

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA BARIŞÇIL ÇÖZÜM YOLLARI: FRANSA ÖRNEĞİ

Yrd. Doç. Dr. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ*

ÖZET

İdare vergilendirme işlemlerini yaparken idari işlemler için gerekli tüm mevzuat kurallarına uygun davranmalıdır. Bu süreçte idarenin ya da mükellefin bilerek ya da bilmeyerek yapmış oldukları bir takım eksiklikler, hatalar ya da kanun ihlalleri sebebiyle uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümü konusunda her iki taraf için de önemli olan, bunları en kısa zamanda çözüme kavuşturmadır. Bu kapsamda da yargı yoluna başvurmadan önce idareye başvurmak şeklindeki barışçıl çözüm yolları önemli bir yere sahiptir. Başvuru yollarından her birinin kendine has usul kuralları olmakla birlikte, hepsinin ortak sonucu, uyuşmazlığın kısa zamanda çözülmüş olması ve devletin alacağını daha kısa zamanda tahsil etmiş olmasıdır. Bu çerçevede çalışmamızda Fransız vergi hukukunda geçerli olan barışçıl çözüm yolları incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Barışçıl çözüm, hata düzeltme, arabulucu, uzlaşma, indirim.

* Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi.
neslihankaratas@hotmail.com

PEACEFUL SETTLEMENT OF TAX DISPUTES : THE CASE OF FRANCE

ABSTRACT

Administrative services must obey all the rules of setting an administrative act. Deficiencies, lapses or violation of legal rules cause some conflicts and disputes between government agencies and individuals. The crucial problem is solving the conflicts in a possible earliest time. Therefore peaceful resolutions of administrative disputes gain importance increasing day by day. Each remedies have exclusive procedures but the common advantage of them is to enable the responsiveness for the problems and conflicts and give the opportunity to collect the taxes in a fast and short way. In this context, this study examines the peaceful dispute resolutions in French tax law.

Keywords: Peaceful dispute resolutions, rectification, mediation, conciliation, moderation.

GİRİŞ

Devletin kamu ihtiyaçlarını giderme ve üzerine düşen görevleri yerine getirmedeki en önemli finansman kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Devletin egemenlik gücünden kaynaklanan vergilendirme yetkisi idari makamlar aracılığıyla kullanılır. Ancak bu yetkinin kullanılmasında sınırsız bir serbestlik söz konusu değildir.

Vergilendirme işlemlerinde kişilerin temel haklarına özellikle mülkiyet hakkına doğrudan bir müdahale söz konusu olduğu için, bunun sınırlarının ve kapsamının iyi belirlenmiş olması gerekmektedir. İdarenin yetkisinin sınırlarının gösterildiği ve vergi almanın dayanağı olan Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesi her türlü vergilendirme işleminde hareket noktası olmak durumundadır. "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" (Anayasa m. 73/3) hükmü kişilere mali bir takım yükler getiren düzenlemelerin sınırını çizmektedir. Buna paralel bir düzenleme Fransız Anayasası'nın 34. maddesinde de yer almaktadır: '*verginin matrahı, oranı ve tahsili ile ilgili her türlü işlem kanun ile belirlenir.*' Diğer ifade tarzı ile "verginin, herhangi bir kanun veya bütçe kanunu aracılığıyla, konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasında, matrahına, oranına ve tahsiline ilişkin kuralların belirlenmesinde sadece Parlamento yetkilidir¹." Verginin kanuniliği ilkesi olarak karşımıza çıkan bu düzenleme idarenin keyfi davranmasının önüne geçmekte ve kişilere de hukuki bir güvence sağlamaktadır. Bu durumda idare, kendisine tanınan sınırlar çerçevesinde yasal bir dayanağı olmak kaydıyla vergilendirme işlemlerini gerçekleştirmektedir.

Vergilendirme işlemlerinde devlet ile kişiler arasında bir kamu hukuku ilişkisi ortaya çıkmaktadır². Bu ilişkinin güçlü tarafı olan devletin ve onu temsil eden vergi idaresinin, yetkisini kullanırken yapmış olduğu eylem ve işlemler hukuk devleti olmanın gereği olarak yargısal denetime açık olmak durumundadır. Vergilendirme işlemleri idarenin gerçekleştirmiş olduğu idari işlemlerdir ve bir idari işlemin bütün özelliklerini kapsayacak nitelikte olmalıdırlar. Diğer bir anlatımla, vergilendirme yetkisini kullanan idare, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarına uygun olarak vergilendirme işlemlerini ger-

1 Bouvier, Michel (2003) Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'impôt, 5ème édition, Paris, L.G.D.J, s.42.

2 Karakoç, Yusuf (2015), Vergi anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılama Hukuku), 3. Baskı, Ankara, Yetkin, s.31.

çekleştirmelidir³. Bunlardan herhangi biri ya da birkaçındaki hukuka aykırılık sebebiyle uyuşmazlık çıkabilmektedir.

Anayasanın 125. maddesindeki “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” hükmü gereğince kişiler idarenin gerçekleştirmiş olduğu vergilendirme işlemlerindeki hukuka aykırılık sebebiyle çıkan uyuşmazlıkların çözümü için yargı yoluna başvurabilmektedir. Bunun yanında, çıkan “uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemler⁴” de mevcuttur. Barışçıl çözüm yolları olarak ifade edilebilecek olan bu yöntemlerin kullanılmasında idarenin kendiliğinden hareket etmesi söz konusu olabileceği gibi, bunlar kişilerin başvurusu ile de gerçekleşebilmektedir. Bu yöntemlere başvurmak mahkemelerin iş yükünün azaltılmış olması, devletin vergiyi zaman kaybetmeden tahsil etmiş olması ve anlaşmazlığın kısa sürede çözüme kavuşturulmuş olması sebebiyle hem idare hem de vergi yükümlüleri açısından olumlu sonuçlar doğurabilmektedir.

Uyuşmazlık, kavram olarak, iki hukuk süjesi arasında, bir hakkın, borcun, ödevin, bir hukuki durumun varlığı ve kime ait olduğu konusunda çıkan anlaşmazlıktır⁵. Uyuşmazlıklar, kişiler, kurum ve kuruluşlar, idari makamlar veya devletler arasında çıkabilmektedir. Vergi hukuku kapsamındaki uyuşmazlıklar, alacaklı devleti temsil eden idare ile borçlu mükellef, vergi sorumlusu veya cezaya muhatap olanlar arasındaki vergilendirme ile ilgili işlemler sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Bunlar kanunun maddesinin uygulanmasından kaynaklanan vergilendirmenin özüne ve maddi olaylara ilişkin hukuki nitelikteki uyuşmazlıklar olabileceği gibi, ödenecek verginin belirlenmesi esnasında yapılan vergilendirme ya da hesap hataları sebebiyle de çıkabilmektedir. Diğer bir anlatımla uyuşmazlıklar, vergilendirme işleminin ilk aşamasını oluşturan vergiyi doğuran olayın tespitinden son aşaması olan verginin tahsiline kadar ortaya çıkabilmektedir.

3 “Bir idari işlem olan vergi ihbarnamesinden doğan uyuşmazlığın vergi mahkemesinde dava konusu edilmesi durumunda mahkemece, bu uyuşmazlığı doğuran işlemin hukuka uygunluğu araştırılır ve karar verilir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendi gereğince, ihbarnamenin hukuka uygunluğu yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden yapılır. Bu hüküm karşısında, vergi mahkemelerince; tarhiyata konu olan işlemin hukuki denetiminde, olayımızı ilgilendiren sebep unsurunun mevcut olup olmadığı ve mevcut ise nitelendirilmesinin yerinde bulunup bulunmadığını araştırmak ve tespit etmek suretiyle karar verilmesi gerekir. Bu sebebin dışında tarhiyatın sebebini değiştirme veya bu sebebin yerine diğer bir sebebi ikame etme, yargı yolu ile yapılan hukuki denetimde mümkün değildir: Dan. 9. D. E. 1989/1678, K.1989/1756, T. 29.05.1989, DD, 1990, sy. 76-77, s. 655. (Kaya, Cemil (2014), İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetim, 2. Baskı, İstanbul, XII Levha, s.213.)

4 Öncel, Mualla& Kumrulu, Ahmet& Çağan, Nami (2014), Vergi Hukuku, 23. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, s.170.

5 Candan, Turgut, Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü(Vergi Uyuşmazlıkları, İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri), <www.muhasabe.net> s.e.t. 27.10.2015

Türk hukukunda barışçıl çözüm yolları deyince VUK 116 ilâ 126. maddeler arasında düzenlenen hata düzeltme, VUK 371. maddesindeki pişmanlık ve ıslah, VUK 376. maddesinde düzenlenen cezalarda indirim, VUK 124. maddesinde düzenlenen şikayet ve üst makama başvuru ve son olarak da VUK ek 1 ilâ 12 maddelerde düzenlenen uzlaşma müesseseleri karşımıza çıkmaktadır.

Her bir müessesenin birtakım şartları olmakla birlikte, mükellef ile idare arasında sorunların uzamaması, daha kısa sürede çözümlenmesi amacıyla düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle belirtmek gerekir ki bu başvuru yolları yargı yoluna başvurmak için tüketilmesi gereken bir yol değildir. Bu durum Danıştay'ın 13.05.2010 tarihli kararında⁶ da açıkça belirtilmektedir.

Fransız sisteminde yer alan barışçıl çözüm yolları ise diyalog (L'interlocution), arabuluculuk (La conciliation), aracılık (La médiation), hata düzeltme (La rectification d'une erreur matériel), indirim talebi (La demande de remise gracieuse ou de modération) ve uzlaşma (La transaction) olarak altı başlıkta incelenmektedir. Bu yöntemlerin nasıl sınıflandırılacağı konusunda ne kanun koyucu ne de idare bir belirleme yapmıştır. Ancak literatürde bu yöntemler farklı şekillerde sınıflandırılabilir⁷. Bu sınıflandırmaların nedenleri ve tam karşılığı Türk hukukunda bulunmamakla birlikte, bu çalışmamızda Lambert'in yapmış olduğu ayrımı esas alarak ilk olarak üst makama başvuru

6 Danıştay 4. Dairesi. E.2009/4880, K.2010/2712, T.13.05.2010. <www.hukukturk.com> “ilgili dosyada davacının 1998 ila 2002 yılları arasında ödediği fon payının iadesi istemiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 3.Vergi Mahkemesi 1.4.2009 günlü ve E:2009/199, K:2009/1262 sayılı kararıyla; davacının 1999 ila 2002 yıllarına ait fon payının iadesi istemiyle vergi dairesine yaptığı başvurunun reddedilmesi üzerine bakılan davanın açıldığı, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talebinin reddi üzerine şikayet yoluna başvurulması gerektiği, başvuru sonucunda Maliye Bakanlığınca tesis edilecek olumsuz işlemin dava konusu edilmesi gerektiği, bu haliyle idari merci tecavüzü nedeniyle davanın incelenme olanağı bulunmadığı gerekçeyle 2577 sayılı Kanununun 15/1 (e) maddesi uyarınca dava dilekçesi ve eklerinin Maliye Bakanlığına tevdiine karar vermiştir.” Bu kararın bozulması amacıyla Danıştay'a başvuran davacının talebini kabul eden Danıştay, ‘anılan başvuru, VUK 122. maddesi kapsamında bir “düzeltme” başvurusu olup, yukarıda yapılan açıklamalara göre, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu olan bir işlem niteliğinde bulunduğundan, bu işleme karşı açılan davanın tekemmül ettirilerek esastan incelenmesi gerekmektedir.’ Kararını vermiştir.

7 Collet, Martin& Collin, Pierre (2014), Procédures Fiscales-Contrôle,Contentieux et Recouvrement de l'impôt” isimli eserlerinde bu başvuru yollarını eşitlik ilkesine dayalı kararlar ve uyuşmazlıktan korunmaya yönelik başvurular şeklinde iki ayrı başlıkta incelemişlerdir. Eşitlik (adalet) ilkesinden hareketle yapmış oldukları ayrımı indirim talebi ve hata düzeltmeyi incelemişler; uzlaşma, arabulucuya ve aracıya başvuruyu ise uyuşmazlıklardan korunma yöntemleri kapsamında incelemişlerdir. Lambert, Thierry (2013), “Procédures Fiscales” adlı eserinde ise barışçıl çözüm yollarını hiyerarşik başvuru(üst makama başvuru) ve yargısal olmayan nitelikteki çözüm yolları şeklinde iki ana başlık çerçevesinde incelemiştir. Diyalog, arabulucu ve aracıya başvuru hiyerarşik başvuru kapsamında; hata düzeltme, indirim ve uzlaşma ise yargısal olmayan çözüm yolları kapsamında incelenmiştir.

şeklindeki başvuru yolları ele alındıktan sonra ikinci olarak yargısal olmayan başvuru yolları incelenecektir.

I. ÜST MAKAMA BAŞVURU YOLLARI (HİYERARŞİK BAŞVURU - LES RECOURS HIÉRARCHIQUES)

Fransız vergi sisteminde 2005 yılında yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi (La charte du contribuable) “verginin tahsilinin kolaylaştırılması ve hem idarenin hem de mükelleflerin sorumlulukları ve hakları hakkında bilgiler içeren bir bildirge niteliğindedir⁸.” Bunun yanında özellikle vergi denetimine tabi mükelleflerin haklarının ve korunmalarının sağlanması için düzenlenmiş olan Denetime Tabi Tutulmuş Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi (La charte des droits et obligations du contribuable vérifié) de vardır. Bu bildirgede olayın niteliğine göre mükellefler Danışmana (görüşmeciyeye-interlocuteur)⁹ başvurulabilir ya da daha sonra uzlaştırıcı veyahut da arabulucuya başvurulabilir. Bu müesseseleri açıkça düzenlemiş olması vesilesiyle, söz konusu bu bildirge mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkların ilk aşamada çözümünde çok önemli yer arz etmektedir.

Bu başvurular vergi incelemesi sırasında olabileceği gibi vergi incelemesinin bitiminden sonra da olabilmektedir¹⁰.

A. DİYALOG (L'INTERLOCUTION)

Denetime Tabi Tutulmuş Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesinde düzenlenmiş olan, ilçedeki Danışmana (l'interlocuteur departemental¹¹) başvuru mekanizması usul konusunda mükelleflere tanınan önemli bir garanti niteliğindedir¹².

8 Karataş Durmuş, Neslihan (2015), Türk Ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması, 30. Maliye Sempozyumu, Antalya, Yayınlanmamış tebliğ.

9 “Interlocuteur” kelimesi görüşmeci ya da danışman olarak Türkçeye çevirebilir. Ancak çalışmamızda “Danışman” şeklinde kullanılacak olup dikkat çekmesi için de ‘D’ harfi büyük yazılacaktır.

10 Lambert, Thierry (2013), Procédures Fiscales, Paris, Montchrestien – Lextenso Editions, s. 489.

11 Çalışmamızda Danışman olarak çevirmiş olduğumuz “l'interlocuteur” müessesesi ilçe ya da bölge bazında yetkili olabilmektedirler ve ilgili vergi idaresinin yetkilileridirler.

12 Colin, Frédérique (2008), De La Valeur Juridique De La Charte Des Droits et Obligations Du Contribuable Vérifié, Les Cahiers du CRA, n° 14, s. 17.

Bildirge mükelleflere iki ayrı şekilde üst makama başvuru imkânı tanımaktadır. Birincisi, başmüfettişe başvuru diğeri de bölgesel vergi idaresi yetkililerine (Danışman- l'interlocuteur) başvurudur ki bunlar vergi incelemesi sırasında karşılaşılan sorunlar ile vergi inceleme elemanı ile mükellef arasında vergilendirme işlemleri ile ilgili düzeltmeler hakkında çıkan uyuşmazlıklar konusunda olabilir¹³. Bildirgede tanınan bu hak sadece vergi incelemesine (La vérification de comptabilité) ve kişisel vergi denetimine (L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle- ESFP) tabi olan mükelleflere tanınmıştır. Ancak şunu belirtmek gerekir ki, “bu tür bir başvuru ancak idare ile arasında bir çekişme olan mükelleflere tanınmış bir haktır¹⁴.”

Bu kapsamda, mükellef vergi incelemesinden sonra hakkında hazırlanan ek vergi tarhiyatına ilişkin işlemle ilgili ilçe ya da bölge vergi idaresi yetkililerine¹⁵ başvurabilmektedirler. “Vergi denetimi yapılacağına dair ihbarnamede vergi idaresi yetkilisinin (Danışmanın) ismi ve adresi yazılmalıdır.¹⁶” Danışman olarak nitelendirilen kişi vergi denetimini gerçekleştiren memurun üst amiri niteliğinde olan kişidir.

Mükellef vergi incelemesini yapan memurun üst amirinin cevabını beklemeden bölgesel Danışmana başvurursa ve bölgesel Danışman henüz cevap vermeden önce üst amir yapılan ek vergi tarhiyatından vazgeçerse (iptal ederse) bu durumda bölgesel Danışmana yapılan başvuru otomatik olarak iptal edilmiş olmaktadır.

Danışmana başvuru, yargı yoluna başvurmadan önceki barışçıl çözüm yollarından birisi olup bu sayede mükellefin kendisi hakkında hazırlanan vergi inceleme raporuna karşı argümanlarını ortaya koymasına imkan tanımaktadır. Mükelleflere getirilen koruma mekanizması niteliği taşımaktadır ve bu uygulama Türk vergi sistemindeki üst makama başvuruya benzemektedir.

Başvurunun şekli ile ilgili açık bir düzenleme mevcut değildir. Uygulamada genellikle yazılı başvuru yapılıyor olsa da “başvurunun yazılı yapılmış olmamasından dolayı Danışmana bir itirazda bulunulamaz diye Bildirgede başvuruya ilgili bir hüküm mevcut değildir¹⁷.” Diğer bir deyişle, sözlü başvuru

13 CAA Paris, 3 décembre 2007, 05PA02418.

14 CE, 23 octobre 2002, n° 204052.

15 L'interlocuteur départemental ou régional.

16 Ayrault, Ludovic (2004) Le Contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, Paris, l'Harmattan, s.27.

17 Casimir, Jean-Pierre & Chadefaux, Martial (1997), Le Recours à l'interlocuteur départemental ou l'art d'inciter le contribuable novice à devenir un expert en procédure fiscale, R.F.C. 291, juillet- août, s. 31.

yapmak da mümkündür. Bu durum Conseil d'Etat (CE- Danıştay)¹⁸ ve Nancy İstinaf Mahkemesi (Cour Administrative d'Appel¹⁹ (CAA) de Nancy)'nin vermiş oldukları kararlarında da açıkça belirtmiştir²⁰.

Mükellefin Danışmana başvurması için bir süre belirtilmemekle birlikte "mükellefin bölgesel Danışman ile görüşmesinin tahsil işleminden önce olması gerekir"²¹. Conseil d'Etat (Danıştay)²² ve Lyon İstinaf Mahkemesi (CAA de Lyon)²³ de bu yönde vermiş oldukları kararlar ile bu durumu onaylamışlardır. Böyle yapılmasındaki maksat da "doğru olmayan şekilde yapılmış olan bir vergilendirme işlemine dayanılarak tahsilat yapılması halinde sonradan yapılacak olan üst makama başvuruların mükellefleri tatmin edici nitelikte olmayacağından dolaydır"²⁴. Her ne kadar, süre tahsilat işlemine kadar devam etse de mükelleflere tavsiye edilen, vergi inceleme elemanlarının haklarında hesapladıkları ek vergi tarhiyatı ve varsa cezalara karşı zaman kaybetmeden başvurmalarıdır.

"Danışman ile yapılan görüşme esnasında, mükellef haklarına ve vergi incelemesindeki usul kurallarının uygulanıp uygulanmadığına bakılır."²⁵ Görüşmeler devam ederken, herhangi bir sebeple Danışmanın değişmesi durumunda idarenin bu durumdan mükellefi bilgilendirme zorunluluğu yoktur. Bununla birlikte, "Danışman görüşmeler esnasında yanında başka bir vergi idaresi personelini bulundurabilir ve bu durum Denetime Tabi Tutulmuş Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi ile tanınan koruma mekanizmasının ihlali niteliğinde değildir. Çünkü bu Bildirgede Danışmanın tek katılacağına dair herhangi bir düzenleme mevcut değildir"²⁶.

Danışman, görüşme neticesinde mükellef hakkında belirlenmiş olan ek vergi ya da cezada herhangi bir ağırlaştırma yapamaz.

İlçedeki müfettişe ya da başmüfettişe başvuru hakkını saklı tutmak kaydıyla ve bir anlaşmazlık mevcut ise, mükellef anlaşmazlık kapsamında, tahsil aşamasına kadar Danışman ile bir kez daha görüşme talebinde bulunabilir²⁷. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, bu yola başvuru zorunlu değildir.

18 Fransız Danıştayı.

19 İstinaf Mahkemesi.

20 CE, 3 décembre 2003, n°239514; CAA Nancy, 26 décembre 1996, n° 95-1131

21 Colin, s.18

22 CE 30 juin 2010, n°310294.

23 CAA Lyon 7 juin 2000, no: 96-1141.

24 Lambert, Procédures Fiscales, s. 492.

25 Lambert, Procédures Fiscales, s. 494.

26 CE, 14 avril 2008, n° 30116.

27 Lambert, Procédures Fiscales, s. 493.

B. ARABULUCULUK (LA CONCILIATION)

Verginin hesaplanması, ödenmesine ilişkin olarak ya da vergi denetiminden sonra hazırlanan raporlarla ilgili problemler için öncelikle yetkili vergi idaresine²⁸ başvurmak gerekir. Yapılmış olan bu ilk talebin tatmin edici nitelikte çözüme kavuşturulmadığını düşünen mükellef arabulucuya başvurabilir.

Reddedilen ya da kısmi olarak kabul edilen şikâyetler, uzlaşma ile cezalarda indirim taleplerinin reddi, ödeme için zaman talebinin reddine ilişkin kararlar arabuluculuk başvurusuna konu olabilir.

Arabuluculuk uygulaması mükellefler ile diyalogun geliştirilerek yargısal prosedürün ve idare ile uyumsuzlukların önceden engellenmesini hedeflenmektedir. Buradaki amaç uyumsuzluklara araştırarak çözüm bulmaktır ki bu da kesin bir cevap vermeye imkân tanımaktadır²⁹.

Bölgesel vergi arabulucuları, mükelleflerin karşılaştığı vergisel problemler ile vergilendirme işlemini gerçekleştiren vergi idaresinin yetkiyle ilgili problemleri incelerler. Bunlar verginin matrahı ya da tahsili olabileceği gibi, yoklama ile de ilgili olabilmektedir.

“Mükellef kendisi hakkında verilen olumsuz bir kararla alakalı olarak almış olduğu tebligattan itibaren arabulucuya başvurabilir. Mükelleflerin arabulucuyu seçmesi için hiçbir süre ve hiçbir tarih öngörülmemiştir³⁰.” Bu konuda dikkat edilmesi gereken husus, mükelleflerin arabulucuya başvurması verginin tahsilini durdurmadığı gibi, yargı yoluna başvuru süresini de kesmemektedir. Bundan dolayı mükelleflerin, herhangi bir şekilde tatmin olunmayan bir cevap alınması halinde yargı yoluna başvurma hakkını kaybetmemesi için, yargı yoluna başvuru süresi içerisinde arabulucuya başvurmasında fayda vardır.

Arabulucu, eğer yapılması gerekiyorsa, idarenin almış olduğu kararı değiştirebilir. Böylece mükelleflerin karşılaştıkları problemler kısa zamanda çözüme kavuşturulmuş olmaktadır.

Yoklama ve mahalli vergiler ile ilgili işlemler arabuluculuk müessesesinin konusu olabilirler. Bununla birlikte aşağıda belirtilen alanlarla ilgili uyumsuzluklar arabulucunun yetki alanı dışında kalmaktadır.

- Vergi incelemesi ya da gerçek kişilerin vergi denetimi ile ilgili prosedürler

28 Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi yetkili vergi dairesidir.

29 Lambert, Procédures Fiscales, s. 495.

30 Lambert, Procédures Fiscales, s. 496.

– Tapu sicilinin aleniliğinden kaynaklanan sorunlar (özellikle ipoteğin muhafazası ile ilgili)³¹

– Cumhurbaşkanına, Başbakanına, Bakanına, Kamu Muhasebesi ve Vergiler Genel Müdürlüğü genel müdürlerine, kamu arabulucusuna, milletvekillerine ve yerel yönetime seçilmiş kişilere yapılmış bir başvuru

Arabuluculuk başvurusu Bölgesel Vergi Arabulucusunun adına gönderilmiş dilekçe veya e-mail ile yapılabilmektedir. Arabulucu 30 gün içinde ya sonuç kararlarını ya da taleplerin incelemede olduğunu talep sahibine bildirmektedir.

“Arabulucunun vermiş olduğu karar idari işlem yerine geçer ve bu işlem uyuşmazlığı kesin olarak sona erdirir. İlk başvurudan sonra arabulucunun verdiği kararların azımsanmayacak derecede bir oranı vergi mahkemesinin kararlarına paralellik arz eder. 2009 yılında arabulucuların 30 günden az bir süre içerisinde vermiş oldukları cevapların %38’i kısmen ya da tamamen mükellef lehine gerçekleşmiştir. 2012 yılında, bir önceki yıla rağmen çok küçük bir düşüş olmasına rağmen, 76000 başvuru gerçekleşmiş olmakla arabuluculuk müessesesi kayda değer bir başarı elde etmiştir³².”

“Arabulucunun vermiş olduğu kararlar iki sonuç yaratır: uyuşmazlık niteliği taşıyor ise yargısal başvurunun, affedilebilecek (la nature gracieuses) nitelik taşıyorsa yetki aşımıyla ilgili başvurunun konusu olur³³.” Mükellef eğer arabulucunun vermiş olduğu karardan memnun değilse Bütçe ve Ekonomi Bakanlığı Arabulucusuna başvurması mümkündür.

C. ARACILIK (LA MÉDIATION)

Maliye ve Ekonomi Bakanlığı bünyesinde aracılık müessesesi 26 Nisan 2002 tarih ve 2002-612 numaralı Kararname ile işlerlik kazanmış bir yöntemdir. “Aracıya başvuru vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif yollardan biridir ve arabulucu ve bölgesel Danışmana yapılan başvurunun başarısızlıkla sonuçlanmasından sonra yapılabilir³⁴.”

31 Tapu sicilinin aleniliği şeklinde çevirdiğimiz “La publicité foncière” Fransız hukukunda gayrimenkul üzerindeki mülkiyet hakkı ve bununla ilgili bir takım formaliteler hakkında üçüncü kişilerin bilgi sahibi olması durumudur. Bunlar tapu sicilinin aleniliği servisi tarafından gerçekleştirilir. Tapu sicilinde gerçekleştirilen işlemlerle alakalı olarak (satış, devir, bağış, vs.) yapılan işlemin niteliğine göre vergi ya da harç ödemeleri de söz konusudur.

32 Collet, Martin& Collin, Pierre (2014), Procédures Fiscales-Contrôle, Contentieux et Recouvrement de l’impôt”, 2ème édition, Paris, PUF, s.218-219

33 Lambert, Procédures Fiscales, s. 496.

34 Lambert, Procédures Fiscales, s.497.

Aracıya başvuruda herhangi bir formalite olmadığı gibi avukat tutmak da gerekmemektedir. Bundan dolayı başvuruların büyük bir bölümü mükellefler tarafından şahsen yapılmakla birlikte, yaklaşık %10'luk bir kısmı üçüncü kişiler (avukat, noter, vs.) aracılığıyla yapılmaktadır³⁵. Ancak başvuru ya internet üzerinden doldurulacak bir form³⁶ veya dilekçe ile yapılmalıdır. Uygulamada başvuruların büyük bir kısmı internet üzerinden yapılmaktadır. Başvuru yapmak ücretsizdir. Başvurularda gizlilik kuralına uyulur.

Aracının vergi denetimini yapan kişiler üzerinde herhangi bir hiyerarşik yetkisi bulunmamaktadır. Aracı devam etmekte olan vergi denetimine hiçbir şekilde müdahale edemez. Vergi denetimi ile ilgili bir uyuşmazlık ya da problem olması halinde mükellef ya denetim elemanının üst amirine ya bölgesel Danışmana ve yahut da, bunlardan sonra isterse, arabulucuya başvurabilir.

Aracıya başvuru diğer başvuru yollarına ilişkin süreler üzerinde hiçbir etki yapmamaktadır.

Mükellefler bakanlık hizmetlerinin fonksiyonu ile alakalı konularda şahsi olarak başvuruda bulunabilirler³⁷. Diğer bir deyişle, aracı mükellef ile bir vergi dairesi arasındaki uyuşmazlıklarla alakalı başvuruları kabul eder. Ancak başvurunun kabul edilebilmesi için, mükellefin yetkili vergi dairesine uyuşmazlık çözümü ile ilgili başvurmuş ve bu talebinin kısmen ya da tamamen reddedilmiş olması gerekmektedir³⁸.

Aşağıdaki konularda aracıya başvurmak mümkündür:

- İdareye yapılan herhangi bir başvurunun reddedilmiş olması halinde,
- Devam eden idari uyuşmazlık usulleri kapsamında, mesela, ilk olarak yapılması gereken başvurunun hukuki sorun olması sebebiyle reddedilmesi halinde,
- Kesin karar verilmemiş olmak şartıyla yargı önünde olan bir uyuşmazlık olması halinde,
- Vergi ve gümrük konularıyla alakalı olarak çıkan uyuşmazlıklarda idarenin uzlaşma (la transaction) yapmasını talep halinde
- Barışçıl yollarla sorunu çözmek için, mesela ödeme süresi talep etmek, indirim talebinde bulunmak, vs. gibi hallerde

35 2013 yılında toplam 279 adet başvuru 3. kişiler vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir.

36 Maliye ve Ekonomi Bakanlığı Arabuluculuğu ile ilgili başvuru ve detaylı bilgi bakanlık internet sitesinden alınabilmektedir.

37 2002-612 nolu Kararnamenin 1. maddesi.

38 2002-612 nolu Kararnamenin 3. maddesi.

Aracının vermiş olduğu kararlar taraflara tebliğ edilir. Ancak bu kararlar hiçbir şekilde idareyi bağlamamaktadır. Tavsiye niteliğindedirler. Aracı, mükellefe vergilendirme işlemleri ile alakalı komisyonlara başvurması tavsiyesinde bulunabileceği gibi idareye de uzlaşma yapması tavsiyesinde bulunabilir. Eğer aracının vermiş olduğu kararlar taraflar tarafından kabul edilirse idare bunun gereğini yerine getirir.

Ekonomi ve Maliye Bakanlığı Aracılığının (Bercy Aracısı)³⁹ 2014 yılı için hazırlamış olduğu raporuna göre 2014 yılında aracılıkla ilgili 4906 adet başvuru gerçekleşmiştir. 2013 yılına göre %16 (4225 adet başvuru) ve 2010 yılına göre %48 (3308 adet başvuru) gibi bir artış olmuştur. 2010 ile 2014 yılları arasında yapılan başvuruların %60 dan fazlası⁴⁰ kısmen ya da tamamen başvuranların lehine sonuçlanmıştır. Bercy Aracılarının 2/3'ü iki aydan daha kısa bir süre içerisinde bu başvuruları sonuçlandırmışlardır.

13 yıldır devam etmekte olan bu uygulamada yaklaşık 41000 adet dosya incelenmiştir. Bu süreçte incelenen başvuruların konusu olan uyuşmazlık miktarları da en az 27 Euro en fazla da 8.831.360euro'dur.

2002 ile 2008 yılları arasında yaklaşık 2000 ile 3000 adet başvuru gerçekleşmiş olup bu sayı 2008'e kadar durağan şekilde devam etmiştir. 2009'dan sonra hızlı bir şekilde başvurularda artış yaşanmıştır. Yapılan başvuruların bir kısmı araçlar tarafından kabul edilmekle birlikte yaklaşık %58 lik bir kısmı, ya henüz yetkili idareye ilk başvurular yapılmadan gelindiği için ya da yetkili idareye yapılacak ilk başvurular halinde sorun daha kısa zamanda çözülebilecek nitelikte olduğu için, yönlendirilmektedir.

Aracıya Yapılan Başvuruların dağılımı: Kabul edilen ve yönlendirilen⁴¹

	Toplam	Kabul edilen	Yönlendirilen
2010	3308	1893	1397
2011	3410	1974	1389
2012	4049	2053	1996
2013	4225	1865	2197
2014	4906	1956	2836

39 Bakanlık arabulucusu pratik hayatta ve uygulamada kolaylık olması amacıyla da "Bercy Arabulucusu" şeklinde adlandırılmaktadır. (Bercy, Maliye ve Ekonomi Bakanlığının bulunduğu semt olup pratik hayatta Bakanlıktan bahsedilirken "Bercy" diye ifade edilmektedir).

40 2010 yılında %72, 2011 yılında %66, 2012 yılında %60, 2013 yılında %63 ve 2014 yılında %62.

41 Ekonomi ve Maliye Bakanlığı Aracılığının 2014 yılı için hazırlamış olduğu rapordan alınmıştır.

Bu bilgiler ışığında aracıya başvuru müessesesinin uyuşmazlık çözümlerinde mükellefler tarafından tercih edilmesinin gittikçe arttığı ve etkin olarak kullanıldığı ortaya çıkmaktadır. Uyuşmazlıkların kısa zamanda çözüme kavuşturuluyor olması da bu uygulamaya olan talebi arttırmaktadır. Bununla birlikte bu yolu seçen mükelleflerin yarından fazlasının da lehine sonuçlanıyor olması, “*idarenin her zaman haklıyım*” anlayışında olmadığını da göstergesi olmaktadır.

II. YARGISAL NİTELİKTE OLMAYAN ÇÖZÜM YOLLARI (LE CONTENTIEUX NON JURIDICTIONNEL)

Yargısal nitelikte olmayan uyuşmazlık çözümlerinde özellikle dikkat edilmesi gereken bir takım hususlar bulunmaktadır. Mükellefin Fransız Vergi Usul Kanununun L247. maddesi (l'article L247 du LPF⁴²) kapsamında vergi cezası, ek vergi tarhiyatı veya gecikme faizinden dolayı bir indirim ya da uzlaşma talep etmesi ve yahut da Fransız Vergi Usul Kanununun R211-1. maddesi (R211-1 du LPF) kapsamında hata düzeltme talebinde bulunulması halinde idare öncelikle vergilendirme işleminin kesinleşip kesinleşmediğine bakar⁴³. Talepleri almaya yetkili olan idari makam bunun incelemesini yapmaktadır.

Vergilerin ve cezaların kesinleşmesinden maksat, idari çözüm yollarına ya da yargı yoluna başvuru sürelerinin geçirilmiş olması ya da yargı yoluna başvurulması halinde mahkeme kararının kesin karar haline gelmesidir⁴⁴. Bu durumda mükellefin idareye başvurması mümkün olmadığı gibi herhangi bir yargı merciine de başvuramamaktadır.

Buna karşılık vergiler ve cezaların kesinleşmemiş olması, barışçıl çözüm yollarına başvurduğu tarihte yargı yoluna başvuru süreleri geçmemiş olmasını ya da yargı yoluna başvurulmuş ancak adli ya da idari mahkemelerce henüz kesin nitelikte bir karar verilmemiş olmasını ifade eder.

Vergilendirme işleminin kesinlik kazanıp kazanmamasına göre de idari çözüm yollarına başvurular değişebilmektedir. Kesinleşmiş bir vergilendirme işlemi durumunda mükelleflerin indirim talebinde bulunmaları mümkün iken; kesinleşmemiş olan vergilendirme işlemlerinde uzlaşma taleplerinde bulunmaları mümkündür.

42 Çalışmamızda bundan sonra Fransız Vergi Usul Kanunundan bahsederken (Livres des Procédures Fiscales) 'LPF' kısaltması kullanılacaktır.

43 Daha fazla bilgi için BOI-CTX-GCX-10-20 n° 20 et suivant, 12 septembre 2012.

44 Lambert, Thierry (1998), Contrôle Fiscal, droit et pratique, Paris PUF, s.214.

Uzlaşma talebinde bulunmuş olan bir mükellef hakkında eğer ceza ya da ek vergi tarhiyatı işlemi kesinleşmiş ise bu talebin uzlaşma olarak değil indirim talebi gibi değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunun tersi de yine geçerli olup, indirim talebinde bulunulduğu esnada ceza ya da ek vergi tarhiyatı henüz kesinleşmemiş ise bu durumda talep uzlaşma olarak nitelendirilmek zorundadır.

Bununla birlikte mükellefler tarafından yapılacak indirim ya da uzlaşma başvurularının vergi idaresinin yetkisi çerçevesinde olması gerekir. Ceza mahkemeleri tarafından verilmiş olan adli para cezalarında yapılması istenilen indirim ile alakalı olarak vergi idaresine uzlaşma ya da indirim talebinde bulunulamaz. Diğer bir anlatımla adli cezalar indirim ya da uzlaşma konusu olamamaktadırlar.

Çalışmamızın bu bölümünde, ilk olarak hata düzeltmeden kısaca bahsedildikten sonra indirim ve uzlaşma müesseseleri detaylıca incelenecektir.

A. HATA DÜZELTME (LA RECTIFICATION D'UNE ERREUR MATÉRIEL)

R211-1 du LPF maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanarak, belirli şartların gerçekleşmesi halinde, idarenin vergilendirme işlemleri ile ilgili yapılan hataları düzeltmesi mümkündür. Düzeltme işlemi idare tarafından re'sen ya da mükellefin talebi üzerine yapılabilmektedir.

Kanunda öngörülen istisnai durumlar hariç olmak üzere⁴⁵, hata düzeltme müessesesi vergi idaresi için yapılması zorunlu bir uygulama değildir, isteğe bağlıdır.

Vergiyle alakalı her türlü işlemdeki düzeltme ya da mükellef aleyhine yapılan hatalı bir vergilendirme işlemi hata düzeltmenin konusunu oluşturmaktadır.

Mükellefler hatanın yapıldığı yılı takip eden dördüncü yılın sonuna kadar hata düzeltme talebinde bulunabilirler.

Her mükellef kendisi ile ilgili hata düzeltme talebinde bulunabilir. R211-1 du LPF'e göre zamanında başvuru yapmadığı için hata düzeltme talebi

45 Konut(oturma) vergisi ile Esnaf ve Sanatkarlar Odası giderleri için ödenen vergiler ile ilgili olarak idare hata düzeltme yapmak zorundadır. Bu durumlarda hata düzeltme zamanasını süresi 30 yıldır.

reddedilen mükellefler, kendisi ile benzer durumda olan mükellefleri örnek göstermiş olsalar dahi, haklarında verilen karar Avrupa İnsan Hakları Beyannamesinin 14. maddesine göre ayrımcılık yasağına aykırılık teşkil etmez⁴⁶.

İdarenin yapmış olduğu hata düzeltme talebinden memnun olmayan mükellefler bununla alakalı olarak henüz dava açma süreleri geçmemiş ise idare mahkemesine başvurabilirler. Ancak dava açma süreleri geçtikten sonra yapılan bir hata düzeltme işleminden memnuniyetsizlik halinde gidilebilecek herhangi bir çözüm yolu mevcut değildir⁴⁷.

Aşağıdaki alanlarda hata düzeltme yapılması mümkün değildir.

– Fazla ya da eksik vergilendirme durumunda ilgili servisin mahsup kurallarını uygulaması halinde hata düzeltme yapılamaz. İdarenin vergilendirmede bir eksiklik olduğunu tespit etmesi durumunda, daha önce mükellef aleyhine alınmış olan fazla vergi miktarı eksik olan vergilendirmeden daha çok ise mahsup yapılabilmektedir.

– Özel kurallara bağlanmış vergilendirme işlemlerinde (Katma Değer Vergisi, Tapu Kayıt Vergileri ve Yerel İdarelerin vergilendirme işlemleri) hata düzeltme yapılamaz.

– İdarenin görüş değiştirmesinden kaynaklanan vergilendirme durumlarında hata düzeltme yapılamaz.

– Zamanaşımı geçtikten sonra yapılan başvurularda hata düzeltme yapılamaz. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta zamanaşımının kesilmesi halidir. Herhangi bir sebeple mükellef tarafından veya yetki verdiği bir vekili tarafından yapılan bir hata düzeltme talebi zamanaşımını kesmektedir. Kesilme durumunda zamanaşımı süresi kesme sebebinden itibaren 4 yıl daha uzamaktadır.

İdarenin kendi inisiyatifi ile yapmış olduğu hata düzeltmelerde gecikme faizi uygulanmaz⁴⁸. Hata düzeltmenin idare tarafından yapılması halinde, bunun yapılmasını talep edecek memurlar konusunda da bir sınırlama mevcuttur. R 211-2, du LPF maddesinin 1. fıkrasına göre, R211-1 du LPF kapsamında hata düzelme talebi sadece vergi idaresi memurları ile tahsilden sorumlu Ha-

46 CE 3 février 2011 n° 322857.

47 Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, BOI-CTX-DRO-10, n°:80-90, 12 septembre 2012.

48 NAVIS FISCAL (2013), Contentieux Fiscales, Division VIII Dégrèvements ou Restitutions d'Office, no.690.

zine muhasebecileri tarafından yapılabilir. Bu talep ilgili vergi idaresinin müdürüne iletilir. Bu talepler sadece A kategorideki⁴⁹ memurlar tarafından değil B kategorisindeki memurlar tarafından da gerçekleştirilebilir. Ancak B kategorisindeki memurların verginin matrahının tespiti ve tahsili ile ilgili konularda yetkili olmaları gereklidir.

İlgili vergi dairesi müdürü ya da yetkilendireceği kişi önlerine gelen taleplerle alakalı kararlarını verirler. Yetkilendirilecek kişiler vergi dairesinin emrinde çalışan kişilerden biri olmalıdır. Bu karar mükellefe ve tahsille yetkili servise tebliğ edilir.

B. İNDİRİM TALEBİ (LA DEMANDE DE REMISE GRACIEUSE OU DE MODÉRATION)

Mükelleflerin haklarında yapılmış olan vergilendirme işlemi sonucunda hesaplanan ve kesinleşen vergi ve/veya cezanın tamamında indirim talep etmeleri mümkündür. Yapılan indirim talebi verginin veya cezanın tamamında ise “Remise” ya da bir kısmında ise “Modération” olarak adlandırılmaktadır.

İndirilmesi mümkün olan vergiler kapsamına gelir vergisi, yerel vergiler vs. gibi dolaysız vergiler girmektedir. Kayıt harcı niteliğindeki vergiler ile Servet Üzerinden Alınan Dayanışma Vergisi (l’impôt de solidarité sur la fortune⁵⁰) indirim konusu kapsamında değildir.

1. Talep Kim Tarafından Yapılmalıdır?

Kural olarak mükellefler⁵¹ indirim talebinde bulunulabilmektedir; ancak mükellefin yetki vermiş olduğu temsilcisi de mükellef adına böyle bir talepte

49 Kamu hizmetlerinin görülmesinde görevli memurlar A, B ve C kategorileri şeklinde hiyerarşik bir yapıya sahiptir. Bu yapıda kişilerin bitirmiş oldukları fakülte ya da yüksekokullar (mesela, A kategorisi için en az 3 bazı durumlarda da 4 yıllık yüksekokul/fakülte bitirmiş olmak gerekmektedir) ile girmiş oldukları sınavlar etkilidir. Bu sınavlar genel olarak belirli şartları taşıyan bütün Fransız vatandaşlarının girebileceği şekilde olabildiği gibi, devlet kurumları bünyesinde belirli bir süre çalışmış olan kişilerin girmiş oldukları sınavlar şeklinde de gerçekleşebilmektedir.

50 L’impôt de solidarité sur la fortune, vergilendirilecek mal varlığı toplamı 1,3 milyon Euro(1.1.2015 için) nun üzerinde olan gerçek kişiler tarafından ödenen bir vergidir. Artan oranlı vergilendirme geçerlidir ve bu vergiye ilişkin özel bir beyannamenin doldurulması gerekmektedir.

51 2013 yılında çıkartılan kararnameden önce idare kendi inisiyatifi kullanarak indirim yapma yetkisi vardı Ancak 30 Mayıs 2013 tarih ve 2013-443 numaralı kararname ile idarenin bu yetkisi kaldırıldı ve sadece talep üzerine yapılabilen bir müessese haline getirilmiştir. (Décret 2013-443 du 30 mai 2013)

bulunabilir. Bununla birlikte bazı kişiler herhangi bir vekâlet olmadan da bu talepte bulunabilmektedirler. Örneğin, avukatlar, ortak vergilendirme esasının olduğu durumlarda eşlerden her biri, mirasçılar, ortak mülkiyet halinde her bir mülkiyet hakkı sahibi gibi kişiler de talep edebilmektedirler.

L 247 du LPF maddesine göre mükellefler vergilerinin tamamında veya bir kısmında indirim yapılması veyahut cezalarda, dosya masraflarında (Genel Vergi Kanunları m.1912- l'article 1912 du CGI⁵²) ve gecikme faizlerinde⁵³ (L 209 du LPF) indirim yapılması talebiyle idareye başvurabilmektedirler. Ancak vergilendirme işlemine kaynaklık eden verginin *dolaysız vergi* olması ve aynı zamanda mükellefin söz konusu vergiyi ödeyemeyecek durumda olduğunu bildirmesi gerekmektedir. Böyle bir talebin yapılabilmesi için vergilendirme işleminin kesinleşmiş⁵⁴ olması gereklidir.

2. Talep Nasıl Yapılmalıdır? Süresi Nedir?

Bu başvurunun yapılması için basit bir dilekçe yeterlidir ancak talep bireysel olmalı ve talepte bulunan tarafından imzalanmalıdır. İndirim talebi yapıldığında mükellefin tanınması için gerekli olan (vergi dairesi numarası, vatandaşlık numarası, vs.) ve vergilendirme ile ilgili bütün bilgilerin verilmesi gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, mükellef neden indirim talep ettiğini bütün gerekçeleriyle anlatmalı ve buna yönelik her türlü belge ve bilgiyi vermelidir. Bu dilekçenin ekinde mükellef hakkında hazırlanmış olan ek vergi tarhiyatı ve varsa cezaya ilişkin ihbarnamenin bir fotokopisinin de bulunması gerekmektedir. (L'art. R247-1 du LPF)

Başvuru için herhangi bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. Dolayısıyla "daha önce tahsil edilen bir vergi veya cezanın miktarında bir azaltma ya da tamamen silme (ortadan kaldırma) söz konusu olsa dahi bunlar hakkında da indirim talebinde bulunulabilir⁵⁵."

3. Talep Nereye Yapılmalıdır?

Kural olarak indirim talebi, R247-4 du LPF maddesine göre ilçe kamu maliyesi⁵⁶ müdürü veya ulusal yetkili servisin müdürü ya da özel yetkili ser-

52 Çalışmamızda bundan sonra Genel Vergi Kanunlarından bahsedilirken (Code Général des Impôts) 'CGI' kısaltması kullanılacaktır.

53 Geç ödeme halinde l'art.1730 du CGI maddesine göre %10 oranında gecikme faizi uygulanır.

54 BOI-CTX-GCX-10 n° 10, 12 septembre 2012.

55 BOI-CTX-GCX-10 n° 80, 12 septembre 2012.

56 Türkiye'deki karşılığı ilçedeki vergi dairesi müdürüdür.

vis müdürlerine kendi yetki alanlarıyla ilgili yapılır. Bunun yanında bütçeden sorumlu olan bakana da başvuru yapılabilmektedir. Bu konuda uyumsuzluk konusu olan miktara göre bir yetki sınırlaması da mevcuttur. Bununla ilgili detaylı açıklamalar çalışmamızın devamında yer alan uzlaşma kısmında yapılacaktır çünkü indirim talebi ve uzlaşma talebi konusundaki usulüne ilişkin düzenlemeler aynıdır.

Ancak uygulamada başvurular, vergilendirme işlemini gerçekleştiren yerdeki yetkili vergi idaresine (kamu maliyesi merkezi) yapılmaktadır. Eğer verginin ödenmesi için bir süre talebi veya %10'luk gecikme zammında indirim talep edilecekse, verginin ödenmesi gereken yerdeki vergi dairesine başvuru yapılmalıdır. Bununla birlikte eğer vergilendirme işlemi Vergi Denetim Müdürlüğü (La Direction du Contrôle Fiscal-DIRCOFI) veya ulusal ya da özel yetkili bir müdürlük tarafından gerçekleştiriliyorsa bu durumda indirim talebi ilgili bu müdürlüklere yapılmalıdır.

Yetkili olmayan bir servise ya da Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü dışında bir yere yapılan başvurular kabul edilemez niteliktedir. Başvurunun yapıldığı servis, kendisine gelen bu talebi yetkili servise gönderir ve talepte bulunanları bilgilendirir.

4. Değerlendirme Nasıl Yapılır?

İdare önüne gelen talepleri incelerken sadece mükellefin mali açıdan ödeyemeyecek durumda olmasını değil diğer birtakım durumları da dikkate alır⁵⁷. Mesela:

- Gelirinin bir kısmını kaybetmesi ve ödeme süresinin uzatılması durumu (işsiz kalmış olması gibi bir durum),
- Eşinin ölmesi, ayrılması gibi istisnai bir takım özel durumlar veya hastalık sebebiyle yapmış olduğu masrafların fazlalığı,
- Mükellefin gelir durumu ile vergi borcu arasındaki orantısızlık durumu

Bununla birlikte, mükellefin mali durumu incelenirken de aynı çatı altında birlikte yaşayan kişilerin gelirleri ve ortak giderler de idare tarafından incelenmektedir.

Bunlar yanında dosya bir bütün olarak incelenmekte ve mükellefin normal zamanlardaki tavır ve davranışları (örneğin vergisel yükümlülüklerini zamanında usulüne uygun olarak yerine getirip getirmediği) da dikkate

57 Lambert, Procédures Fiscales, s.520.

alınmaktadır. Mükellef geçmişteki vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmiş ise yapmış olduğu indirim talebinin kabul edilmesinde bu durum önemli bir etkidir. Bu tür durumlarda idare vermiş olduğu gecikme faizinin tamamını indirebildiği gibi bir kısmını da indirebilmektedir. Bu tür taleplerde idare her olayın özelliğine göre bir inceleme ve değerlendirmede bulunmakta ve kararını vermektedir.

İdare mükellefin talebini reddederse bu kararını gerekçelendirmek zorunda değildir. İdare kendisine gelen taleplere 2 ay içerisinde cevap vermek durumundadır, ancak bu süre bazı karışık ve çetrefilli durumlarda 4 aya çıkabilmektedir. Bu süreler içerisinde cevap verilmemiş olması halinde talep reddedilmiş sayılmaktadır⁵⁸. Bu konuda Marsilya İstinaf Mahkemesi (CAA Marseille), talep edilen işlemin içeriğinin karışık ve çetrefilli olması halinde cevap verme süresinin 4 aya çıktığına ilişkin bilginin idare tarafından mükellefe bildirilmesi gerektiğine, aksi takdirde 4 aylık süre değil 2 aylık sürenin geçerli olacağına dair bir karar vermiştir⁵⁹.

İdarenin indirim talebini reddetmesi halinde, idari çözüm yolu olarak üst başvuru yoluna ya da yetki aşımı sebebiyle yargı yoluna başvurmak da mümkündür.

Fransız Vergi Usul Kanununun R247-7. maddesine (R347-7 du LPF) göre, indirim talebiyle alakalı olarak yetkili müdür tarafından alınan kararlara karşı Bakan'a başvurmak mümkündür. Bunun için hiçbir şekil şartı olmadığı gibi herhangi bir süre sınırlaması da mevcut değildir. Bakanın vermiş olduğu kararlara karşı da eğer yeni bir takım farklı durumlar oluşmuş ise yeniden Bakan'a başvurmak mümkündür.

Herhangi bir sebeple indirim talebinde bulunmak için yargı yoluna başvurmak mümkün değildir⁶⁰. İdare mahkemesi hâkimi böyle bir talebi direk olarak inceleyememektedir⁶¹. Ancak idarenin indirim talebi ile ilgili vermiş ol-

58 Fransız Hukuk siteminde idare ile vatandaş ilişkilerini düzenleyen ve idarenin cevap verme süresine ilişkin olarak 2013 yılı sonunda çıkarılan kanun ile büyük bir değişiklik yapılmıştır. 12 Kasım 2013 tarih ve 2013-1005 numaralı kanun ile idarenin 2 aylık süre içerisinde cevap vermemesi halinde başvurunun kabul edildiği anlamına geleceğine dair bir düzenleme getirmiştir. Ancak bu kabul edilmiş sayılma hali her türlü idari başvurular için geçerli değildir. Zaman zaman çıkarılan düzenleyici işlemlerle hangi işlemlerin bu kapsamda olduğu hangisinin de kapsam dışında olduğu açıkça belirtilmektedir.

59 CAA Marseille, 20 décembre 2007 n° 07-4438.

60 CE 15 juin 1987 n° 66149.

61 CE 24 mai 1982 n° 26929.

duğu karar hakkında, işlemin iptali ile ilgili olarak İdare Mahkemesinde dava açılabilir. Bu durumda hâkim verilen kararın hukuka uygunluğu üzerinde inceleme yapmaktadır. Verilen ret kararının konusunda, içeriğinde ya da yetkisinde hata veyahut de hukuka aykırılık söz konusu olursa işlem iptal edilir⁶².

C. UZLAŞMA (LA TRANSACTION)

Medeni hukuktan geçmiş (Fransız Medeni Kanunu'nun 2044 ve devamı maddeleri-Code Civil. Art.2044 et s.) olan bir kavram olan "la transaction", uyuşmazlığın her iki tarafının da belirli tavizler verdiği, uyuşmazlıkların barışçıl çözüm yollarından biridir⁶³. Türkçe karşılığı farklılık arz eden "la transaction" kelimesi medeni hukuk kapsamında sulh, ticaret hukuku kapsamında ticari işlem olarak nitelendirilirken, vergi hukuku kapsamında da vergi idaresi ile mükellefin karşılıklı olarak belirli konularda anlaşması- uzlaşması olarak çevrilebilir. Bu sebeple çalışmamızda "uzlaşma" olarak kullanılacaktır.

Fransız Vergi Usul Kanununun L.247. maddesinde (L.247 du LPF) düzenlenmektedir. Fransız vergi hukukunda önemli bir yere sahip olan uzlaşma müessesesi idare ile mükellef arasında doğmuş ya da doğması muhtemel uyuşmazlıklar için başvurulmuş bir çözüm yöntemidir. Bununla birlikte vergi idaresinin mükellefin aleyhine olacak şekilde başlatmış olduğu bir yasal süreç de uzlaşmaya konu olabilir.

Uzlaşma yazılı usulle yapılır. Alacaktan vazgeçme gibi tek taraflı bir kontrat niteliğinde olmayıp, idare ile mükellef arasında imzalanan karşılıklılık esasının hakim olduğu bir kontrat niteliğindedir. "Uzlaşma ile mükellef vergi cezalarında indirim talebi ile yargı yoluna başvurmadan feragat etmiş olur"⁶⁴.

1. Hangi Durumlarda Uzlaşma Gerçekleştirilir?

L 247, 3° du LPF'e göre mükellefin yapmış olduğu bazı fiiller sebebiyle vergi *para cezası*, *ek vergi tarhiyatı* ve *gecikme faizi* (l'article 1727-I du CGI) ödemesi gerekiyorsa ve bunlar henüz kesinleşmemiş ise uzlaşma yapmak mümkündür. Diğer bir anlatımla, her türlü dolaysız vergi, Katma değer vergisi ve harçlara ilişkin cezalar ve 1727-I du CGI maddesine göre ödenmesi gereken gecikme faizleri uzlaşmaya konu olabilir.

62 CE 1^{er} octobre 1993 n° 129921; CE 8 octobre 1993 n° 118827.

63 Collet & Collin, s. 212.

64 Lambert, Contôle Fiscal, s.215.

İdare tarafından uygulanan bir takım cezalarda uzlaşma yapmak mümkün değildir⁶⁵:

– Mükellefin düzenlemesi gereken belgelerin düzenlememesi veya istenilen belgelerin geç vermesi ve yahut da verilen belgelerde hata ya da eksikliklerin mevcut olmasından dolayı 1729 B du CGI maddesine göre ödenen para cezaları,

– Mükellefin görüşme taleplerini reddetmesinden dolayı 1734 du CGI maddesine göre ödenen para cezaları,

– Vergi kaçakçılığı ile ilgili servisin yapmış olduğu şikâyet gerekçesiyle verilen vergi cezaları

ile ilgili uzlaşma yapılamaz.

Uzlaşma ile idarenin hiçbir şekilde verginin aslı üzerinde değişiklik (bir indirim ya da azaltma) yapması mümkün değildir. Diğer bir anlatımla, vergi para cezaları, ek vergi tarhiyatı veya gecikme faizleri uzlaşmaya konu olabilmektedir. Bu durum zaten vergi incelemesine tabi tutulan gerçek ya da tüzel kişilere gönderilen ihbarnamelerde vergi idaresi tarafından belirtilir.

Fransız Vergi Usul Kanununun belirli maddelerindeki (L 251 ve R247-3 du LPF) şekil şartlarına uygun olarak uzlaşma yapılabilmektedir. Bir mükellefin hakkında verilen herhangi bir cezanın azaltılması veya ortadan kaldırılması hali uzlaşma olarak nitelendirilemez⁶⁶.

2. Uzlaşmanın Avantajları Nelerdir?

Mükellefler uzlaşma sayesinde haklarında verilmiş olan cezanın tamamından veya bir kısmından fazla bir prosedür olmadan kısa bir zamanda kurtulmuş olmaktadır⁶⁷. Buna karşılık idare de vergi ve cezasına ilişkin olan miktarları hızlı bir şekilde tahsil etme imkanı bulmuş olmaktadır. Bu miktar vergi denetimi sonunda mükellef hakkında belirlenmiş olan vergi ve cezardan daha düşük olmaktadır. Uzlaşma tutanağının imzalanması ile hiçbir şekilde yargı yoluna başvurulmayacağı da kabul edilmiş olmaktadır (l'article L251 du LPF).

Mükellef uzlaşma ile belirlenmiş olan ödeme zamanlarına (taksit süre ve tarihlerini) riayet etmek zorundadır. Aynı zamanda verginin aslını ve cezanın kalan kısmını da ödemek zorundadır. Mükellefler uzlaşma ile bir sonuca bağ-

65 BOI-CTX-GCX-10-20 n° 80, 12 septembre 2012.

66 CE, 26 mars 1980, n° 11988 et 12916.

67 CE, 10 août 2005, n° 269885.

lamış oldukları durumlarla alakalı olarak yargı yoluna başvuramamaktadırlar. İdare de uzlaşma yapmış olması halinde yargı yoluna başvurmaktan feragat etmiş olmaktadır. Diğer bir anlatımla, uzlaşma kesinleştikten sonra hiçbir şekilde yargı yoluna başvurulamamaktadır.

Conseil d'Etat (Danıştay), “vermiş olduğu 28 Eylül 1983 tarihli kararında uzlaşma, dolaylı ama kesin olarak, tarafları bağlayıcı olan bir kontrat niteliğindedir⁶⁸” demiştir. Bu olayda Danıştay uzlaşma gerçekleşikten sonra idarenin mükellefe yönelik herhangi bir cezai müeyyide uygulamasının mümkün olmadığı sonucuna varmıştır⁶⁹.

Mükellef hakkında yapılan bir vergi incelemesinde elde edilen ticari kazançtan dolayı ek vergi tarhiyatı ve ceza ile ilgili olarak uzlaşma yapılmış olması aynı mükellefle alakalı olarak başka bir vergi türünden dolayı vergi incelemesi yapılmasına engel değildir. Bu doğrultuda, Conseil d'Etat (Danıştay), “bir mükellef hakkında vergi kanunlarına muhalefetten dolayı bir maddeye göre ek vergi tarhiyatı ve gecikme faizi uygulanması başka bir kanun maddesi gereğince ceza uygulanmasına engel değildir⁷⁰” demiştir.

Uzlaşma kapsamı dışında yer alan hususların tahsilinin yapılmasına engel hiçbir durum bulunmamaktadır.

Uzlaşma sadece taraflar arasında bir hüküm ifade etmektedir. Üçüncü kişileri bağlamamaktadır. Bununla birlikte, müteselsil sorumlu olan kişilerden bir tanesinin yapmış olduğu uzlaşma sadece ilgili mükellef için hüküm ifade eder, idare diğer müteselsil borçlulara karşı bütün haklarını ileri sürebilmektedir.

Conseil d'Etat (Danıştay)⁷¹ kapsam ve içerik açısından benzer nitelikte olup da idare ile uzlaşan mükellefi emsal göstererek idarenin kendisi ile de uzlaşması talebinde bulunan mükellefin başvurusunun yerinde olmadığı kararını vermiştir. Mahkeme idarenin böyle bir talebe olumlu cevap vermeye zorunlu olmadığı sonucuna varmıştır.

68 CE, 28 septembre 1983, n°11.513.

69 İdare ceza miktarı 190000 franc olması gerekirken yanlışlıkla 190 franc olarak yazmış ve buna göre bir uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşma tutanağının imzalanmasından 6 ay sonra bu hatasını fark etmiş ve mükellefe ceza kesmek istemiştir. Ancak Conseil d'Etat bunun mümkün olmadığına karar vermiştir, çünkü uzlaşma hükümleri her iki taraf için de bağlayıcıdır.

70 CE 24 mars 2006 n° 257533.

71 CE, 10 février 2014, n°361424.

3. Uzlaşma Ne Zaman Yapılabilir?

Vergilendirme işlemi *kesinleşmeden önce* her aşamada mükellef uzlaşma talebinde bulunabilmektedir.

Mahkemenin karar vermesinden önce yapılmış olan bir uzlaşma talebi ile ilgili dosyayı idarenin hızlı bir şekilde görüşüp, duruşma tarihinden önce karara bağlaması gerekmektedir. Ancak pratikteki uygulamada, mükellefin istinaf aşamasında olan bir uyuşmazlıkla alakalı olarak uzlaşma başvuru yapması durumunda, bu başvuruyu inceleyecek olan memurlar, istinaf başvurusundan vazgeçtiğine dair bir dilekçe talep edebilmektedirler. Bu durum zorunlu ve hukuki bir durum olmamakla birlikte, uyuşmazlığın barışçıl yollara çözümlenmesi için iyi niyet göstergesi olarak kabul edilmektedir.

4. Uzlaşma Talebi Nasıl Gerçekleştirilir?

Kural olarak uzlaşma talebi, indirim talebindeki gibi, R247-4 du LPF maddesine göre ilçe maliye müdürü veya ulusal yetkili servisin müdürü ya da özel yetkili servis müdürlerine kendi yetki alanlarıyla ilgili yapılabilmektedir. Bunun yanında bütçeden sorumlu olan bakana da başvuru yapılabilmektedir. Ancak bu durumda başvuru yapılacak kişilerin belirlenmesinde de uyuşmazlık konusu miktara göre de bir sınırlama mevcuttur.

Uyuşmazlık konusu olan miktar 200.000€ 'yu geçmiyorsa ilçe kamu maliyesi müdürü veya ulusal yetkili servisin müdürü ya da özel yetkili servis müdürleri

Uyuşmazlık konusu olan miktar 200.000€ 'yu geçiyorsa da Kambiyo, Gümrük ve Vergi Uyuşmazlıkları Komitesi'nin (Le Comité du Contentieux Fiscal, Douanier et des Changes) görüşünü alarak Bütçe Bakanı karar verir. Komitenin kararı tavsiye niteliğindedir.

Birden fazla yıla ilişkin bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda yetkinin belirlenmesindeki uyuşmazlık limitleri her yıl için ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Ancak yıllardan herhangi birindeki limit 200.000€'yu geçerse bu durumda uyuşmazlık konusu dosyasının tamamı için Bütçe Bakanı yetkilidir⁷². Yetki sınırı ile ilgili yapılan bu açıklamalar yukarıda bahsedilmiş olan indirim müessesesi için de geçerlidir.

Her ne kadar uzlaşma kararlarını yetkili idare veriyor olsa da, Kambiyo, Gümrük ve Vergi Uyuşmazlıkları Komitesi (Le comité du contentieux fiscal,

72 CE, 8 juin 2011 n° 323176.

douanier et des changes), yargı yolu dışındaki her türlü uzlaşma taleplerine yönelik olarak hazırlanmakta olan uzlaşma tekliflerini inceleyebilmektedirler. İncelemiş oldukları dosyalar ile ilgili olarak yayımladıkları yıllık raporlarda hangi şartlarda uzlaşıldığını detaylıca belirtmektedirler. Uyuşmazlık konusu verginin türü, miktarı, ne kadarında uzlaşıldığı gibi bilgiler yer almaktadır.

Uzlaşma sadece mükellefin talebi ile değil idarenin teklifi ile de gerçekleştirilebilir ki uygulamada da bu duruma sık rastlanılmaktadır⁷³.

5. İdarenin ve Mükellefin Uyması Gerekli Usul Nasıldır?

Uzlaşma talebinin yazılı usulde olması esas olsa da uygulamada sözlü talepler üzerine idarenin uzlaşma teklifini hazırlaması da mümkündür⁷⁴.

Uzlaşma talebi basit bir dilekçe ile yapılabilir. Ancak bu dilekçe bireysel nitelikte olmalı yani kişiler kendileri ile ilgili bir talepte bulunmalı ve imzalanmalıdır. Ancak yetki verilmiş bir vekili de bu talebi gerçekleştirebilir. Bu durumda dilekçenin ekine vekâletnamenin⁷⁵ de eklenmesi gerekmektedir. Aynı zamanda talep dilekçesinde mükellefin kendini tanıtıcı bilgiler, hangi konuda uzlaşma talep edildiğine ilişkin bilgiler verilmeli ve vergi dairesinden gelen ihbarname de dilekçenin ekinde gönderilmelidir.

İdare, talep edilen uzlaşma ile ilgili teklifini hazırlar ve iadeli taahhütlü mektup ile mükellefe gönderir. Bu mektubun ekinde uzlaşmanın tüm şartlarının yer aldığı ayrı iki nüsha kontrat da gönderir. Bu kontratta uzlaşmaya varılan ceza miktarı, asıl ceza miktarı ve verginin aslı gibi bilgiler yer almak zorundadır. Mükellef kendisine gelen bu teklif ile alakalı olarak teklifin eline ulaştığı günden itibaren 30 gün içerisinde idareye cevap vermek durumundadır. (R247-3 du LPF)

Eğer mükellef idarenin kendisine sunduğu teklifi kabul ederse imzalı iki nüsha uzlaşma tutanağını ilgili vergi idaresine gönderir. Vergi idaresi de kendine ait kısmı imzalar ve bir nüshasını tekrar mükellefe gönderir. Uzlaşma tutanağının yanında bir de bu işlemi onayladığına dair mektup da gönderir.

İdare uzlaşmanın imzalanmasından sonra uzlaşmada varılan sonuçlarla ilgili bilgiyi vergi idaresinde tahsilden sorumlu olan memura bildirir.

73 Collet&Collin, s. 214.

74 Lambert, Procédures Fiscales, s.522.

75 Fransız hukuk isteminde vekâletnameler (La Procuration) için herhangi bir şekil şartı, noter onayı vs. gibi, yoktur. Vekil tayin eden kişilerin boş bir kâğıt üzerine hangi konuda kimi vekil tayin ettiklerini dair bilgiler içeren ifadeler yazmış olmaları yeterlidir.

Uzlaşmanın geçerlilik kazanmasında dikkat edilmesi gereken bir husus da tarafların gerçek iradeleri üzerinde uyum sağlamış olmalarıdır. Mükellef idarenin kendisine teklif ettiği uzlaşma metnini hiçbir şerh koymadan kabul ederse ilgili uzlaşma geçerlilik kazanmaktadır.

Yapılan uzlaşmanın kesinlik kazanması için L251 du LPF maddesine göre yetkili idari merci tarafından (ki bu genellikle vergi idaresi bölge müdürüdür) uzlaşmanın onaylanması ve mükellefin de bu uzlaşma şartlarını yerine getirmesi gerekmektedir. Mükellefin uzlaşma şartlarına göre yükümlülüğünü yerine getirmemesi durumunda, genel hukuk kuralları gereğince verginin tahsili ile ilgili prosedürler başlatılmaktadır. Bu durumdaki tahsil zamanaşımı L274 et L275 du LPF maddelerine⁷⁶ göre hesaplanır.

Uzlaşmanın reddedilmesi halinde, mükellef L 251, du LPF maddesinin 2. fıkrasına göre yargı yoluna başvurması halinde hâkim ek vergi tarhiyatı veya cezalar yanında vergini aslı ile ilgili de karar verebilmektedir.

Mükellef uzlaşma teklifine 30 gün içerisinde cevap vermezse, idare tarafından bu teklifin yapıldığına ancak mükelleften cevap gelmediğine dair mükellefe bir hatırlatma mektubu gönderilmektedir. Bu mektuptan sonra da 10 günlük bir süre verilmektedir. Bu süre içerisinde de mükelleften bir cevap gelmez ise bu durumda uzlaşmanın reddedildiği anlamına gelir ve normal prosedürler işlemeye devam etmektedir.

Uzlaşma kesinleştikten sonra mükellef idareye karşı herhangi bir talepte bulunamayacağı gibi konuyla alakalı yargı yoluna da başvuramamaktadır⁷⁷. Ancak idarenin yapılan bir uzlaşmayı iptal etmesi halinde idari yargı mercilerinin vermiş olduğu kararlar ile adli yargı mercileri arasında farklılık mevcuttur.

Versay İdare Mahkemesi (Tribunal Administratif de Versailles), idare tarafından geçersiz sayılan bir uzlaşmanın mükellefe karşı da ileri sürülebileceğine ve bu uzlaşmanın yasal olmadığından dolayı vergi mahkemesine başvurulabileceğine karar vermiştir⁷⁸. Bu konuda Paris İstinaf Mahkemesi'nin bu karardan daha önce vermiş olduğu bir kararında, idare tarafından geçersiz sayılan bir uzlaşma mükellefe karşı ileri sürülemez ve uzlaşma onun açısından geçerlidir demiştir⁷⁹. Nitekim, bu konuda Conseil d'Etat (Danıştay)olaya

76 4 yıllık zamanaşımı süresi vardır.

77 CE 15 mai 1991 n° 76979.

78 TA Versailles, 18 décembre 2008, n°05-11293 et 06-7809.

79 CAA Paris, 10 février 2000, n°97-3460.

açıklık getirmiş ve idarenin geçersiz saydığı uzlaşmanın mükellefe karşı ile-ri sürülemeyeceği ve bu uzlaşma sebebiyle yetki aşımı sebebiyle yargı yoluna başvurulabileceği sonucuna varmıştır⁸⁰. Diğer bir anlatımla, Conseil d'Etat (Danıştay), uzlaşma mükellef açısından geçerliliğini korur ancak yargı yoluna başvurmak mümkündür, demiştir.

Adli yargı açısından olaya bakıldığında da, Fransız Yargıtayı (La Cour de Cassation) uzlaşmada matematiksel bir takım hatalar olması halinde Fransız Medeni Kanununun 2058. maddesine (l'article 2058 du Code Civil) göre düzeltilebilir demiştir. Ancak yapılan bir uzlaşmada katma değer vergisi oranı yanlış hesaplanmış ise bu durum 2058 du Code Civil maddesi kapsamında düzeltilebilecek bir hata olarak değerlendirilemez sonucuna varmıştır⁸¹.

SONUÇ

Çalışmamızda Fransız hukukundaki barışçıl çözüm yolları iki üst başlık çerçevesinde incelenmiştir. Ancak bu yöntemler arasında altlık üstlük ilişkisi söz konusu olmamakla birlikte, ilk başvuru olarak nitelendirilebileceğimiz vergi idaresi ile görüşme ve Danışmana başvuru öncelikle tüketilmesi gereken bir yoldur. Bundan sonraki yöntemler konusunda mükellefler serbesttirler. Örneğin, Danışmanla görüşmesinden sonra tatmin edici bir sonuç alamayan mükellef uzlaşma talep edebilir. Bundan da istediği sonucu alamazsa arabulucu ya da aracıya başvurması mümkündür. Mükelleflere her ne kadar serbestlik tanınmış olsa da, vergilendirme işleminin kesinleşip kesinleşmemesine göre başvuru yollarının tercihinde sınırlandırmalar olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, mükelleflerin kesinleşmemiş bir vergilendirme işlemi için indirim talebinde bulunması mümkün olmadığı gibi; kesinleşmiş bir vergilendirme işlemi ile ilgili de uzlaşma talep etmesi mümkün değildir.

İdare ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların kısa zamanda çözüme kavuşturulması hem idare hem de mükellefler tarafından tercih edilebilecek bir durum arz etmektedir. Ancak bu yöntemlerin uygulanmasında her iki tarafında hak ve menfaatleri korunmalıdır. Bu kapsamda Denetime Tabi Tutulmuş Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi Fransız vergi hukukunda önemli bir yer teşkil etmektedir. Çünkü bu bildirme Türk vergi hukukundaki Mükellef Hakları Bildirgesi gibi idarenin tek taraflı irade beyanı şeklinde olmayıp, mükelleflerin haklarına ve korunmalarına ilişkin düzenlemeler içermektedir.

80 CE, 4 mars 2009, n°295288.

81 TA Cergy-Pontoise, 29 juillet 2010, n°08-4947.

Bu kapsamda ilçedeki Danışman (l'interlocuteur) ya da bölgesel yetkili Danışman ile görüşme, bundan tatmin edici bir sonuca varılamamış ise arabulucu ya da aracıya başvurulabilmesi gibi durumlar bu bildirge ile garanti altına alınmıştır.

Buna karşılık, Türk hukukunda yer alan uzlaşma müessesesi Fransız hukukundaki uzlaşma ile aynı kapsamda değildir. Fransız Hukukundaki uzlaşmada da, Türk hukukundaki uzlaşmadaki gibi, idare ile mükellef karşılıklı görüşmeler sonunda kontrat benzeri bir uzlaşma tutanağı imzalamakta ancak bu uzlaşmada hiçbir şekilde verginin aslına yönelik hükümler yer almamaktadır. Diğer bir ifadeyle, bu tür bir uygulamada idarenin verginin aslında bir değişiklik yapması mümkün değildir⁸². Dolayısıyla, Anayasa ile garanti altına alınmış olan vergilendirme yetkisi ile ilgili düzenlemenin idare tarafından ihlal edilmesi önlenmiş olmaktadır. Böyle bir uygulamaya karşılık Türk hukuk sisteminde geçerli olan uzlaşma müessesesinde ise, idare cezalarda indirim yapabildiği gibi verginin aslında da değişiklik yapabilmektedir. Bu durumda da kanunilik ilkesi (Anayasa m. 73), eşitlik ilkesi (Anayasa m. 10) ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri (Anayasa m. 73) ihlal edilmiş olmaktadır. “Vergilendirmeyle temel hak ve özgürlüklere müdahale edildiği için, onun zaten Anayasa m.13 gereğince kanunla düzenlenmesi(konulması, değiştirilmesi, kaldırılması) gerekliliğiyle yetinmeyen, ‘kanunilik ilkesi’ne vergi bakımından Anayasa’sında açıkça yer vererek onu başucuna koyan ve –buna bağlı olarak–yasal idare ilkesini vergilendirme alanında çok daha katı bir şekilde uygulamayı hedefleyen bir hukuk devletinde (Anayasa m.73,f.3 ve m.2), kanun koyucunun vergi idaresini bilinçli bir şekilde sınırsız bir takdir yetkisiyle donatmak istediğini düşünebilmek mümkün değildir⁸³.”

Fransız vergi idaresinin uygulamış olduğu barışçıl çözüm yollarının Türk hukukundaki uygulamalar ile farklılıklar taşıması normaldir. Her iki toplumun da kendine has bazı özellikleri kanunların ve düzenleyici işlemlerin yapılmasında etkilidir ve bu bir gerçekliktir. Ancak özellikle iyi niyetli mükelleflerin korunması, vergi adaletinin ve vergide eşitliğin sağlanması, cezaların kanuniliği, devlete ve idari teşkilata güvenin sağlanması gibi birtakım olmaz olmaz kuralların işlerlik kazanması için, Türk vergi hukukunda çok fazla kullanılan uzlaşma müessesinin Fransız hukukunda yer alan uzlaşma müessesesi çerçevesinde incelenerek yeniden düzenlenmesinde fayda vardır. Hali hazırdaki uygulama ile Devlet çok fazla vergi kaybına uğradığı gibi mükellefler arasındaki eşitlik de zedelenmektedir.

82 BOI-CTX-GCX-10-20, n° 1, 12 septembre 2012.

83 Başaran Yavaşlar, Funda (2010), “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 257, s. 165-173.

KAYNAKÇA

Ayrault, Ludovic (2004), *Le Contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, Paris, l'Harmattan.

Başaran Yavaşlar, Funda (2010), *Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?*, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 257.

Bouvier, Michel (2003), *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'impôt*, 5ème édition, Paris, L.G.D.J.

Candan, Turgut, *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü (Vergi Uyuşmazlıkları, İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri)*, <www.muhasabe.net.>

Casimir, Jean-Pierre & Chadefaux, Martial (1997), *Le Recours à l'interlocuteur départemental ou l'art d'inciter le contribuable novice à devenir un expert en procédure fiscale*, R.F.C. 291, juillet- août, s. 29-31.

Colin, Frédérique (2008), *De La Valeur Juridique De La Charte Des Droits Et Obligations Du Contribuable Vérifié*, *Les Cahiers du CRA*, n° 14, s. 17-20.

Collet, Martin & Collin, Pierre (2014), *Procédures fiscales-contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 2ème édition, Paris, PUF.

Karakoç, Yusuf (2015), *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılama Hukuku)*, 3. Baskı, Ankara Yetkin.

Karataş Durmuş, Neslihan (2015), *Türk Ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması*, 30. Maliye Sempozyumu, Antalya, Yayınlanmamış Tebliğ.

Kaya, Cemil (2014), *İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetim*, 2. Baskı, İstanbul, XII Levha.

Lambert, Thierry (1998), *Contrôle Fiscal, droit et pratique*, Paris PUF.

Lambert, Thierry (2013), *Procédure Fiscal*, Paris, Montchrestien – Lextenso Editions.

Öncel, Mualla& Kumrulu, Ahmet& Çağan, Nami (2014), Vergi Hukuku, 23. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi.

NAVİS FİSCAL (2013), Contentieux Fiscales, Division VIII Dégrèvements ou Restitutions d'Office, no.690.

Danıştay 4. D. E.2009/4880, K.2010/2712, T.13.05.2010.

CE, 10 février 2014, n°361424.

CE 3 février 2011, n° 322857.

CE, 8 juin 2011, n° 323176.

CE 30 juin 2010, req.310294.

CE, 4 mars 2009, n°295288.

CE, 14 avril 2008, n° 30116.

TA Versailles, 18 décembre 2008, n°05-11293 et 06-7809.

CAA Paris, 3 décembre 2007, 05PA02418.

CAA Marseille, 20 décembre 2007, n° 07-4438.

CE 24 mars 2006, n° 257533.

CE, 10 août 2005, n° 269885.

CE, 3 décembre 2003, n°239514.

CE, 23 octobre 2002, n° 204052.

CAA Paris, 10 février 2000, n°97-3460.

CAA Lyon 7 juin 2000, no: 96-1141.

CAA Nancy, 26 décembre 1996, n° 95-1131.

CE 8 octobre 1993, n° 118827.

CE 1^{er} octobre 1993, n° 129921.

CE 15 mai 1991, n° 76979.

CE 15 juin 1987, n° 66149.

CE, 28 septembre 1983, n°11.513.

CE 24 mai 1982, n° 26929.

CE, 26 mars 1980, n° 11988 et 12916.

<www.economie.gouv.fr/>

<<http://bofip.impots.gouv.fr>>

<www.legifrance.gouv.fr>

<[www.impots.gouv.fr.](http://www.impots.gouv.fr)>