

REKABETİ BOZUCU VERGİ İNCELEMELERİ

Av. Dr. Fatoş Kılıç*

Değerli Hocalarım, değerli katılımcılar sözlerime başlamadan önce sizleri saygıyla selamlıyorum. Şu anda çok heyecanlıyım zira akademik çalışmalarımızda büyük desteğini bizlere vermekte her zaman çok bonkör davranmış olan Değerli Doktora tez danışmanı Hocam Prof. Dr. Nihal Saban'ın ve yine tez jürimde bulunan ve değerli katkılarını esirgemeyen Değerli Hocam Prof. Dr. Billur Yaltı'nın huzurlarında bu konuşmayı yapmak beni çok heyecanlandırdı ve yine doktora jürisinde gibi hissettim kendimi. Ayrıca bizleri Vergi Hukukunun Duayenleri ile birlikte olmak fırsatı yarattığı için Değerli Hocam Prof. Dr. Nihal Saban'a tekrar teşekkür etmek istiyorum.

Ben konuşmamda son yıllarda vergi incelemeleri uygulamalarında gözlemlediğimiz bazı durumları değerlendirmek istiyorum.

Vergi Usul Kanunumuzda belirtildiği üzere vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Ülkemizde vergi incelemesi vergi idaresince en etkili denetim yollarından biri olarak uygulanmaktadır. Vergilendirme işleminin bir tarafı olan mükellefe ile diğer tarafı olan vergi idaresi ilişkisi vergi incelemesi noktasında hassas bir konumdadır. Zira vergi incelemesi sadece vergi tekniği açısından değil sosyolojik ve psikolojik boyutlarıyla iktisadi hayata yansıyan boyutlara sahiptir.

Son dönemlerdeki yapılan vergi incelemelerinde devletin hükümlerlik gücünü hukuk devleti ilkelerini ihlal edecek ölçüde orantısız kullandığını gözlemlemekteyiz. Hatta vergilemede artık tarh usulünden vazgeçilip salma

* İstanbul Barosu.

usulde vergilendirmenin yapıldığı vergi incelemesi örneklerini de malesef yaşamaktayız.

Bir idari işlem niteliğinde olan vergi incelemesinde vergi idaresinin hukuka uygun davrandığı saikinden yola çıkılır. Diğer taraftan bu işlemdeki hassas dengenin bozulmaması amacıyla, vergi incelemelerinin hangi usul ve esaslara tabii olarak yürütüleceği çeşitli hukuki düzenlemelerde belirli kurallara bağlanmıştır. 1 Ocak'ta yürürlüğe giren dört yönetmelikle, vergi inceleme ve denetimlerine yeni standartlar getirilmiştir. Öte yandan idarenin özel olarak ise vergi idaresinin sahip olduğu kamu gücü çerçevesinde sahip olduğu geniş yetkilerin, idare lehine yönelik olarak kullanıldığı bilinmektedir. Konuya ilişkin eksik hukuki düzenlemelerin yarattığı boşlukların mükellef aleyhine kullanılması ve keyfi uygulamalarla mevcut kuralların uygulanmaması çok çeşitli şekillerde karşımıza çıkmakta idi. Durum bu olunca yargı önüne konu olan vergi tarhiyatları çoğu zaman vergi inceleme süreçlerindeki hukuka aykırılıktan dolayı iptal edilmektedir.

Vergi sistemimizde kural olarak beyan esasına geçerlidir. Her mükellefin gelirlerini doğru bir şekilde beyan etmemesi noktasında vergi incelemeleri ülkemizde vergi gelirlerinin elde edilmesi bakımından önemli bir araçtır. Vergi incelemelerinin vergi gelirlerini artırıcı ve vergi kayıplarını azaltıcı bir fonksiyonu olduğu ileri sürülebilir. Bu şekilde vergi güvenliği de sağlanabilmektedir. Ancak vergi idaresi ve mükellef arasındaki ilişkinin olumlu ve karşılıklı güven esasına dayandırılması önemlidir. İyi niyetli mükelleflerin vergi incelemesi ile mağdur olmaması sağlanmalıdır. Danıştay kararlarına göre inceleme elemanı, devletin aleyhine de olsa, mükelleflerin lehlerine olan hususları da gözönünde bulundurmak ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tesbit etmek durumundadır.

Vergi incelemeleri, devletin mükellef üzerindeki kontrol ve inceleme yetkisiyle bağlantılı bir baskı aracı haline dönüşebilmektedir. Vergi idaresi zaman zaman yaptığı açıklamalarla yapacağı denetimler hakkında amaçladığı hususlara yer vermektedir. Örneğin, denetimlerde mümkün olan geniş mükellef kitlesine ulaşılmaya çalışılması, denetimlerde sektörel bazda dikey denetim metodunun uygulanması, denetimlerde genel olarak kayıt dışılığa rastlanan sektörlerin detaylı vergi incelemesine tabii tutulması, vs.

Bu genel amaçlar dışında vergi idaresinin her mükellefe yönelik çeşitli amaçlarla vergi incelemesine başlayabilmektedir. Özellikle iktisadi büyüklüğü ve vergi potansiyeli bakımından büyük ölçekli şirketler dönemsel olarak vergi incelemelerine tabii tutulmaktadır. Diğer taraftan gelişen yapılara göre, vergi idaresinin sadece sektörel inceleme yaptığı durumlar da söz konusudur. Örneğin vergi idaresi, belirli ölçekteki şirketleri bir dönem sadece yurtdışı ortaklardan alınan krediler bağlamında örtülü sermaye açısından incelemiştir. Ya da kurumların AR-GE harcamaları bir dönem için inceleme konusu olmuştur. Bazı dönemlerde ilaç sektörü üzerinden yürütülen inceleme, başka bir dönem telekomünikasyon sektörü üzerinden yürütülmüştür. Aynı sektörde rakabet eden firmalar arasında birisi ağır vergi incelemesine tabi tutularak vergi maliyetleri artırmak suretiyle diğer rakip vergi incelemesine tabi tutulmayarak vergi incelemelerinin rekabeti bozucu etkilerine de çeşitli sektörlerde şahit olmaktadır.

Vergi incelemesi sonucunda vergi ve ceza tarhiyatlarından ayrı ve ekonomik sonuçlar da olmaktadır. Mükellefler yönünden vergi incelemelerinin yol açtığı en önemli sıkıntılardan biri mükellefin ticari faaliyetinin olumsuz yönde etkilenmesidir. Vergi incelemesi ve sonrasındaki sürelerin uzunluğu bu duruma yol açan diğer bir sıkıntıdır. Vergi incelemesi sırasında mükelleflerin haklarının yeterli bir şekilde uygulanamaması dışında, işin iktisadi ve sosyal boyutu farklı boyuttaki haksızlıkları da gündeme getirmektedir. İnceleme haberi ticari hayatta hemen duyulmaktadır. Örneğin henüz vergi incelemesi bitmemiş olan bir mükellefin durumu resmi dairelerce, özel kuruluşlarca bile olumsuz olarak değerlendirilebilmektedir. Köklü ve uzun bir geçmişe sahip olan firmaların geçirdiği vergi incelemeleri iktisadi hayatta olumsuz bir itibar oluşmasına dahi neden olabilmektedir. Sadece vergi incelemesine konu olması nedeniyle bankalardan kredi alamayan ya da daha pahalıya sağlayan firmalar olduğu gibi; bankalar incelemede olan mükellefe kredi açmak bir yana eski kredileri de tahsil etmeye çalışmaktadır.

Vergi ve rekabet birbirlerini etkileyen ve ilişkili kavramlardır. Vergi incelemeleri rekabeti bozucu nitelikte mükellefler açısından haksız durumlara neden olmaktadır. Haklı ya da haksız olduğu kesinleşmediği halde, vergi kaçırma ya da vergi kaçakçılığı suçlamalarıyla karşı karşıya

kalan firmaların maddi ve manevi kayıplara uğraması muhtemeldir. Özellikle ihracat yapan firmalarla çalışan mükellefler ihracatçıların KDV iadelerini almakta yaşadığı sıkıntı nedeniyle müşteri kaybetmektedirler. Borsaya kayıtlı firmalarda, vergi incelemesi, hisse senetlerinin değerini etkilemekte ve güven kaybına neden olmaktadır. Kamuoyunda da tepkiye neden olan sahte fatura yönünden vergi incelemeleri ve kod uygulamaları birçok firmayı çok büyük zararlara maruz bırakmıştır. Bu işlemlerin yargıdan mükellef lehine dönmesine karşın, yargı sürecine kadar giden süreç için mükellefin maddi ve manevi kaybını karşılamak çoğu zaman imkansızdır. Bu inceleme nedeniyle firmaların müşteri kaybetmesi dışında aynı sektörde faaliyet gösteren rakipler tarafından kötü niyetle kullanılması da mümkündür. Küreselleşme sonucu artan mal ve hizmet hareketlerinin ortaya çıkardığı rekabet ve fırsatlar vergi sistemlerini etkileyen önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Küreselleşen bir sistemde artık uluslar arası rekabetin yaşandığı günümüz koşullarında, vergi incelemeleri rekabeti bozucu etki yaratmaktadır. Vergi idaresinin vergilendirme yetkisi piyasa koşullarını bozarak haksız rekabet yaratacak şekilde kullanılabilir. Vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkartılan vergi yükü incelenen sektörün piyasada tercih edilmemesine dahi neden olabilmektedir. Sektördeki oyuncular arasındaki rekabet dışında, farklı sektörler arasındaki rekabet vergi incelemeleri ile bir taraf lehine değişebilmektedir.

Vergi incelemesi uluslararası ölçekteki firmaların kredi notunun düşmesine dahi neden olabilmektedir. Bu husus özellikle yurtdışı odaklı çalışan firmalarda yurtdışındaki piyasalardaki oyuncularla rekabetini olumsuz etkilemektedir. Oysa etkin ve hukuka uygun bir vergi denetimi vergi kayıp ve kaçığı en aza ineceği gibi, ekonomik olarak vergi kaçırana ile yasalara uygun davrananlar arasındaki rekabet eşitsizliğini de ortadan kaldıracaktır. Vergi incelemesinin hiç yapılmaması elbette mümkün değildir, vergi uyuşmazlıklarının olması doğaldır. Vergi tekniği bakımından farklı tespitlerin yargı önünde çözümlendirilmesi de kaçınılmazdır. Ancak uygulamada yasalarda açık olarak belirtilen konularda dahi mükellefler vergi incelemesiyle eleştirilmektedir. Vergi kayıp ve kaçıklarının önlenmesi vergi birliğinin sağlanması bakımından önemli bir amaç olarak karşımıza çıkmakta ise de, mükelleflerin maruz kaldığı hukuka aykırılıklar dışında

iktisadi yaşamını sıkıntıya sokması bu amacı da olumsuz olarak etkileyecektir.

Rekabeti bozucu etki, kaynağı Anayasamızda bulunan başta eşitlik ilkesi olmak üzere vergilendirme ilkelerini ihlal edici niteliktedir. Birçok Anayasa Mahkemesi kararlarında da ifade edildiği üzere hazine gelir elde etmek için hukuk devleti ilkelerinden vazgeçemez. İdare, sektörün işleyişi ve rekabetin çarpıtılmasının önlenmesi için vergi incelemelerinde gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür. Ticari hayatta, haksız rekabete yol açabilecek olan vergi incelemelerinin giderilmesi kanaatimizce zorunludur. Bu çerçevede daha adil bir yapı için AB vergi denetim uygulamaları da ele alınmalıdır.