurumu tarafından *kendiliğinden* ulaştırılmışsa hükümsüzdür, çünkü Belçika kanunu bilginin vergi inceleme elemanları tarafından *taalep edilmesini* şart koşar²⁰.

2.3. Vergi Tarihياتında İzlenecek Usul Kuralları

2.3.1. Gelir Vergisi Tarihياتında Usul

Vergi inceleme elemanı mükellefin vergilendirilecek gelirini vergi beyannamesinde doğru beyan etmediğini düşünüyorsa, tarihيات işleminin önce, mükellefe vergi beyannamesini "düzeltme bildirimi" göndermek zorundadır²¹. Bu bildirim, iadeli taahhütlü olarak gönderilir, geliri ve vergi inceleme elemanlarının mükellef tarafından beyan edilmek amacıyla değiştirdiği kastedilen diğer unsurları içerir, düzeltmeyi haklaştıran sebepler gibi. Mükellef düzeltme bildirimine bir ay içinde düzeltme ile aynı görüşte olup olmadığını belirten yazılı cevap vermek zorundadır²².

Bir aylık süreden sonra, vergi inceleme elemanları vergiyi tarih edebilmek için mükellefe tarihيات bildirimi gönderir. Eğer mükellef düzeltmeyi kabul etmiyorsa, vergi mükellefini eş zamanlı olarak yazılı bilgilendirmelidirler, bu genel olarak bilindiği biçimle "vergilendirme kararı"dır, vergi mükellefinin itirazlarının neden kabul edilmediğini kapsar²³.

Tarihيات bildiriminin itibaren altı ay içinde, mükellef bu tarihيات işlemine karşı idari itiraz yoluna müracaat edebilir²⁴. Vergi inceleme elemanları bu itiraz talebini reddederse veya altı ay içinde bir karar vermezler ise, mükellef tarihياتı karşı mahkemede itiraz edebilir.²⁵

2.3.2. Yasal Hükümlerin İhlal Edilmesinin Sonuçları

Genel olarak söylemek gerekirse, vergi tarihياتı düzenleyen usuli kurallardan herhangi birinin ihlalinin anlamı vergi tarihياتının geçersiz olmasıdır

¹⁹ Antwerp, 13 Mart 2001, FJF, 2001, no.01/170

²⁰ Antwerp, 27 Ekim 2009, Fisc., 2009, no.1183,1

²¹ Madde 346 ITC

²² Madde 346 ITC

²³ Madde 346 ITC

²⁴ Madde 366 ve 371 ITC

²⁵ Madde 1385decies ve 1385undecies Belçika Yargılama Kanunu

(mükellef tarafından itiraz edeceği bildirildiğinde, yukarıda açıklandığı gibi). Getirilen vergi yükünün, usul kurallarına aykırılık dolayısıyla geçersiz olduğunun açıklanması durumunda, vergi idaresi bütün bunlara rağmen usulü yeniden başlatılabilir ve vergiyi tekrar tarih edebilir.

Tüm usul kurallarının ihlal edilmesi, yine de tarih edilen vergiyi geçersiz kılmaz. Kural ihlali yasamın açıkça böyle söylediği yerde kesinlikle vergi tarihinin geçersiz olmasına neden olur: bunlar "geçersizlik (yaptırımı)" ("prevues a peine de nullite") kurallarıdır.

Yasa "geçersizlik" kuralı koymadığında, her bir kural için, asli usulü ("formalite substantielle") sağlayıp sağlamadığını, birisi saptamak zorundadır. Bu kuralları çoğunun asli usulü karşıladığı addedilir çünkü onlar mükellefin korunmasını sağlar²⁶. Sonuçta, mahkemeler bu konudaki karar, yasayı yorumlama yetkilerini kullanmak suretiyle vereceklerdir. Örneğin, vergi beyannamesinin düzeltilmesi bildiriminin gönderilmesi (aşağıda bakınız, 2.3.1) bir asli şarttır²⁷; diğer yandan, "vergilendirme kararı"nın iadeli posta yerine normal posta vasıtasıyla gönderilmesi Belçika vergi yasasında öngörülmediği üzere²⁸, asli usulün ihlalini oluşturmaz²⁹.

Eğer tarihياتın usul kurallarına aykırılıktan dolayı geçersiz olduğu açıkla- nırsa, vergi inceleme elemanları tamamen veya kısmen geçersiz olanla aynı unsurlara dayanan, geçersiz tarihياتın yerine geçerli tarihياتı koyabilirler³⁰ yeni tarihيات zamanında, zamanasını süresi geçmiş olsa dahi.

3. Fransız Vergi Kanunu³¹

3.1. Gelir Vergisi Tarih Zamanasını Süresi

Kural olarak, mükellef vergi borcunu vergi beyannamesinde olması gereken- den daha düşük gösterirse, vergi inceleme elemanlarının ek vergi tarihياتı yap- bilmek için üç yıllık süreleri vardır³². Bu üç yıllık zamanasını süresi kazanmış

²⁶ Belçika İdare Kanunu'na göre, esasla etkili kural, ya idarenin bir kuralı ihlal etmesi halinde idari hareketin esasının değişmesi anlamına gelen çok önemli bir kural veya tüm kamu yetkilerine karşı mülkiyet koruma amacı taşıyan kuraldır. Bakınız, LEROY M., Contentieux administratif, Bruylant, 2008, 401

²⁷ Belçika Supreme Court, 21 Mayıs 1959, Pas., 1959, I, 955

²⁸ Madde 346 ITC

²⁹ Belçika Supreme Court, 15 Mart 2007, Pas., 2007, nr.138

³⁰ Madde 355 ve 356 ITC

³¹ Book of Tax Procedure e ek olarak Danıştay İçtihatlarına da dayanmaktadır. Fransız Hukuku'na ait bu bölüm, GROSCLAUDE J., Procédures fiscales, Dalloz, 2009 and on Memento pratique Francis Lefebvre, Fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2010 eserinden alınmıştır.

³² Madde L169 Book of Tax Procedure

veya elde edilmiş gelirlerin bulunduğu takvim yılının sona ermesinden itibaren işlemeye başlar. Örneğin, 2009 yılı boyunca kazanılmış gelir için, zaman aşımı süresi 1 Ocak 2010'da işlemeye başlayacak ve 31 Aralık 2012'de sona erecektir.

Bununla birlikte, bu kuralın istisnaları vardır.

a) Bazı durumlarda, üç yıllık zaman aşımı süresi *uzatılmıştır*. Örneğin, vergi inceleme elemanları, vergi kaçakçılığı için suç duyurusunda bulunurlarsa, vergi mükellefini inceleyebilirler ve iki yıl için daha ek gelir vergisi tarhiyatı yapabilirler (örneğimizde: 31 Aralık 2014'e kadar)³³.

b) Diğer durumlarda, üç yıllık zaman aşımı süresi *kesilmektedir*. Bu durumda, yeniden üç yıllık zaman aşımı süresi işlemeye başlar. En sık rastlanıma ise mükellefe düzeltme bildirimi gönderilmesi halidir³⁴.

c) Ayrıca özel zaman aşımı süreleri vardır. Örneğin, eğer yasal soruşturma veya idari dava mükellefin vergilendirilecek gelirini beyan etmediğini gösteriyor ise, vergi inceleme elemanlarının yasal soruşturma veya idari davada nihai hükümün verilmesinden itibaren ek gelir vergisi tarhiyatı yapabilmek için 12 aylık süreleri vardır³⁵; bununla birlikte, vergi inceleme elemanları, kazanılmış veya elde edilmiş gelirin ait olduğu yıldan itibaren on yıldan fazla bir süre geçmiş ise, ek gelir vergisi tarhiyatı yapamazlar.

Zaman aşımı süresi bir kez dolduğunda, vergi idaresi ek gelir vergisi tarhiyatı yapamaz ve herhangi bir vergi tarhiyatı yapıldığında bu kuralın ihlali vergi mükellefi tarafından yapılacak itirazın ardından hükümsüz olacaktır.

3.2. Vergi İnceleme Elemanlarının Mükellefi Denetleme Yetkisi

3.2.1. Vergi İnceleme Elemanlarının Denetleme Yetkisine Genel Bakış

Vergi inceleme elemanlarının, mükellefi denetlemede temel yetkileri aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- Vergi inceleme elemanlarının mükelleften, üçüncü kişilerden, kamu kurumlarından ve yargı kurumlarından belge talep etme hakkı vardır³⁶.
- Vergi inceleme elemanlarının mükelleften vergi beyannamesindeki bilgilerin açıklanmasını isteme hakkı vardır, örneğin bir vergi beyannamesinde veya farklı yıllara ait sunulmuş beyannameler arasında çelişkiler olduğu zaman³⁷.

³³ Madde L187 Book of Tax Procedure

³⁴ Madde L189 Book of Tax Procedure

³⁵ Madde L170 Book of Tax Procedure

³⁶ Madde L81 et seq. Book of Tax Procedure

³⁷ Madde L16 ve L16A Book of Tax Procedure

c) Vergi inceleme elemanlarının mükelleften doğrulama isteme hakkı vardır, ama sadece belirli hallerde (örneğin aile durumu, yurtdışındaki malvarlıklar) veya eğer inceleme elemanının mükellefin beyan ettiğinden daha fazla gelir kazandığına veya elde ettiğine dair delil tespiti varsa.³⁸

d) Vergi kaçakçılığına dair belirliler varsa ve önceden hakimden izin alınmak şartıyla, vergi inceleme elemanlarının, özel bina olsa bile, binalarda arama yapma ve belgelere el koyma hakkı vardır³⁹. Bu sadece mükellefin binalarıyla alakalı değildir, bundan başka üçüncü kişilerin binaları, mükellefin muhasebecisinin ofisi gibi.

e) Vergi inceleme elemanlarının mükellefin tüm kişisel vergi durumuyla bağlantılı karşıt inceleme yapma hakkı vardır⁴⁰.

f) Vergi inceleme elemanının mükellefin muhasebe kayıtlarını denetleme hakkı vardır⁴¹.

Bu son iki hak kullanılacağı zaman, vergi inceleme elemanları usuli şartlara uymak zorundadırlar. Bu şartların kapsamı: mükellefe haklarını ve yükümlülüklerini bildiren bir belge temin edilmesi şartıyla ("incelenen mükellefin hakları ve yükümlülükleri bildirgesi")⁴², denetimden önce, denetim bildirimi yaparak, hangi yılların denetime tabii olacağı ve kendisi tarafından seçilecek bir danışmanın desteğini almasının mümkün olduğu⁴³ ve karşıt inceleme veya denetimin sonucunun, ek gelir vergisi tarhiyatı yapılmamış olsa bile mükellefe bildirileceğidir⁴⁴.

3.2.2. Yasal Hükümlerin İhlal Edilmesinin Sonuçları

Vergi inceleme elemanları, denetim yetkilerini kullanırken bağlı oldukları usul kurallarına uymamışlar ise, ayırım hukuka aykırılığın niteliğine göre belirlenmek zorundadır.

a) Fransız Vergi Kanunu'na göre⁴⁵, eğer vergi inceleme elemanları öngörülen usule uymamışlarsa veya vergi yükümlüsü haklarının mükellefin olayında bildirilmesi ihlal edilmişse, idari mahkemeler tarhiyat işleminin geçersiz olduğunu açıklamak zorundadır.

³⁸ Madde L16 ve L16A Book of Tax Procedure

³⁹ Madde L16B Book of Tax Procedure

⁴⁰ Madde L12 Book of Tax Procedure

⁴¹ Madde L13 et seq. Book of Tax Procedure

⁴² Madde L10 Book of Tax Procedure

⁴³ Madde L47 Book of Tax Procedure

⁴⁴ Madde L49 Book of Tax Procedure

⁴⁵ Madde L80 CA Book of Tax Procedure

Örneğin, düzeltme bildiriminde mükellefin seçeceği bir danışmanın kendisine yardımcı olabileceğinin ifade edilmesi, öngörülen geçersizliktir⁴⁶.

b) Fransız Yüksek İdare Mahkemesi, Danıştay içtihadına göre, idari mahkemeler asli usule uyulmadığı yerde tarhiyatın geçersiz olduğuna karar vermek zorundadırlar⁴⁷. Asli usul ya karar almada etkili olan ya da vergi mükellefi için bir güvence oluşturan usuldür⁴⁸.

Vergi Usul Kitabı hükümlerinin pek çoğu asli usuldür: Danıştay'da hükümet görevlisinin görüşünden yararlanılması⁴⁹, "Vergi hukuku konuşan bir hukuk değildir", yani usulü vergi yasaı hükümleri genellikle ve sadece bildirici nitelikte olmayıp, geçerliliği de etkiler.

Örneğin, vergi inceleme elemanları asli usule uymayarak delil toplamaksızın vergi yükümlüsünün vergi beyannamesinde beyan ettiğinden daha fazla gelir elde etmiş veya kazanmış olabileceğini tespit ederek vergi mükellefinden doğrulama talep ettiklerinde⁵⁰.

c) Bunların aksine, vergi inceleme elemanları tarafından yapılan hukuka aykırılık asli değil ise, idari mahkemeler tarhiyatın geçersiz olduğuna karar veremezler. Bununla birlikte, mahkemeler, bu konuda, cezaların ertelenmesine karar verebilir⁵¹.

3.3. Vergi Tarhiyatında İzlenecek Usul Kuralları

3.3.1. Gelir Vergisi Tarhiyat Usulü

Ek gelir vergisi tarhiyatı için, vergi inceleme elemanları öncelikle mükellefe düzeltme bildiriminde bulunmak zorundadırlar⁵². Bu bildirim, mükellefe itiraz etme veya düzeltmeyi kabul etme konusunda imkan vermek için mükellefin kendisi tarafından seçilecek bir danışman tarafından yardım alma olanağını⁵³ ve düzeltmenin sebebi ve içeriğini kapsamak zorundadır⁵⁴. Bildirimde aynı zaman-

⁴⁶ Madde L47 Book of Tax Procedure

⁴⁷ Council of State, 8 February 1991, no.61025, Assoc. Capitale nationale de l'âge de l'illumination

⁴⁸ Önceki Danıştay Başkanı Mr-Raymond Odent'in idari komisyonun görüşü ile ilgili the Danıştay Kararında belirttiği ifadeye göre. Önceki Danıştay kararı, 30 Eylül 2005, no.80771, SARL Euro Marketing Service

⁴⁹ İdari komisyonun görüşü ile ilgili önceki Danıştay kararı, 30 Eylül 2005, no.80771, SARL Euro Marketing Service

⁵⁰ Ibidem

⁵¹ Madde L80 CA Book of Tax Procedure

⁵² Madde L57 Book of Tax Procedure

⁵³ Madde L54B Book of Tax Procedure

⁵⁴ Madde L57 ve R57-1 Book of Tax Procedure

da mükellefin tebligattan itibaren 30 gün içinde cevap verme zorunluluğu belirtilir⁵⁵.

Eğer mükellef, düzeltmeyi kabul etmemiş ise, vergi inceleme elemanları mükellefin itirazlarını cevaplamak zorundadırlar⁵⁶. İnceleme elemanları vergi mükellefinin dilekçesini aldıktan itibaren 30 gün içinde cevap vermek zorundadır⁵⁷, mükellef veya vergi inceleme elemanları bu ihtilafı, vereceği görüşü bağlayıcı nitelikte olmayan uzlaşma komisyonuna sunabilirler⁵⁸. Uzlaşma komisyonunun görüşü alındıktan sonra, vergi inceleme elemanları görüşlerini tarh edecek vergi matrahı ile mükellefe tebliğ edeceklerdir⁵⁹.

Vergi inceleme elemanları daha sonra, ya vergi idaresi ile vergi mükellefinin anlaşmaya vardığı vergi matrahı üzerinden, ya da anlaşmazlık durumunda veya düzeltme bildirimine cevap verilmediğinde, düzeltme bildiriminde belirtilen ya da, uzlaşma komisyonunun görüşünde bildirilen vergi matrahı üzerinden ek gelir vergisi tarhiyatı yapabilirler, daha sonra vergi matrahı üzerinden vergi mükellefine tebligat yapılır⁶⁰.

Mükellef, düzeltme bildiriminin düzenlendiği yıldan itibaren en geç üçüncü yılın sonunda 31 Aralık tarihine kadar tarhiyat işlemine karşı idari itirazda bulunabilir⁶¹. Vergi inceleme elemanları bu başvuruyu reddederse veya altı ay içinde karar vermezse⁶², vergi mükellefi idare mahkemesinde tarhiyata itiraz edebilir⁶³.

3.3.2 Yasal Hükümlerin İhlal Edilmesinin Sonuçları

Vergi inceleme elemanları gelir vergisi tarhiyatı ile ilgili usul kurallarına uygun davranmazlarsa, idari mahkemeler vergi inceleme elemanlarının denetim yetkilerini kullanırken uyması gerekenler ile ilgili aynı kuralları uygular.

a) Vergi inceleme elemanları öngörülen geçersizlik usulüne uymamışlarsa veya vergi yükümlüsü haklarının mükellefin olayında bildirilmesini ihlal etmiş-

⁵⁵ Bu konuda: Madde R57-1, Book of Tax Procedures; 30 gün içerisinde cevaplama yükümlülüğü: Madde L12, Book of Tax Procedures

⁵⁶ Madde L57 Book of Tax Procedures

⁵⁷ Madde R59-1 of the Book of Tax Procedures. Bu halde, inceleme elemanları mükellefin itirazlarını almadan, uysmazlığı, komisyonu sevk edemezler. Bakınız Council of State, 30 Kasım 1990, nos. 70407 and 70408, SARL Bar des Marchés; Council of State, 30 Eylül 2005, no.80771, SARL Euro Marketing Service

⁵⁸ Madde L59 Book of Tax Procedure

⁵⁹ Madde R59-1 Book of Tax Procedure

⁶⁰ Madde R61A-1 Book of Tax Procedure

⁶¹ Madde R196-3 ve L189 Book of Tax Procedure

⁶² Madde R199-1 Book of Tax Procedure

⁶³ Madde L199 Book of Tax Procedure

lerse, idari mahkemeler tarhiyat işleminin geçersiz olduğuna karar vermek zorundadırlar⁶⁴.

Örneğin, düzeltme bildiriminde mükellefin seçeceği bir danışmanın kendisine yardımcı olabileceğinin ifade edilmesi, öngörülen geçersizliktir⁶⁵.

b) İdari mahkemeler ayrıca asli usule uymaksızın yapılan bütün işlemlerle ilgili tarhiyatın geçersiz olduğunu açıklamak zorundadır⁶⁶.

Örneğin⁶⁷, vergi inceleme elemanlarının asli usullere uymadıkları durumları:

- mükellefe gerekçeleri içermeyen düzeltme bildirimi gönderdiklerinde;
- düzeltme bildirimini gönderdikten sonra, mükellefin bildirimine cevap verme süresi olan 30 günlük sürenin bitiminden önce ek gelir vergisi tarhiyatı yaptıklarında;
- mükellefin düzeltme bildirimini kabul etmemesi halinde, mükellefin itirazlarına cevap vermediklerinde.
- c) Bunların aksine, inceleme elemanları tarafından yapılan hukuka aykırılık asli değil ise, idari mahkemeler tarhiyatın geçersiz olduğuna karar vermeyeceklerdir. Bununla birlikte, mahkemeler, sadece bu durumda, cezaların ertelenmesine karar verebilirler⁶⁸.

Örneğin, düzeltme durumunda, eğer vergi inceleme elemanları, mükellefin itirazlarını cevapladıktan sonra ama mükellefe bu cevapların tebliğinden önce uyumazlığı uzlaşma komisyonuna taşırılsa, bu meydana gelen hukuka aykırılık asli değildir⁶⁹.

⁶⁴ Madde L80 CA Book of Tax Procedure

⁶⁵ Madde L54B Book of Tax Procedure

⁶⁶ Council of State, 8 Şubat 1991, no.61025, Assoc. Capitale nationale de l'âge de l'illumination

⁶⁷ Ibidem

⁶⁸ Madde L80 CA Book of Tax Procedure

⁶⁹ Council of State, 30 Eylül 2005, no.80771, SARL Euro Marketing Service

Taxpayer Protection In The Case Of Irregularities During A Tax Audit Under Belgian And French Income Tax Laws

Prof. Dr. Daniel GARABEDIAN^(*)

1. Introduction and general overview	194
1.1. Introduction	194
1.2. General overview	194
2. Belgian tax law	195
2.1. Limitation periods for assessing income tax	195
2.2. Tax authorities' powers of inspection to audit taxpayers	196
2.2.1. Overview of the tax authorities' powers of inspection	196
2.2.2. Consequences of a breach of the rules	197
2.3. Procedural rules to be followed for assessing the tax	198
2.3.1. Procedure for assessing income tax	198
2.3.2. Consequences of breach of the rules	198
3. French tax law	199
3.1. Limitation periods for assessing income tax	199
3.2. Tax authorities' powers of inspection to audit taxpayers	200
3.2.1. Overview of the tax authorities' powers of inspection	200
3.2.2. Consequences of breach of the rules	201
3.3. Procedural rules to be followed for assessing the tax	202
3.3.1. Procedure to assess income tax	202
3.3.2. Consequences of breach of the rules	203

(*) Université libre de Bruxelles, Belgium

Taxpayer Protection In The Case Of Irregularities During A Tax Audit Under Belgian And French Income Tax Laws

1. Introduction and general overview

1.1. Introduction

This contribution gives a broad overview of the protection that Belgian and French tax laws provide for taxpayers in the case of irregularities during a tax audit. We focus on income tax; however, many of the principles discussed here apply *mutatis mutandis* in other areas of tax law.

The law provides procedural rules for the auditing of taxpayers' tax returns, and their tax situation more generally, and for assessing income tax on the basis of evidence gathered through a tax audit.

We examine successively, in Belgian income tax law and in French income tax law, the consequences of a breach of the rules on:

- the limitation periods for assessing additional income tax;
- the tax authorities' powers of inspection to audit the taxpayer;
- the procedural rules to be followed for assessing the tax.

As we shall see, Belgian and French tax laws are fairly similar in this area.

1.2. General overview

Very often, the protection provided by the tax law against breaches of these rules by tax inspectors is that the tax charge assessed on the basis of the illegal action is void.

The taxpayer will very often comply with the tax inspection conducted by the tax inspector, wait until the tax is assessed and then lodge an appeal against the tax charge (first, at an administrative level and, if unsuccessful at that level, before the courts), claiming that the tax charge is void due to the irregularity.

It is true that, in practical terms, if the review the tax inspector wants to conduct is clearly illegal (for instance, the tax inspector wants to audit a taxable year for which an audit is clearly barred by the statute of limitations), the taxpayer can simply refuse to comply with the request, and no adverse consequences will ensue. But, where it is not entirely clear whether the inspection is legal or not, the taxpayer will usually comply rather than run the risk of administrative or even criminal penalties, should the investigation eventually be found to be lawful.

As a matter of principle, because tax law is a matter of public policy, the fact that the taxpayer complies with the tax inspectors' demands during the au-

dit does not deprive him from the right to challenge the legality of those demands once the tax has been assessed.

It is generally considered that the taxpayer cannot file an appeal to oppose an inspection, but should wait until the tax, if any, is assessed and dispute the legality of the inspection in his appeal against the tax charge (see the "exception de recours parallèle" in French law). This principle has recently been disputed in Belgium, however¹.

The principle differs where the tax authorities' action does not lead to a tax charge. In this case, their action can be challenged in court without further ado. For instance, according to the Council of State, the French Supreme Administrative Court, a decision that sets the tax base at a lump-sum, non-taxable amount that nonetheless has adverse consequences for the taxpayer's liability to social security contributions can be challenged before the administrative courts². Similarly, in Belgium, it has been held admissible that banks or notaries public whom the tax authorities ask to provide information about their clients may challenge the legality of the request in court (on the grounds of banking secrecy or professional confidentiality, as the case may be)³.

Finally, in some cases, taxpayers that have successfully got an illegal tax assessment declared void have successfully sued the State in court seeking an award of damages for the collateral consequences of the tax assessment. For instance, one Belgian court has held that the State was liable where the tax authorities assessed substantial undue income tax, moreover without complying with the procedural rules, which caused a company to go bankrupt⁴.

2. Belgian tax law⁵

2.1. Limitation periods for assessing income tax

The tax authorities have a critical time period in which to assess income tax, ordinarily three years from the end of the calendar year during which the

¹ Court of First Instance of Mons, 19 October 2009, Fisc., 2009, no.1182, 7; *contra* Court of appeals of Ghent, 13 January 2009, Fisc., no.1174, 14. The Belgian Ministry of Finance has indicated orally that the tax authorities will no longer challenge the possibility for a taxpayer to immediately dispute the legality of a tax inspection (Oral parliamentary question no.17.678 of 13 January 2010, Commission of Budget and Finance, CRABV, 2009-2010, no.52, Com 750, 18)

² Council of State, 8 May 1981, no.17929, Marquiset

³ With respect to banks: Court of First Instance of Brussels, 10 December 2001, JDF, 2002, 343; Court of First Instance of Mons, 2 May 2002, TFR, 2003, 23; Court of First Instance of Leuven, 14 June 2002, Fisc., no.85; with respect to notaries public: Court of Appeals of Brussels, 2 June 2005, FJF, 2006, no.06/155

⁴ Court of Appeal of Antwerp, 30 June 1993, RW, 1995-1996, 1027

⁵ For an overview of the Belgian tax procedure, see, for instance: DASSESE M. and MINNE P., *Droit fiscal – Principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruylant, 2001; MAUS M., *De fiscaal controle, Die keure*, 2005

income was earned (the "taxable year")⁶, extended to seven years if the tax authorities can demonstrate that the taxpayer acted fraudulently (as opposed to his acting in ignorance, making an omission or failing to properly interpret the tax law)⁷. For instance, for taxable year 2009, the statute of limitations started to run on 1 January 2010 and will expire on 31 December 2012, or on 31 December 2016 in cases of fraud.

In addition, there are special extended limitation periods, which apply only in certain circumstances⁸. For instance, if, in the course of court proceedings, whether civil or criminal, it incidentally transpires that taxable income was not reported during one of the five years preceding initiation of the proceedings, the tax authorities will be able to assess the tax on said unreported income until twelve months after the judgment has been issued and become final.

The expiry of limitation periods provides the taxpayer with very effective protection: the tax authorities are barred from assessing additional income tax, and any tax assessed in breach of those rules will be declared void following an appeal by the taxpayer⁹.

2.2. Tax authorities' powers of inspection to audit taxpayers

2.2.1. Overview of the tax authorities' powers of inspection

The main powers of the tax authorities to audit the taxpayers can be summarised as follows.

- a) The right to request information from the taxpayer. If the tax authorities request an answer in writing, the taxpayer in principle has one month to answer the request¹⁰. The tax authorities have the right to request information about all transactions to which the taxpayer has been party, and they can also use the information that they obtain to assess additional income tax in the hands of other taxpayers¹¹.
- b) The right to request information from third parties¹². This information can concern either a specific taxpayer or a group of taxpayers; for instance, the

⁶ Article 200(a) of the Royal Decree implementing the ITC (« RD/ITC »)

⁷ Article 354 of the Belgian Income Tax Code (« ITC »)

⁸ Article 358 of the ITC

⁹ In this case, the tax authority will not be allowed to assess the tax again, by contrast with the situation where the tax charge is avoided for non-compliance with another procedural rule: see below 2.3.2.

¹⁰ Article 316 of the ITC

¹¹ Article 317 of the ITC

¹² Articles 322 and 323 of the ITC

tax authorities can ask a jeweller for a list of customers who bought jewels in excess of €5,000.

- c) The tax authorities have the right to request information from public bodies, including the judicial authorities¹³. In this case, however, the tax authorities must request authorization from a high-ranking prosecutor.
- d) The right to request the taxpayer to produce business documents¹⁴. These include not only those that the taxpayer must keep in accordance with the accounting legislation, but all business documents that may be used to verify compliance by him with his tax obligations.
- e) The right to visit the premises where the taxpayer conducts his business¹⁵. But, in case of premises that are lived in, the tax authorities must ask the prior authorization of a judge and may only visit the premises between 5 a.m. and 9 p.m.

The tax authorities can use their powers of inspection during the taxable year itself and during the three or seven subsequent years during which they can assess the relevant tax charge (see above, 2.1)¹⁶. The seven-year period applies only where the tax authorities discover clues indicating tax fraud and notify these clues to the taxpayer^{17, 18}.

2.2.2. Consequences of a breach of the rules

In the current state of Belgian tax law, evidence improperly obtained by the tax authorities, as well as evidence obtained as a direct or indirect consequence thereof, is automatically inadmissible and cannot therefore buttress an assessment of additional income tax.

For instance:

- (iii) evidence is invalid when the tax inspectors obtained it by *searching* the premises, because they can only *visit* the premises; if they wish to consult business documents, they must ask the taxpayer to produce them, but cannot take the initiative of opening the taxpayer's drawers¹⁹.

¹³ Article 327 of the ITC

¹⁴ Article 315 of the ITC

¹⁵ Article 319 of the ITC

¹⁶ Article 333 of the ITC

¹⁷ Article 333 of the ITC

¹⁸ Contrary to the limitation periods for assessing additional income tax, there are no specific extended limitation periods that might apply in certain circumstances to exercise powers of inspection.

¹⁹ Antwerp, 13 March 2001, F.J.F. 2001, no.01/170

(iv) evidence communicated *spontaneously* by public bodies to the tax authorities is invalid, because Belgian law provides that information must be *requested* by the tax authorities²⁰.

2.3. Procedural rules to be followed for assessing the tax

2.3.1. Procedure for assessing income tax

Where the tax inspector considers that the taxpayer has failed correctly to report his taxable income in his tax return, he must, before assessing the tax, send the taxpayer a "notice of rectification" of the tax return²¹. This notice, sent by recorded delivery mail, must indicate the income and the other elements that the tax authorities intend to substitute for those reported by the taxpayer, as well as the motives that justify the rectification. The taxpayer must reply to the notice of rectification in writing within one month, indicating whether or not he agrees with the rectification²².

After the one-month term, the tax authorities may assess the tax and will send the taxpayer a notice of assessment. If the taxpayer disagreed with the rectification, they must simultaneously inform the taxpayer in writing, by what is generally known as a "taxation decision", of the extent to which and why they have not accepted the taxpayer's position²³.

Within six months of the notice of assessment, the taxpayer may lodge an administrative appeal against the assessment²⁴. If the tax authorities reject his claim, or fail to take a decision within six months, the taxpayer can challenge the assessment before the courts²⁵.

2.3.2. Consequences of breach of the rules

Generally speaking, any breach of the procedural rules governing the assessment of the tax means that the tax assessment is void (pronounced upon an appeal being lodged by the taxpayer, as explained above). Where the tax charge is declared void for breach of a procedural rule, the tax authorities can nevertheless recommence the procedure and assess the tax again.

Breach of all the procedural rules does not, however, render the tax charge void. Breach of the rule certainly triggers the nullity of the tax charge where the

²⁰ Antwerp, 27 October 2009, Fisc., 2009, no.1183, 1

²¹ Article 346 of the ITC

²² Article 346 of the ITC

²³ Article 346 of the ITC

²⁴ Articles 366 and 371 of the ITC

²⁵ Articles 1385decies and 1385undecies of the Belgian Judicial Code

law expressly says so: these are rules "under pain of nullity" ("prévues à peine de nullité").

Where the law does not provide that the rule is under pain of nullity, one has to determine, for each rule, whether it provides for a substantive formality ("formalité substantielle"). Most of the rules are considered to provide for a substantive formality because they ensure the taxpayer's protection²⁶. Eventually, it is the courts that decide, by virtue of their authority to interpret the law. For instance, the obligation to send a notice of rectification of the tax return (see above, 2.3.1) is a substantive requirement²⁷; on the other hand, sending a "taxation decision" by ordinary mail, instead of by recorded delivery mail as provided for in Belgian tax law²⁸, does not constitute a breach of a substantive formality²⁹.

If the assessment is declared null and void due to breach of a procedural rule, the tax authorities may substitute a valid assessment for the null and void assessment, based completely or partly on the same elements as the invalid one³⁰, even if, at the time of the new assessment, the statute of limitations has expired.

3. French tax law³¹

3.1. Limitation periods for assessing income tax

In principle, if the taxpayer understates his tax liability in its tax return, the tax authorities have three years to assess additional income tax³². This three-year statute of limitations starts to run at the end of the calendar year during which the income was earned or received. For instance, for income earned during year 2009, the statute of limitations started to run on 1 January 2010 and will expire on 31 December 2012.

There are exceptions to this principle, however.

²⁶ Under Belgian administrative law, a substantive formality is either a formality that is so important that failure to comply with it alters the substance of the administrative act or a formality that aims to protect interests that are not exclusively those of the public authorities. See LEROY M., *Contentieux administratif*, Bruylant, 2008, 401

²⁷ Belgian Supreme Court, 21 May 1959, Pas., 1959, I, 955

²⁸ Article 346 of the ITC

²⁹ Belgian Supreme Court, 15 March 2007, Pas., 2007, nr.138

³⁰ Articles 355 and 356 of the ITC

³¹ In addition to being based the text of the Book of Tax Procedure and the case law of the Council of State, the section on French law is based on GROSCLAUDE J., *Procédures fiscales*, Dalloz, 2009 and on *Mémento pratique Francis Lefebvre, Fiscal*, Editions Francis Lefebvre, 2010

³² Article L169 of the Book of Tax Procedure

a) In some instances, the ordinary three-year statute of limitations is *extended*. For example, if the tax authorities lodge a criminal complaint for tax fraud, they can audit the taxpayer and assess additional income tax for two more years (in our example: until 31 December 2014)³³.

b) In other instances, the ordinary three-year statute of limitations is *interrupted*: in this case, a new three-year statute of limitations starts to run. The most frequent case is where the taxpayer is sent a notice of rectification³⁴.

c) There are also special limitation periods. For instance, if legal proceedings or an administrative claim reveal that taxable income was not reported, the tax authorities have 12 months to assess additional income tax as from the date of the final decision on the legal proceedings or on the administrative claim³⁵; however, the tax authorities cannot assess additional income tax more than ten years after the year during which the income was earned or received.

Once the limitation periods have expired, the tax authorities are barred from assessing additional income tax, and any tax charge assessed in breach of those rules will be annulled following an appeal by the taxpayer.

3.2. Tax authorities' powers of inspection to audit taxpayers

3.2.1. Overview of the tax authorities' powers of inspection

The main powers of the tax authorities to audit taxpayers can be summarised as follows.

- a) The tax authorities have the right to request documents from the taxpayer, from third parties, from public bodies and from judicial authorities³⁶.
- b) The tax authorities have the right to request clarifications from the taxpayer on his tax returns, e.g. when there are inconsistencies in one tax return or between tax returns filed for different years³⁷.
- c) The tax authorities have the right to request justification from the taxpayer, but only on specific matters (e.g. family situation, assets held abroad) or if the tax authorities have evidence establishing that the taxpayer may have earned or received more income than is reported in his tax return³⁸.

³³ Article L187 of the Book of Tax Procedure

³⁴ Article L189 of the Book of Tax Procedure

³⁵ Article L170 of the Book of Tax Procedure

³⁶ Articles L81 et seq. of the Book of Tax Procedure

³⁷ Articles L16 and L16A of the Book of Tax Procedure

³⁸ Articles L16 and L16A of the Book of Tax Procedure

d) If there are signs of tax fraud and provided a judge grants prior authorisation, the tax authorities have the right to search premises, even private premises, and to seize documents³⁹. Not only the taxpayer's premises are concerned, but also third parties' premises, such as the office of the taxpayer's accountant.

e) The tax authorities have the right to make a contradictory examination of the taxpayer's overall personal tax situation⁴⁰.

f) The tax authorities have the right to audit the taxpayer's accounting records⁴¹.

When exercising these two last rights, the tax authorities must comply with formal requirements. These requirements include: providing the taxpayer with a document describing his rights and obligations ("the audited taxpayer's bill of rights and obligations")⁴²; prior to the audit, sending a notice of audit, stating which years are subject to audit and the possibility for the taxpayer to be assisted by an adviser of his choice⁴³; and informing the taxpayer of the result of the contradictory examination or of the audit, even if no additional income tax is assessed⁴⁴.

3.2.2. Consequences of breach of the rules

If the tax authorities fail to comply with the formalities to which the exercise of their powers of inspection is subject, a distinction must be drawn according to the nature of the irregularity.

a) According to French tax law⁴⁵, if the tax authorities fail to comply with a formality set forth under pain of nullity, or if the taxpayer's rights to state his case are breached, the administrative courts must declare the assessment null and void.

For instance, the requirement for the notice of audit to state that the taxpayer may be assisted by an adviser of his choice is set forth under pain of nullity⁴⁶.

b) According to case law from the Council of State, the French Supreme Administrative Court, the administrative courts must also declare an assessment

³⁹ Articles L16B of the Book of Tax Procedure

⁴⁰ Article L12 of the Book of Tax Procedure

⁴¹ Articles L13 et seq. of the Book of Tax Procedure

⁴² Article L10 of the Book of Tax Procedure

⁴³ Article L47 of the Book of Tax Procedure

⁴⁴ Article L49 of the Book of Tax Procedure

⁴⁵ Article L80 CA of the Book of Tax Procedure

⁴⁶ Article L47 of the Book of Tax Procedure

null and void in all cases where a substantive formality is not complied with⁴⁷. A substantive formality is a formality that either may have an influence on the decision to be taken, or constitutes a guarantee for taxpayers⁴⁸.

Most of the provisions of the Book of Tax Procedure are substantive formalities: to use the expression of a government commissioner before the Council of State⁴⁹, "*tax law is not a talkative law*", i.e. procedural tax law provisions are usually not merely declarative and have an effective reach.

For instance, the tax authorities do not comply with substantive formalities when they request justification from the taxpayer without having gathered evidence establishing that the taxpayer may have earned or received more income that is reported in his tax return.⁵⁰

c) By contrast, if the irregularity committed by the tax authorities is not substantive, the administrative courts will not declare the assessment null and void. However, the courts may, on this sole ground, decide to remit the penalties⁵¹.

3.3. Procedural rules to be followed for assessing the tax

3.3.1. Procedure to assess income tax

To assess additional income tax, the tax authorities must first send a notice of rectification to the taxpayer⁵². The notice must indicate the possibility for the taxpayer to be assisted by an adviser of his choice⁵³ and the nature of and grounds for the rectification, in order to allow the taxpayer to formulate his observations or agree with the contemplated rectification⁵⁴. The notice must also state that the taxpayer must reply within 30 days of receipt⁵⁵.

If the taxpayer disagrees with the rectification, the tax authorities must reply to his observations⁵⁶. Within 30 days of receipt by the taxpayer of the tax

⁴⁷ Council of State, 8 February 1991, no.61025, Assoc. Capitale nationale de l'âge de l'illumination

⁴⁸ According to the definition of the former President of the Council of State, Mr Raymond Odent, as quoted in the opinion of the government commissioner preceding the Council of State decision of 30 September 2005, no.80771, SARL Euro Marketing Service

⁴⁹ Opinion of the government commissioner preceding the Council of State decision of 30 September 2005, no.80771, SARL Euro Marketing Service

⁵⁰ Ibidem

⁵¹ Article L80 CA of the Book of Tax Procedure

⁵² Article L57 of the Book of Tax Procedure

⁵³ Article L54B of the Book of Tax Procedure

⁵⁴ Articles L57 and R57-1 of the Book of Tax Procedure

⁵⁵ On the mention: Article R57-1 of the Book of Tax Procedures; on the obligation to answer within 30 days: Article L12 of the Book of Tax Procedures

⁵⁶ Article L57 of the Book of Tax Procedures

authorities' reply⁵⁷, the taxpayer or the tax authorities may submit the dispute to a departmental conciliation commission, which will deliver a non-binding opinion⁵⁸. Once the conciliation commission has issued its opinion, the tax authorities will notify the opinion to the taxpayer, with the tax base on which income tax will be assessed⁵⁹.

The tax authorities may then assess additional income tax, either on the tax base agreed between the tax authorities and the taxpayer, or, in the case of disagreement or in the absence of a reply to the notice of rectification, on the tax base stated in the notice of rectification, or, if the conciliation commission has issued an opinion, on the tax base subsequently notified to the taxpayer⁶⁰.

The taxpayer may lodge an administrative appeal against the assessment, at the latest on 31 December of the third year after the year of the notification of rectification⁶¹. If the tax authorities reject his appeal, or fail to take a decision within six months⁶², the taxpayer can challenge the assessment before the administrative courts⁶³.

3.3.2. Consequences of breach of the rules

If the tax authorities fail to comply with the formalities associated with the assessment of income tax, the administrative courts apply the same rules as when the tax authorities fail to comply with the requirements associated with exercise of their powers of inspection.

a) if the tax authorities fail to comply with a formality set forth under pain of nullity, or if the taxpayer's rights to state his case were breached, the administrative courts must declare the assessment null and void⁶⁴.

For instance, the requirement for the notice of rectification to state that the taxpayer may be assisted by an adviser of his choice is set forth under pain of nullity⁶⁵.

⁵⁷ Article R59-1 of the Book of Tax Procedures. On the fact that the tax authorities cannot submit the dispute to the commission before the taxpayer has received its observations, see Council of State, 30 November 1990, no.70407 and 70408, SARL Bar des Maraîchers; Council of State, 30 September 2005, no.80771, SARL Euro Marketing Service

⁵⁸ Article L59 of the Book of Tax Procedure

⁵⁹ Article R59-1 of the Book of Tax Procedure

⁶⁰ Article R61A-1 of the Book of Tax Procedure

⁶¹ Articles R196-3 and L189 of the Book of Tax Procedure

⁶² Article R199-1 of the Book of Tax Procedure

⁶³ Article L199 of the Book of Tax Procedure

⁶⁴ Article L80 CA of the Book of Tax Procedure

⁶⁵ Article L54B of the Book of Tax Procedure

b) The administrative courts must also declare the assessment null and void in all cases where a substantive formality is not complied with⁶⁶.

For instance⁶⁷, the tax authorities fail to comply with substantive formalities when:

- they send the taxpayer a notice of rectification that is not supported by reasons;
 - after having sent the notice of rectification, they assess additional income tax before the end of the 30-day period during which the taxpayer must reply to the notice;
 - in the case that the taxpayer disagrees with the notice of rectification, they do not reply to his observations.
- c) By contrast, if the irregularity committed by the tax authorities is not substantive, the administrative courts will not declare the assessment null and void. However, the courts may, on this sole ground, decide to remit the penalties⁶⁸.

For example, in a case of rectification, if the tax authorities submit the dispute to the conciliation commission after having replied to the taxpayer's observations but before the actual receipt of this reply by the taxpayer, this constitutes an irregularity that is not substantive⁶⁹.

⁶⁶ Council of State, 8 February 1991, no.61025, Assoc, Capitale nationale de l'âge de l'illumination

⁶⁷ Ibidem

⁶⁸ Article L80 CA of the Book of Tax Procedure

⁶⁹ Council of State, 30 September 2005, no.80771, SARL Euro Marketing Service

Vergi Ceza Muhakemesi'nde Delil Yasakları

Prof. Dr. Bahri ÖZTÜRK^(*)

1. Giriş.....	206
2. Delil Yasakları Durumları.....	208
3. Delil Yasaklarının Görevi.....	208
4. Yeni CMK'da Öngörülen Yeni Delil Yasakları.....	208
4.1. Aydınlatma Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi (md. 147 CMK).....	209
4.2. Yasak Sorgu Metodları (md. 148 CMK).....	210
4.3. Değerlendirme Yasakları (md. 38/6; AY md. 217/2 CMK).....	213
4.3.1. Genel Olarak.....	213
4.3.2. CMK md. 217/2'de Öngörülen Mutlak Değerlendirme Yasağının İncelenmesi.....	213
5. Koruma Tedbirleri ve Delil Yasakları.....	216
6. Delil Yasakları Konusunda Yeni Kurallar ve Sonuç.....	216

(*) İstanbul Kültür Üniversitesi