

**ALTINBAŞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**VERGİ HUKUKUNDA**  
**ZORUNLU İFŞA KURALLARI**

**AYLİN ARMAĞAN**

**163013072**

**TEZ DANIŞMANI**

**PROF. DR. LEYLA ATEŞ**

**İSTANBUL – 2018**



ALTINBAŞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ SAVUNMASI SINAV TUTANAĞI

### ÖĞRENCİ BİLGİLERİ

|                   |                               |
|-------------------|-------------------------------|
| ÖĞRENCİ NUMARASI: | 163013072                     |
| ADI, SOYADI:      | Aylin Armağan                 |
| ANABİLİM DALI:    | Kamu Hukuku                   |
| PROGRAMI:         | YÜKSEK LİSANS (X) DOKTORA ( ) |
| DANIŞMANI:        | Prof. Dr. Leyla Ateş          |

### TEZ BAŞLIĞI

|  |
|--|
| Vergi hukukunda zorunlu işfa kuralları |
|--|

Tarih: 12.06.2018

Savunmanın yapıldığı yer: Altınbaş Üniversitesi, Gayrettepe Yerleşkesi,  
2. Kat

Yukarıda kimliği ve tez başlığı bildirilen öğrenci, Enstitünüz Lisansüstü Yönetmeliği'nin 22. maddesi 5. fıkrası uyarınca tez savunmasına alınmış, tezin takdimi ve sorulara alınan cevaplar sonucunda;

Oy birliğiyle (X) / Oy çokluğuyla ( )

Kabulüne (X) / Düzeltmeler ve yeniden savunulmak üzere \_\_\_\_\_ ay ek süre verilmesine ( ) /  
Reddine ( ) karar verilmiştir.

| Unvanı/Adı Soyadı                    | Üniversitesi | Fakültesi/Bölümü | İmza |
|--------------------------------------|--------------|------------------|------|
| Prof. Dr. Saitap Yokes<br>Venedroğlu | Altınbaş     | Hukuk            |      |
| Prof. Dr. Gülben Güneş               | Bahçeşehir   | Hukuk            |      |
| Prof. Dr. Leyla Ateş                 | Altınbaş     | Hukuk            |      |

Ekler: Savunma sırasında sorulan sorular ve cevapları

## İÇİNDEKİLER

|   |             |
|---|-------------|
| <b>ÖNSÖZ</b> .....  | <b>viii</b> |
| <b>GİRİŞ</b> .....  | <b>1</b>    |
| A.    Zorunlu İfşa Kuralları Kavramı .....                          | 1           |
| 1.    Tanım .....   | 1           |
| 2.    Terim .....   | 5           |
| B.    Zorunlu İfşa Kurallarının Benzer Kavramlardan Ayrılması ..... | 9           |
| 1.    İsteğe Bağlı İfşa Kuralları .....                             | 10          |
| 2.    Ortak Uyum Programları.....                                   | 12          |
| 3.    Diğer Ek Bildirim Zorunlulukları .....                        | 13          |
| C.    Konunun Sınırlandırılması ve Plan .....                       | 13          |

### BİRİNCİ BÖLÜM

|   |           |
|---|-----------|
| <b>I. ZORUNLU İFŞA KURALLARININ TARİHÇESİ VE ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE BAKIŞ</b> ..... | <b>15</b> |
| A.    Tarihçe.....  | 15        |
| B.    Ulusal Yaklaşımlar .....  | 18        |
| 1.    Birleşik Devletler .....  | 18        |
| 2.    Kanada.....   | 19        |
| 3.    Güney Afrika.....   | 20        |
| 4.    Birleşik Krallık.....   | 21        |
| 5.    Portekiz .....  | 22        |
| 6.    İrlanda .....   | 22        |
| 7.    Kore.....   | 23        |
| 8.    İsrail.....   | 24        |
| 9.    Diğer Ulusal Yaklaşımlar.....   | 25        |
| C.    Ulus Üstü Yaklaşım: Avrupa Birliği.....   | 26        |
| D.    Uluslararası Yaklaşım: OECD .....   | 29        |
| 1.    Genel Olarak: Zorunlu İfşa Kurallarının Tasarımı.....                             | 29        |
| 2.    İfşa Yükümlülüğünün Öznesi .....  | 29        |
| a)    İşlem Temelli Yöntemde.....   | 30        |
| b)    Danışman Temelli Yöntemde .....   | 31        |
| 3.    İfşa Edilen Bilgi .....   | 32        |
| a)    Bildirimi Zorunlu Tertip .....  | 32        |

|   |    |
|---|----|
| (1) Tek Adımlı Yöntem Bakımından .....                        | 33 |
| (2) Çok Adımlı Yöntem Bakımından.....                         | 34 |
| (3) Değersiz İşlem Sınırı .....                               | 34 |
| b) Bildirimi Zorunlu Tertiplerin Ayırt Edici Nitelikleri..... | 35 |
| (1) Genel Nitelikler .....                                    | 35 |
| (a) Gizlilik .....  | 36 |
| (b) Ücrete Tabi Olma.....                                     | 36 |
| (c) Standartlaşmış Vergi Tertipleri.....                      | 37 |
| (d) Varsayımsal Uygulama.....                                 | 38 |
| (2) Özel Nitelikler .....                                     | 39 |
| 4. İfşa Yükümlülüğünün Doğması .....                          | 40 |
| 5. Zorunlu İfşa Kurallarına Uyulmamasının Yaptırımı.....      | 42 |
| a) Parasal Yaptırım.....                                      | 42 |
| b) Parasal Olmayan Yaptırım .....                             | 43 |
| E. Zorunlu İfşa Kurallarına Getirilen Eleştiriler.....        | 44 |

## İKİNCİ BÖLÜM

|   |           |
|---|-----------|
| <b>II. TÜRK HUKUKUNDA ZORUNLU İFŞA KURALLARI.....</b>                       | <b>50</b> |
| A. Türk Hukuk Sistematiği İçinde Zorunlu İfşa Kurallarının Olası Yeri ..... | 52        |
| B. Vergi Hukukunda Özel Hayatın Gizliliği ve Zorunlu İfşa Kuralları .....   | 63        |
| 1. Tarihi Gelişim .....   | 63        |
| 2. Hukuki Çerçeve.....  | 65        |
| a) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi<br>65  |           |
| b) 1982 Anayasası ve Anayasa Mahkemesi .....                                | 69        |
| c) Vergi Usul Kanunu ve Diğer Kanunlardaki Düzenlemeler .....               | 72        |
| 3. Zorunlu İfşa Kuralları Bakımından Değerlendirme.....                     | 76        |
| a) Vergi Mahremiyetini İhlal.....   | 76        |
| b) Mesleki Sır Tutma Yükümlülüğü.....                                       | 78        |
| C. Vergi Hukukunda Susma Hakkı ve Zorunlu İfşa Kuralları .....              | 82        |
| 1. Tarihi Gelişim .....   | 84        |
| 2. Hukuki Çerçeve.....  | 92        |
| a) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi<br>92  |           |
| b) 1982 Anayasası ve Anayasa Mahkemesi .....                                | 99        |
| c) Ceza Muhakemesi Hukuku .....   | 103       |

|   |            |
|---|------------|
| 3. Zorunlu İfşa Kuralları Bakımından Değerlendirme..... | 106        |
| <b>SONUÇ.....</b>                                       | <b>113</b> |
| <b>KAYNAKÇA.....</b>                                    | <b>119</b> |



## KISALTMALAR LİSTESİ

|               |  |
|---------------|--|
| <b>AAUTHK</b> | : Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun        |
| <b>AB</b>     | : Avrupa Birliği   |
| <b>AY</b>     | : 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası             |
| <b>AYM</b>    | : Anayasa Mahkemesi                                      |
| <b>BEHK</b>   | : Bilgi Edinme Hakkı Kanunu                              |
| <b>BEPS</b>   | : Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı                       |
| <b>C.</b>     | : Cilt   |
| <b>CMK</b>    | : 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu                     |
| <b>CRS</b>    | : Common Reporting Standard                              |
| <b>E.</b>     | : Esas   |
| <b>G20</b>    | : Group of twenty  |
| <b>G7</b>     | : Group of seven   |
| <b>IFA</b>    | : International Fiscal Association                       |
| <b>İHAM</b>   | : İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi                         |
| <b>İHAS</b>   | : İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi                        |
| <b>K.</b>     | : Karar  |
| <b>md.</b>    | : madde  |
| <b>OECD</b>   | : Organisation for Economic Co-operation and Development |
| <b>R.G.</b>   | : Resmi Gazete   |
| <b>s.</b>     | : sayfa  |

**S.** : Sayı

**TBB** : Türkiye Barolar Birliği

**TCK** : 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

**vd.** : ve diğerleri

**VUK** : Vergi Usul Kanunu



## ÖNSÖZ

Hayatın ve yeni çağın getirdiği yenilikler karşısında uluslararası vergi hukuku sürekli bir değişim içindedir. Sadece idarenin değil, mükellef işlemlerinin de her geçen gün değiştiği, evrimleştiği bu zamana ayak uydurma çabasıyla geliştirilen yeni uygulamalar kaçınılmaz bir şekilde hayatın bir parçası haline gelmiştir. Bu durum karşısında hukukun da tepkisiz kalması düşünülemez bir gerçektir. Hayat ile birlikte değişen hukuk sistemleri bireylerin hukuktan kaçmak için yeni yollar aramasına, bu yaratılan yeni yollar ise kanun koyucuların yeni hukuk normları yaratmasına yol açmaktadır.

Elbette ki bu kedi fare oyununun vergi hukuku alanında da etkilerini görmek mümkündür. Vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmak için yaptıkları her işlem karşısında, vergi idareleri aşı mahiyetinde yeni düzenlemeler getirmektedir. Ancak unutulmaması gereken getirilen her yeni aşının sadece yeni imkanların değil, yeni problemlerin de kapısını aralamasıdır.

Vergi alanındaki sorunlara karşı çözüm için en kapsamlı projelere imza atan Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) olmuştur. OECD ikinci dünya savaşından sonra 1960 yılında imzalanan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Konvansiyonu ile oluşturulmuştur ve ana amaçları olarak ekonomik büyüme, mali istikrar, çevrenin korunması, eşit iş imkanları ve sosyal eşitlik yaratılması gibi ekonomik ve toplumsal pek çok konuyu belirlemiş bir örgüttür. Türkiye'nin de kurucu üyelerinden olduğu OECD her yıl yaklaşık 250 rapor ve yayın üretmekte ve hem üye hem de üye olmayan ülkelerin eğitim, sağlık, ekonomi, hukuk gibi pek çok alandaki gelişimini izleyen istatistiki çalışmalar yapmaktadır<sup>1</sup>. Vergi hukukunda yapılan çalışma ve projelerin en kapsamlılarını geliştiren OECD, 2000 yılından beri düzenlediği “*Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Şeffaflık Küresel Forumu*” ile vergi hukukunda şeffaflığı arttırmaya ve bunu yaparken bazı standartlara bağlı kalmaya çalışmaktadır. Bu standartlar kısaca gizlilik hakkı dahil vergi mükellefinin haklarına

---

<sup>1</sup>Daha detaylı bilgi için: OECD, “OECD and the Sustainable Development Goals: Delivering on universal goals and targets”, <http://www.oecd.org/dac/sustainable-development-goals.htm>, (Erişim:18.03.2018).



saygı duymak, finans kuruluşlarının şeffaflaşmasını, vergi idareleri arasında bilgi değişimini ve güvenilir verinin açık ve ulaşılabilir olmasını sağlamak ile bilgi değişimi ile paylaşılan verilerin gizliliğini garanti etmek olarak sıralanabilmektedir.

Bu çalışmanın konusunu oluşturan zorunlu ifşa, hukukumuzda yer almamaktadır. Ancak OECD'nin global etkisi ve değişen dünya göz önüne alındığında kuralların özellikle uluslararası vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla Türk hukukuna iktibas edileceği öngörülebilmektedir. Bu kurallar ile mükellef hakları aralarındaki dengenin sağlanması daha kuralların iktibası gerçekleşmeden tartışılması gereken bir konudur. Dünün çözümlerinin bugüne yetersiz kaldığı bu dünyada elbette ki uzun vadede dengenin kurulacağına güvenen kadenci bir yaklaşıma sahip olunabilir. Ancak ünlü ekonomi düşünürü John Maynard Keynes'in da dediği gibi, ona bakarsak "*uzun vadede hepimiz ölmüş olacağız*"<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> John Maynard Keynes, **A Tract on Monetary Reform**, London, Macmillan, 1924, s. 80.

# GİRİŞ

## A. Zorunlu İfşa Kuralları Kavramı

### 1. Tanım

Özellikle ticari kazanç elde eden vergi mükellefleri, çeşitli vergi danışmanlık kurumlarından vergi planları satın alabilmektedirler. Bu planlar çoğu zaman mükellefin özel ihtiyaçlarına göre şekillenen özgün çalışmalardır ve mükelleflerin vergi avantajları sağlaması amacıyla geliştirilmişlerdir. Bu planlar dolayısıyla ortaya çıkan vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla uluslararası düzeyde pek çok çalışma ve uygulama geliştirilmektedir.

Vergi kaybı sadece vergi kaçakçılığı gibi suç oluşturan ve hukuka aykırı fiillerle değil, hukuka uygun olan ancak hukukun esnekliklerinden yararlanan tertipler ile de sağlanabilmektedir. Bu tür tertiplerin idarece tespiti, daha sonraki aşamalarda kullanılan hukuksal boşlukların doldurulması için gerekli bir adımdır<sup>3</sup>. Bunun sağlanabilmesi için 2011 tarihli “*Üst Düzey Şeffaflık ve İfşa ile Agresif Vergi Planlamasını Önleme*” başlıklı OECD raporunda, agresif vergi planlamasının önüne geçilmesi için 6 farklı düzenlemeden bahsedilmiştir<sup>4</sup>. Bunlar özelgeler<sup>5</sup>, anket çalışmaları<sup>6</sup>, ortak uyum programları, isteğe bağlı ifşa, zorunlu ifşa ve diğer ek bildirim zorunluluklarıdır.

---

<sup>3</sup> Paolo Piantavigna, “The Role of the Subjective Element in Tax Abuse and Aggressive Tax Planning”, *World Tax Journal*, C.10, S.2, s. 5.

<sup>4</sup> OECD (2011), **Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure – Report on Disclosure Initiatives**, OECD Publishing, Paris, s.13.

<sup>5</sup> OECD (2015), s.20, Özelgeler, vergi mevzuatının nasıl uygulanacağını, hangi durumda nasıl bir yaptırım uygulanacağını daha kesin olarak belirlenmesini ve mükellef ile vergi idaresi arasında iletişimin kurulmasını sağlayan bir uygulamadır. Özelgeler, aynı diğer denetim yöntemleri gibi vergi idaresinin denetim gücünü ve vergisel işlemler üzerindeki takip gücünü arttırmaya yönelik olabilir. Ancak özelgelerin uygulanması kapsamında elde edilen veriler çok geniş olup belirli bir vergi kaybı türünü gidermeye yönelik olmayacaktır.

<sup>6</sup> Anket çalışmaları geniş bir kitleye ulaşabilen ve ulaşılan mükellef ve toplanan veri bakımından diğer denetim yollarına göre daha detaylı bilgiler sağlayabilen bir denetim yöntemidir. Ancak anket çalışmalarının odak noktası oldukça kısıtlıdır. Öyle ki anket çalışmaları, zorunlu ifşa kurallarının aksine vergi planlamaları hakkında etkili bilgi alınmasını sağlayamamaktadır.

OECD, G20 ülkelerinin çağrısı<sup>7</sup> üzerine “*Matrah Aşımı ve Kar Aktarımı (BEPS)*” adı verilen probleme karşı 15 aşamalı bir eylem planı geliştirmiştir. Vergi hukukunda şeffaflığın artırılması ve vergi adaletinin sağlanması amacıyla getirilen eylem planları, ülkelerin birbirileri ile işbirliğinin artırılmasını ve bu sayede özellikle çok uluslu şirketlerin uyguladığı agresif nitelikli vergi planlarının önlenmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Ancak bunun sağlanması için öncelikle ulusal düzeyde vergi mevzuatlarındaki hukuk boşluklarının tespit edilmesi ve doldurulması gereklidir. Bu hukuk boşluklarının tespiti için agresif vergi planlamalarının nasıl işlediğinin idarece anlaşılması önem kazanmıştır<sup>8</sup>. BEPS eylem planlarından Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması (*Tax Treaty Abuse*) başlıklı 6. ve Zorunlu İfşa Kuralları (*Mandatory Disclosure Rules*) başlıklı 12. eylem planları özellikle agresif vergi planlamasının önlenmesini amaçlamaktadır<sup>9</sup>.

Zorunlu ifşa kurallarının anlaşılabilmesi için öncelikle agresif vergi planlaması kavramı anlaşılmalıdır. “*Aggressive tax planning*” yani agresif vergi planlaması<sup>10</sup> kavramı ilk olarak Temmuz 2002 tarihli OECD üyesi olan ve olmayan devletlerin vergi idarelerinin bir araya geldiği Vergi İdareleri Forumu’nda gündeme gelmiştir<sup>11</sup>. Daha sonra yayınlanan 2008 tarihli çalışmada, agresif vergi planlamalarının ve vergiyi minimize eden düzenlemelerin ülke ekonomileri açısından ciddi bir risk taşıdığı ve önlenmeleri için çalışmalar yapılması gerektiği belirtilmiştir<sup>12</sup>. Vergi planlamasının anlaşılabilmesi için öncelikle vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın arasındaki ayrıma dikkat edilmelidir. Vergi kaçakçılığı

---

<sup>7</sup> G20 ülkelerinin önceliklerinin sıralandığı raporda uluslararası düzeyde vergi kayıplarının önlenmesi de yer almaktadır, bkz. <https://www.g20.org/en/g20-argentina/priorities>, (Erişim: 16.05.2018).

<sup>8</sup> Maria Theresia Evers, Ina Meier, Christoph Spengel, “Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable To Combat International Profit Shifting?”, **Bulletin For International Taxation**, Haziran/Temmuz 2014, s. 297.

<sup>9</sup> Irma Johanna Mosquera Valderrama, Festus Akunobera, Addy Mazz, Natalia Quiñones Cruz, Luis Eduardo Schoueri, Jennifer Roeleveld, Craig West, Pasquale Pistone, Frederik Zimmer, “Tools Used by Developing Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in the Light of Transparency”, 19.01.2016, **University of Oslo Faculty of Law Publications**, s. 6.

<sup>10</sup> Anglo Sakson hukukunda “vergi planlaması”(tax planning) olarak kullanılan kavram Alman hukukunda “işletme vergiciliği” (Betriebswirtschaftliche Besteuerung) olarak kullanılmaktadır. Detaylı bilgi için bkz: Salih Şanver, “İşletme Vergiciliği”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, 1968, s. 61-84.

<sup>11</sup> Philip Baker, “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, **Intertax**, 2015, C. 43, S. 1, s.85.

<sup>12</sup> OECD (2008), **Study into the Role of Tax Intermediaries**, OECD Publishing, s.7, <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, (Erişim:06.01.2018).

açıkça hukuka aykırı bir eylemken, vergiden kaçınma açıkça hukuka aykırı olmaksızın, hukukun boşluklarından yararlanılarak vergisel avantaj elde etmektir<sup>13</sup>.

2008 tarihli OECD çalışmasının sonuna eklenen sözlük kısmına bakıldığında agresif vergi planı kavramının iki durum için kullanıldığı görülmektedir. Öncelikle mükellef tarafından uygulanan vergi planlamasının istenmeden ve beklenmeden büyük vergi avantajları doğurması hali, ikinci olarak ise vergi avantajı sağlanabilecek bir planın şeffaflıktan uzak bir şekilde uygulamaya konmasıdır<sup>14</sup>. Bu tanıma bakılarak denebilir ki, bir vergi planının agresif ya da zararlı olarak kabulü için vergi idaresince beklenmeyen bir vergi avantajı sağlaması ya da şeffaf olmayan ve belirsiz bir vergi düzenlemesi yaratıyor olması gerekmektedir<sup>15</sup>. Görüldüğü gibi 2008 tarihinde geliştirilen bu tanımlar agresif vergi planlaması için oldukça geniş ve belirsiz bir çerçeve çizmektedir<sup>16</sup>.

Agresif vergi planlamasının anlaşılması için önlenmek istenen durumu belirlemek daha gerçekçi bir tanım ortaya koyabilir. Önlenmek istenen planlar ikiye ayrılmaktadır; dünya çapında kullanılan uluslararası vergi planları ile tek bir ya da sınırlı sayıda mükellef tarafından uygulanan ancak vergisel anlamda çok daha büyük avantaj ve indirimler sağlayabilen planlamalar<sup>17</sup>. 2012 tarihli Avrupa Birliği Komisyonu'nun öneriler metninde agresif vergi planlaması "*vergi sisteminin teknik sorunlarından ya da iki ya da daha çok vergi sisteminin aralarındaki uyumsuzluktan yararlanılarak vergi yükümlülüğünün düşürülmesi*" olarak tanımlanmıştır<sup>18</sup>.

Bu çalışmanın konusunu olan zorunlu ifşa kuralları da bahsi geçen BEPS eylem planlarının 12.sini oluşturmaktadır. BEPS eylem planları belirlenirken vergi

---

<sup>13</sup> Daniel Gutmann, "Defining Tax Avoidance", (Çeviren: Selçuk Özgenç), **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, (Ed: Billur Yaltı), İstanbul, Beta Yayınları, 2014, s.6.

<sup>14</sup> OECD (2008), s.87.

<sup>15</sup> Baker, The BEPS Project, s.86; Peter Essers, "International Tax Justice between Machiavelli and Habermas", **Bulletin for International Taxation**, Şubat 2014, S. 68/2, s. 57.

<sup>16</sup> OECD ve Avrupa Birliğinin agresif vergi planlaması ve vergi kaçakçılığını kullandığı tanımların eleştirisi için bkz. Paolo Piantavigna, "Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, Despite Linguistic Discrepancies", **World Tax Journal**, Şubat 2017.

<sup>17</sup> Baker, The BEPS Project, s.86.

<sup>18</sup> European Commission, Commission Recommendation, 6.12.2012, C(2012)8806 final, s. 2.

düzenekleri konusunda şeffaflığı artırıcı bir sistem yaratılması amaçlanmıştır<sup>19</sup>. Bu amaca hizmet eden zorunlu ifşa kuralları OECD tarafından önerilen ve bu düzeneklerin vergi idaresince takip edilebilmesini sağlayan tavsiye niteliğindeki kurallar bütünüdür. Üye ülkelerin bu kuralları iç uygulamalarına eklemeleri zorunlu olmayıp, bu seçenek ülkelerin takdir yetkisine bırakılmıştır. Uygulamayı iç hukuklarına eklemek isteyen ülkelerin ise kendi iç hukuklarına uygun olarak en etkili ve hızlı çözüm yolunu seçebilmeleri için kurallar modüler olarak hazırlanmıştır. Bu kuralların getiriliş amacı agresif ya da zararlı nitelikli vergi tertiplerinin ifşa edilmesini sağlamaktır.

OECD'nin geliştirdiği 12. eylem planı Avrupa Birliği Komisyonu'nca da Avrupa Birliği Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyine 21.06.2017 tarihinde teklif olarak sunulmuştur. Teklifte, Panama belgelerinin gösterdiği üzere mükelleflerin agresif vergi planlaması ile vergi yükümlülüklerinden kaçtığı, ve bunun önlenmesi için önlem alınması gerektiği vurgulanmıştır<sup>20</sup>. Zorunlu ifşa kurallarının vergi idaresinin hızlı ve doğru veriye ulaşmasını sağlayacağı, ayrıca caydırıcı etki oluşturacağı söylenmiştir<sup>21</sup>.

Zorunlu ifşa kurallarının genel amacı diğer vergi denetim ve denetleme yöntemlerine benzer bir şekilde vergisel şeffaflığı arttırmak, vergi idaresinin vergi kayıp ve kaçacağını daha erken aşamalarda tespit etmesini sağlamak ve agresif vergi planlamasının önüne geçmektir<sup>22</sup>. Diğer ifşa yöntemlerinden farklı olarak ise bu kurallar, özellikle vergi danışmalarının ve onların müşterileri olarak, vergi düzeneklerini kullanan vergi mükelleflerinin, bu düzeneklerin içeriğini vergi idaresi ile paylaşmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu sayede uygulanacak vergi planlamasının önceden yasal olup olmadığı, ne kadar vergi kaybına neden olacağı ve

---

<sup>19</sup> Robert Feinschreiber, Margaret Kent, "OECD Addresses BEPS Procedural Issues", **Corporate Business Taxation Monthly**, Aralık 2013, s. 25.

<sup>20</sup> European Commission, Proposal of Council Directive, 2017/0138, Brüksel, 21.06.2017, s. 2.

<sup>21</sup> European Commission (2017), s. 3.

<sup>22</sup> OECD (2015), **Mandatory Disclosure Rules, Action 12-2015 Final Report**, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>, s. 9, (Erişim:09.12.2017).

kimler tarafından ne amaçla kullanılacağı gibi kritik bilgilerin vergi idaresince en erken şekilde öğrenilmesini sağlamaktadır<sup>23</sup>.

Zorunlu ifşa kurallarının getirdiği en büyük yeniliklerden birisi de doğabilecek bir vergi kaybına ilişkin verilerin diğer tüm denetim yöntemlerinden daha önce vergi idaresince saptanmasını sağlamaktır. Vergi mükellefince kullanılacak vergi planı ya da politikası daha oluşturulma aşamasında kontrol edilir hale geleceği için erken bir denetleme sistemi oluşturulmuş olacaktır<sup>24</sup>.

Elbette ki bu kuralların yaratacağı caydırıcılık unsuru da hedeflenen bir amaçtır; vergi mükelleflerinin vergi idaresi denetiminde ve takibinde olan bir tertibi kullanmadan önce iki defa düşünmesi, agresif vergi planlamasının önüne geçmeyi kolaylaştırmaktadır<sup>25</sup>. Zira zorunlu ifşa kuralları hem bu danışmanlara hem de mükelleflere yönelik sorumluluklar getirmektedir. Böyle bir caydırıcı etki, mükelleflerin ve danışmanların davranış ve konuya yaklaşımlarının değiştirmekte de etkilidir. Vergi işlemlerinde yer alan kişilerin davranışlarının değişmesi ise agresif vergi planlamasının önüne geçmekte en hızlı ve en ekonomik stratejidir<sup>26</sup>.

## 2. Terim

OECD ve G20 ülkelerinin katılımıyla hazırlanan Şubat 2013 tarihli Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı raporunda 15 aşamalı bir eylem planı oluşturulmuştur. Bu çalışmanın konusu oluşturan OECD'nin 2015 tarihli BEPS 12. eylem final raporunda yer alan “*mandatory disclosure rules*” kavramı “*zorunlu ifşa kuralları*” olarak çevrilmiştir<sup>27</sup>.

“*Mandatory disclosure rules*” kavramının çevirisi sırasında hem kavramı oluşturan kelimelerin sözlük anlamları hem de niteliği gereği vergi hukukunda

---

<sup>23</sup> OECD (2015), s.18.

<sup>24</sup> OECD (2015), s.22.

<sup>25</sup> OECD (2015), s.18.

<sup>26</sup> OECD (2015), s.27.

<sup>27</sup> Konuyla ilgili başka bir çalışmanın Türkçe çevirisinde de aynı terim tercihinin yapıldığı görülmektedir bkz. Yariv Brauner, Uluslararası Bakış Açısıyla BEPS: BEPS nedir? (Çeviren: Ayça Yatlı), **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS)**, Ed: Billur Yaltı, İstanbul, Beta Yayınları, 2018, s. 26.

kullanılan diğer kavramlardan ayırt edilmesi gereği göz önüne alınmıştır. Özellikle “*disclosure*”<sup>28</sup> kelimesi için akla gelen “*bildirim*” ya da “*bildirim yükümlülüğü*” kavramları kelimenin özünü karşılamamaktadır. “*Disclosure*” kelimesi için tam karşılığı olan ve açığa çıkarma, ortaya koyma anlamlarını taşıyan “*ifşa*” kavramı<sup>29</sup> daha uygun görülmüştür. Ayrıca Vergi Usul Kanunu’nun “*Mükellefin Ödevleri*” başlıklı ikinci kitabına bakıldığında, mükellefin vergi idaresine yapması gereken bildirimler sayılmaktadır. Dolayısıyla Türk vergi hukukunda “*bildirim*” kavramı hali hazırda “*declaration*” ya da “*statement*” kavramlarının karşılığı olarak kullanılmaktadır ve OECD’nin raporunda geçen “*disclosure*” kavramını nitelendirmek için yerinde değildir.

Bir diğer terim tartışması ise zorunlu ifşa kurallarının konusunu oluşturan vergisel düzenlemelerdir. Türk hukukunda hali hazırda yer alan vergi planı kavramı, kuralların konusunu oluşturan ve OECD raporlarında “*tax schemes*” olarak geçen kavramı karşılamamaktadır. OECD raporunda yer alan “*scheme*” teriminin Türkçe karşılığı tezgah, komplo, fesat ya da plan olarak karşımıza çıkabilmektedir. Bu çalışma kapsamında “*tax scheme*” vergi tertibi (vergi düzeneği) olarak çevrilmiştir. Vergi planı ve vergi tertibi birbirinden farklı kavramlardır. Bildirimi zorunlu tertiplerin niteliği anlatılırken daha detaylı bir şekilde incelenecek bu farklılığın kısaca özetlenmesi gerekirse vergi planı vergi avantajı elde etmek için vergi mevzuatının boşluklarından yararlanılarak yapılan işlemlerdir. Vergi tertiplerinin ise ana amacının vergi avantajı olmasına gerek yoktur. Bir para transfer işlemi ya da bağışlama sözleşmesi, vergisel avantaj elde etme amacı gütmeksizin bir bildirim zorunlu vergi tertibi olarak değerlendirilebilmektedir. Vergi planından daha geniş olan bu kavram için bu çalışmada vergi tertibi ya da vergi düzeneği terimi tercih edilmiştir.

OECD raporlarında mükellef dışında olup, vergi düzeneğini sağlayan taraf “*promoter*” olarak tanımlanmaktadır. “*Promoter*” teriminin tam olarak neleri kapsadığını çizmekte yarar vardır. Çoğu özel hukuk ilişkisinden farklı olarak, zorunlu ifşa kuralları için, tarafın yapılan ifadan fayda sağlayıp sağlamaması ifşa

<sup>28</sup> Merriam-Webster Dictionary, disclosure: exposure.

<sup>29</sup> TDK, Güncel Türkçe Sözlük

yükümlülüğü bakımından önem arz etmemektedir<sup>30</sup>. Öyle ki, bir vergi düzeneğinin içeriği hakkında bilgisi olmayan sadece satışı ile ilgilenen bir tarafın ifşa kuralları neticesinde ifşa formu doldurmasının teorik ve pratik olarak hiçbir getirisi olmayacaktır. Önemli olan ortada bu vergi planının el değiştirmesi ya da kullandırılmasından bir yarar elde etmesine bakılmaksızın, planı oluşturan ya da planın içeriği hakkında detaylı bilgiye sahip olan tarafın zorunlu ifşa kurallarıyla bağlı olmasıdır. Zorunlu ifşa kurallarının uygulandığı sistemlerde genel olarak vergi planlarını sağlayan taraf farklı kavramlarla tanımlanmıştır<sup>31</sup>.

Birleşik Krallık ve İrlanda hukukuna bakıldığında pazarlamacı, tanıtımcı ya da kurucu anlamına gelen “*promoter*” kavramı karşımıza çıkmaktadır. Bu kavram, ilgili işin dizayn, pazarlama, organizasyon ya da yönetimini sağlayan kişi olarak tanımlanabilir. Birleşik Devletler hukukunda ise maddi danışman olarak çevrilebilecek olan “*material advisor*” kavramı kullanılmaktadır. Bu kavram herhangi bir işlemin organizasyonu, pazarlaması, tanıtımı, satışı ya da uygulaması konusunda yardım, destek ya da danışmanlık veren kişi anlamına gelmektedir. Kanada hukukunda kullanılan danışman anlamına gelen “*advisor*”, kavramı bir işlem veya seri işlemlerle ilgili olarak herhangi bir sözleşmeye dayalı koruma sağlayan veya işlem veya serilerin oluşturulması, geliştirilmesi, planlanması, organize edilmesi veya uygulanmasına ilişkin herhangi bir yardım veya tavsiye sağlayan bir kişi anlamına gelir. Yine Kanada’nın bazı bölgelerinde kullanılan tanıtımcı anlamına gelen “*promoter*” ise bir işlemi veya bir dizi işlemi içeren veya bunlarla ilgili bir anlaşmayı tanıtan veya satan; bir vergi mükellefinin, sözleşmenin teşvik veya satılmasını destekleyen bir düzenlemeden kaynaklanabileceğini bildiren veya beyan eden veya yukarıda sayılan düzenlemeler ile ilgili değerlendirmeyi kabul eden bir beyan veya temsil eden kişidir. Güney Afrika hukukunda, tanıtımcı ya da “*promoter*” bir planın organizasyonu, dizaynı, satışı ya da yönetiminden başlıca sorumlu olan kişi anlamına gelmektedir.

OECD zorunlu ifşa kuralları raporunda ise vergi planlamasından sorumlu olan taraf “*promoter*” olarak tanımlanmıştır. Bu kavram vergilendirme ile ilgili

---

<sup>30</sup> OECD (2015), s.36.

<sup>31</sup> OECD (2015), s.35.



hizmetler sunarken herhangi bir düzeneğin vergi avantajı unsurunu tasarlamak, pazarlamak, organize etmek veya yönetmekle sorumlu olan gerçek ya da tüzel kişi olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım, işlemin bildirim zorunlu bir işlem olmasını sağlayan vergi özelliklerini tasarlama, pazarlama, organize etme veya yönetme konusunda herhangi bir maddi yardım, yardım veya tavsiye sağlayan herhangi bir kişiyi de içermektedir.

Türk vergi hukukunda ise vergi planlayıcısı, mükellef lehine vergi planı yapan kişidir. Doktrinde, bahsedilen sözleşme tarafı “*vergi planlayıcısı*” ya da “*planlamacı*” olarak karşımıza çıkabilmektedir. Buna göre vergi planlayıcısı, vergi planlaması yaparken var olan karışık vergi mevzuatı nedeniyle yardım alınan uzmanlık kazanmış kişidir<sup>32</sup>. Vergi planlayıcısı, bir şirketin mali ya da muhasebe bölümü içinde olabildiği gibi, mali müşavir, mali danışman, vergi danışmanı da olabilmektedir. Bu çalışmada kapsamında ise “*vergi planlayıcısı*” terimi, anlatılmak istenen terim ile uyuşmamaktadır. Zira daha önce de belirtildiği üzere, ifşa edilen veri bir vergi planı değil vergi tertibi ya da düzeneğidir. Bu durumda bu çalışma kapsamında incelenen zorunlu ifşa kuralları bakımından vergi düzeneğini sağlayan tarafın “*vergi planlayıcısı*” olarak adlandırılması kanımızca uygun değildir.

Tüm bu açıklamalar ışığında OECD 2015 raporunda bahsi geçen “*promoter*” kavramı için Türk hukukunda tam bir karşılık oluşturulmuş değildir. Bu tarafın özellikleri listelendiğinde planı satma, hazırlama ya da pazarlama özelliklerinin her bir somut örnekte yer almasının gerekli olmadığı görülmektedir. Bu çalışmada “*promoter*” kavramı, “*danışman*” olarak çevrilmiştir. Buna göre danışman, vergi planının detaylarına ve nasıl işlediğine hakim olarak planı mükellefin kullanımı için sağlayan taraf olarak tanımlanabilir.

Çalışma kapsamında kullanılan bir diğer terim ise “*bildirimi zorunlu tertip*”dir. OECD zorunlu ifşa kuralları kapsamında ifşası gereken işlem ve tertipler hakkında “*reportable scheme*” terimini kullanmaktadır. Bu terimin tam Türkçe karşılığı “*raporlanabilir tertip*”dir. Ancak Türkiye’nin, Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası (*Foreign Account Tax Compliance Act*) kapsamında Birleşik Devletler

---

<sup>32</sup> Onur Eroğlu, **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Bursa, Ekin Yayınları, 2014, s.7.

ile yaptığı hükümetler arası anlaşmanın İngilizce metninde geçen “reportable” sözcüğü<sup>33</sup> anlaşmanın Türkçe metninde “bildirimi zorunlu” olarak çevrilmiştir<sup>34</sup>. “Raporlanabilir” sözcüğünün taşıdığı olasılık anlamı bu çalışmanı konusu bakımından yanlış anlaşılmalara neden olabilecek yapıdadır. Bu nedenle de bu çalışma kapsamında zorunlu ifşa kurallarının yapısı gereği zorunlu olduğu düşünülerek “bildirimi zorunlu tertip” terimi tercih edilmiştir.

## **B. Zorunlu İfşa Kurallarının Benzer Kavramlardan Ayrılması**

Pek çok ülke zorunlu ifşa kurallarından farklı olarak çeşitli farklı ifşa yöntem ve uygulamaları benimsemiştir. Bu farklı yöntem ve uygulamalar da vergi mükellefinin davranışlarını, girişimlerini ve vergi politikalarını vergi idaresinin anlaması ve en erken şekilde tespit edebilmesi için tasarlanmıştır.

Zorunlu ifşa kurallarıyla diğer denetim yöntemlerine benzer veriler toplanabilir ve yine benzer sonuçlar elde edilebilir. Ancak her bir denetim mekanizmasının kendine has yapısı nedeniyle, diğer yöntemler özellikle agresif vergi planlamasının tespiti için planlanmış bu kurallar bütünün tam olarak sağlayacağı denetimi gerçekleştiremeyecektir. Ancak unutulmamalıdır ki aynı yetersizlik tersi için de geçerlidir; zorunlu ifşa kuralları da herhangi bir denetim mekanizmasının yerini alamaz ve zaten almamalıdır. Zira bu kurallar var olanların yerine geçmesi için değil, onlara uyum sağlamak ve birlikte yürütülmek için geliştirilmiştir<sup>35</sup>. Öte yandan zorunlu ifşa kuralları diğer denetim yollarına olan ihtiyacı azaltmaya yarayabilir<sup>36</sup>. Bütün bu yöntemler birlikte çalıştırılabilir. Örneğin, zaten bir isteğe bağlı ifşa yöntemi ile elde edilen bilginin tekrar zorunlu ifşaya tabi olması gerekmemektedir<sup>37</sup>.

<sup>33</sup> Detaylı bilgi için bkz. Agreement Between The Government Of The United States Of America And The Government Of The Republic Of Turkey To Improve International Tax Compliance Through Enhanced Exchange Of Information, md.1/aa, <https://www.treasury.gov/>, (Erişim: 25.03.2018).

<sup>34</sup> Detaylı bilgi için bkz. Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslar arası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması, md.17aa, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA\\_Turkce.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/haberler/FATCA/FATCA_Turkce.pdf), (Erişim: 25.03.2018).

<sup>35</sup> OECD (2015), s. 23.

<sup>36</sup> OECD (2015), s. 26.

<sup>37</sup> OECD (2015), s. 23.

## 1. İsteğe Bağlı İfşa Kuralları

İsteğe bağlı ifşa kurallarının, adından da anlaşılacağı gibi, zorunlu ifşa kurallarından en büyük farkı herhangi bir zorlama olmaksızın, mükelleflerin kendiliğinden ifşayı tercih ettiği bir uygulama olmasıdır. Ayrıca bu yöntemde denetimin sağlanacağı kişi sayısı oldukça kısıtlanmıştır zira herhangi bir zorlama unsuru olmadığından sadece sınırlı bir grup tarafından tercih edilecektir<sup>38</sup>. Bu yöntem ayrıca kişinin ifşa edeceği bilgiyi istediği gibi sınırlayabilmesi nedeniyle sınırlı bir bilgi erişimi sağlamaktadır<sup>39</sup>.

İsteğe bağlı ifşa programları OECD raporlarında ilk kez 2010 tarihinde yer almaktadır. 2010 tarihli raporda iyi bir isteğe bağlı ifşa programının özellikleri ve amacı sayılmıştır. Buna göre program mükellefleri vergi kaybını ifşa etmeye teşvik etmeli ve vergi idaresiyle uyumsuz çalışmadan da caydırmalıdır<sup>40</sup>. 2015 yılında bu rapor güncellenmiş ve ülkelerin değerlendirme raporu yayınlanmıştır. Bu raporda isteğe bağlı ifşa programları, vergi idaresi tarafından vergi mükellefinin daha önce yaptığı bir uyumsuzluğu düzeltmesi için verilen ikinci bir imkan olarak tanımlanmıştır<sup>41</sup>.

Türk vergi hukukuna bakıldığında ise, Vergi Usul Kanunu 371. maddesinde yukarıda açıklanan isteğe bağlı ifşa tanıma uyan bir uygulama yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu hazırlanırken Alman vergi sisteminden yararlanılmış olsa da terminolojik olarak bazı farklar bulunmaktadır. Alman vergi mevzuatında “*kendini ihbar*” olarak anılan bu uygulama Türk vergi mevzuatında “*pişmanlık*” olarak geçmektedir<sup>42</sup>. Pişmanlıktan yararlanmanın en önemli şartı “*kendiliğinden haber verme*”dir. Buna göre kişi, idarenin bir hareketi olmaksızın kendi isteği ve iradesiyle

---

<sup>38</sup> OECD (2015), s.21.

<sup>39</sup> OECD (2015), s.22.

<sup>40</sup> OECD (2010), **Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice**, 2010, OECD Publishing, s. 11.

<sup>41</sup> OECD (VDP-2015), **Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance**, 2015, OECD Publishing, s. 9.

<sup>42</sup> Ahmet Somuncu, Ali Değirmendereli, **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2015, s.59.

kendini ifşa etmelidir<sup>43</sup>. Görüldüğü gibi pişmanlık, kökenini kendini ihbar adlı uygulamadan alan bir isteğe bağlı ifşa yöntemidir. Zira Türk hukukunda pişmanlık olarak karşımıza çıkan bu uygulamaya göre, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, hükümde belirtilen kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez. Pişmanlıktan yararlanma için getirilen şartlar ise hükmün devamında sayılmıştır. Buna göre, mükellefler vergi ziyasını tarh zamanaşımı süresi içinde kayıtlı olduğu vergi idaresine pişmanlık dilekçesi ile birlikte haber vermelidir.

Türk hukukunda isteğe bağlı ifşanın bir başka örneği ise bazı alacakların yeniden yapılandırılması düzenlemeleridir. Son olarak 19.08.2016 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun’un<sup>44</sup> “*Bazı varlıkların millî ekonomiye kazandırılması*” başlıklı 7. maddesinin 6. fıkrası uyarınca, hüküm kapsamında Türkiye’ye getirilen veya yine hüküm kapsamında kanuni defterlere kaydedilen varlıklar nedeniyle, madde hükmünden yararlananlar ve bunların kanuni temsilcileri hakkında, başkaca bir neden ile gerekli olması hali saklı kalmak üzere sırf bu işlemin yapılmış olmasından dolayı ve bu işlemde hareket edilerek, hiçbir şekilde vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı ile herhangi bir araştırma, inceleme, soruşturma veya kovuşturma yapılamaz, vergi cezası ve idari para cezaları kesilemez. Dolayısıyla getirilen hüküm ile mükelleflere, yurtdışında bulunan malvarlıklarını kendi istekleri ile ifşa etme olanağı tanınmıştır<sup>45</sup>. Benzer bir uygulama Birleşik Devletler rejiminde de “*Offshore İsteğe Bağlı İfşa Programları*” (*offshore voluntary disclosure programs*) adı altında yürütülmektedir. Son olarak 2014 yılında başlatılan program ise, 28 Eylül 2018 yılında sona erecektir. Bu programa göre yurtdışında sahip olunan malların vergi idaresine ifşası ve vergi

---

<sup>43</sup> Yusuf Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2015, s. 58.

<sup>44</sup>6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, R.G. 29806, 19.08.2016.

<sup>45</sup> İtalya hukukun offshore mal varlıklarının isteğe bağlı ifşası halinde getirilen af hakkında detaylı bilgi için: Pietro Mastellone, “The New Italian Tax Shield: Amnesty for Undeclared Offshore Assets”, **European Taxation**, IBFD, Nisan 2010, Brezilya hukukun offshore mal varlıklarının isteğe bağlı ifşası halinde getirilen af hakkında detaylı bilgi için: Edgar Santos Gomes, “Tax Transparency and Disclosure in Brazil”, **Bulletin for International Taxation**, Haziran 2017, s. 323.

borcunun ödenmesi karşılığında, cezai yaptırımların düşürülebilmesi söz konusudur<sup>46</sup>.

## 2. Ortak Uyum Programları

İlk olarak 2008 tarihli OECD raporunda yer alan ortak uyum programı (*co-operative compliance programme*) yönteminde, geniş çaplı ticari vergi mükelleflerinin ilişkilerinin veri idarelerince saptanması ve izlenmesi önerilmiştir. Bu program kapsamında vergi mükellefleri, vergi idaresinin yapılan vergisel planlamaları takip edebilmesi amacıyla, yaptıkları tüm vergisel işlemlerini ifşa edeceklerini kabul etmişlerdir. Bu program, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında bir işbirliği oluşturarak vergi risklerini kontrol etme ve sağlanan bilgilerin daha etkin kullanımını amaçlanmaktadır<sup>47</sup>. Pek çok ülke 2008'den beri iç hukuklarında ortak uyum programlarına yer vermiştir<sup>48</sup>.

Görüldüğü gibi, ortak uyum programları çoğu zaman sadece büyük ölçekli ticari kazanç elde eden vergi mükellefleri için uygulanırken, zorunlu ifşa kuralları tüm vergi mükellefleri için tasarlanmıştır<sup>49</sup>. Bu özellik zorunlu ifşa kurallarını agresif vergi planlamasını önlemek için geliştirilen ortak uyum programlarından ayıran önemli bir özelliktir. Çünkü zorunlu ifşa kurallarına benzer ortak uyum programları gibi uygulamalar genellikle belirli bir grup vergi mükellefini kapsayan sınırlı uygulamalardır. OECD'ye göre zorunlu ifşa kurallarının, ortak uyum programı yerine geçmesi gibi bir durum söz konusu değildir, zira her iki ifşa yöntemi birbirini tamamlayıcı nitelikte olup farklı amaçlara hizmet edebilmektedir<sup>50</sup>. Ayrıca zorunlu ifşa kuralları ile idarelerin vergi kayıplarına yol açan hukuki boşlukları tespit

---

<sup>46</sup> Internal Revenue Service, Offshore Voluntary Disclosure Program, <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/offshore-voluntary-disclosure-program>, (Erişim:06.04.2018).

<sup>47</sup> OECD, **Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**, OECD Publishing, 2008, s. 14.

<sup>48</sup> OECD (2015), s.14.

<sup>49</sup> OECD (2015), s.18.

<sup>50</sup> OECD (2015), s.15.

etmesinin ortak uyum programlarının etkinliğini arttıracığı ve vergi mükellefleri arasındaki adaletsizlikleri gidereceği de belirtilmektedir<sup>51</sup>.

### 3. Diğer Ek Bildirim Zorunlulukları

Pek çok ülke vergi mükelleflerine çeşitli raporlama ve bildirim zorunlulukları getirmektedir. Bu denetim yöntemleri vergi idaresinin daha hızlı ve etkili bir şekilde vergisel verilere ulaşmasını sağlar. Genel görünüşte vergi ifşa kuralları ile pek çok benzer unsurlar taşımalarına karşın, diğer kurallar belirli bir vergi kaybının ya da zorunlu ifşa kurallarının aksine vergi planlamalarının tespiti için geliştirilmemiştir<sup>52</sup>.

Diğer ek bildirimlere bir örnek olarak belirsiz vergi durumlarının raporlanması (*reporting uncertain tax positions*) sayılabilir. Birleşik Devletler rejiminde düzenlenen bu uygulama, zorunlu ifşa kuralları kapsamında listelenen işlemlerin raporlanmasından farklıdır. Zira, zorunlu ifşa kurallarında listelenen işlemler bir vergi kaybına yol açma ihtimalinin yüksek olduğu işlemler olup, ifşası sonucu idare cezalandırma ve önleme amacıyla çeşitli işlemler yapacaktır. Belirsiz vergi durumlarının raporlanması ise, tamamen idarenin bilgi toplama amacıyla yürüttüğü bir finansal raporlama programıdır<sup>53</sup>.

Zorunlu ifşa kuralları olmaksızın bu gibi diğer ek zorunluluklarla, vergi idaresinin özellikli olarak vergi tertiplerinin anlaşılması için gerekli bilgiye ulaşması oldukça güçtür. Zira zorunlu ifşa kurallarında, vergi mükellefleri ve danışmanlık şirketleri özellikli olarak vergi planlama tertipleri vergi idaresine bildirmekle zorunlu tutulmuştur.

### C. Konunun Sınırlandırılması ve Plan

Zorunlu ifşa kuralları, farklı hukuk rejimlerinde uygulanmakta olan bir vergi kayıplarını tespit aracıdır. OECD çalışmaları sonucunda zorunlu ifşa kurallarının

---

<sup>51</sup>Mauro Manca, "The New Italian Cooperative Compliance Regime", **European Taxation**, Nisan 2016, s. 154.

<sup>52</sup> OECD (2015), s.22.

<sup>53</sup> Vanessa Arruda, "Report - IFA 65th Congress in Paris: Seminar F: Uncertain tax positions", 15.09.2011, [www.ibfd.com](http://www.ibfd.com), (Erişim:14.10.2017).

farklı uygulamaları rapor haline getirilmiştir. BEPS eylem planlarının 2013 yılındaki kabulünden sonra OECD tarafından, konuyla ilgili iki adet rapor yayımlanmıştır. Bunlardan 2015 tarihli rapor, kuralların temelini oluşturmakta ve rehber niteliğinde bir tasarım öngörmektedir. 2018 tarihli ve “*Ortak Raporlama Standartlarından Kaçınma Anlaşmaları ve Şeffaf Olmayan Offshore Yapılar için Zorunlu İfşa Kuralları*” adlı ikinci raporda<sup>54</sup> ise ilk raporun eksikliklerini ve uluslararası tertipler bakımından yetersiz kalan yönlerini gidermeyi amaçlamaktadır. Bu çalışma kapsamında sadece zorunlu ifşa kurallarının asıl tasarımının yapıldığı ilk rapor incelenecektir.

Hukukumuzda yabancı, ancak yakın gelecekte hukukumuzu etkilemesi çok muhtemel bu kuralların ilk olarak ne olduğu ve diğer ülke rejimlerindeki görünümünün anlaşılması konunu kavranması açısından önem arz etmektedir. Bu çalışma dahilinde öncelikle Türkiye’de henüz uygulanmayan ancak OECD tarafından önerilen zorunlu ifşa kurallarının ilk raporda belirtilen tasarımı incelenecektir. Zorunlu ifşa kurallarının neleri kapsadığı, kuralların hangi hukuki kişileri ilgilendirdiği, hangi hukuki kişiler üzerinde bir yükümlülük doğurduğu OECD raporları ve ülke rejimleri ele alınarak açıklanmıştır.

Daha sonra bu zorunlu ifşa kurallarının Türk hukukuna nasıl iktibas edileceği ve kuralların uygulanması halinde vergi mükellefinin hangi haklarının etkileneceği sorusu gündeme gelmektedir. Bu sorunun cevabı aranırken hem diğer ülke uygulamalarından hem de akademik çalışmalardan faydalanarak kuralların özellikle özel yaşamın gizliliği ve susma hakkı yönünden incelenmesi gerektiği tespit edilmiştir. Kurallar ile mükellef hakları arasındaki dengenin kurulabilmesi açısından bu hakların hem içtihatlarda hem de hukuk düzenlemelerindeki yeri, kapsamı ve istisnaları açıklanmaya çalışılmıştır.

---

<sup>54</sup> OECD (2018), **Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures**, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>, (Erişim:11.03.2018).

## BİRİNCİ BÖLÜM

### I. ZORUNLU İFŞA KURALLARININ TARİHÇESİ VE ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE BAKIŞ

#### A. Tarihçe

Uluslararası ticaretin artmasıyla farklı ülkelerde çeşitli faaliyetler gösteren şirketlerin yarattığı vergi kayıpları da artmıştır. Özellikle farklı ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketler, çeşitli ülkelerde şube, merkez, üretim ya da satış tesisi açabilme imkanlarını kullanarak verdikleri vergiyi en düşük düzeyde tutma amaçlı vergi planlamaları yapmaktadırlar. Devletler ise bu gelişen problemlere çözümler getirerek vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilmesi için yeni denetim mekanizmaları geliştirmeye çalışmaktadır.

OECD, Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği vergi kayıp ve kaçacağına karşı çeşitli politikalar geliştirmişlerdir. İlk olarak 2011 tarihli “*Üst Düzey Şeffaflık ve İfşa ile Agresif Vergi Planlamasını Önleme*” başlıklı OECD raporunda agresif vergi planlamasının önüne geçilmesi için zorunlu ifşa kurallarının da içinde sayıldığı 6 farklı çözüm önerisinden bahsedilmiştir<sup>55</sup>.

Daha sonra OECD Mali İşler Komitesi, 15 aşama olarak planlanan Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Eylem Planını 19 Temmuz 2013’te ilan etmiş ve 5-6 Eylül tarihlerinde G20 liderlerinin katıldığı Rusya’nın Saint Petersburg şehrinde düzenlenen zirvede üye ülkelerin dikkatine sunmuştur. 2011 tarihli raporda sayılmış olmasına karşın çok fazla ülkenin iç hukukunda zorunlu ifşa kurallarına yer vermemesi nedeniyle, OECD zorunlu ifşa kurallarının üye ülkelere bilinmesini sağlamak ve uygulanırlığını arttırmak amacıyla BEPS eylem planınının 12. aşamasını zorunlu ifşa kuralları olarak belirlemiştir<sup>56</sup>. Ancak bu tür kurallar, eylem planı oluşturulmadan önce de özellikle gelişmiş ülkelerin hukuk sistemlerinde hali hazırda

<sup>55</sup> OECD (2011), **Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure – Report on Disclosure Initiatives**, OECD Publishing, Paris, s.13.

<sup>56</sup> Baker The BEPS Project, s.88.



uygulanmaktadır<sup>57</sup>. Birleşik Devletler 1984 yılında zorunlu ifşa kurallarını ilk geliştiren ülke olmuştur<sup>58</sup>. Daha sonra uygulamaya koyduğu bu kuralları 2004 tarihinde güncellenmiştir. Kanada ise 1989 yılında özellikli olarak vergi planlamasını denetleme için getirdiği kurallarla zorunlu ifşa kuralı benzeri bir düzenlemeyi uygulamaya koyan ikinci ülkedir<sup>59</sup>. Güney Afrika 2003, Birleşik Krallık 2004, Portekiz 2008 ve İrlanda 2011 yıllarında zorunlu ifşa kurallarını iç hukuklarında uygulamaya başlamışlardır.

31 Mart 2015 tarihinde 12. eylem planının taslak metnini<sup>60</sup> yayımlayan OECD, vergi ile ilgili çalışmalar yapan gruplar, akademisyenler, şirketler ve toplum örgütlerinden gelen yorumlar üzerine 4 Nisan 2015 tarihinde taslağa ilişkin kamusal yorumları ve eleştirileri içeren bir rapor yayımlamıştır. 11 Mayıs 2015 tarihinde Paris’de yapılan toplantı ile kamuoyundan görüş alınmış ve kuralların tasarımı ile yapılan yorum eleştiriler gündeme getirilmiştir<sup>61</sup>. 15 Kasım 2015 tarihinde ise 12. eylem planının final raporu yayımlanmıştır. Raporda ülke uygulamaları ele alınarak zorunlu ifşa kurallarının genel tasarımı oluşturulmuştur.

Yayınlanan 12. eylem raporunda uluslararası düzeydeki vergi düzeneklerini tespit etmede yetersiz kalacağı yönünde eleştiriler gündeme gelmiştir. Zira vergi kayıp ve kaçakları sadece ulusal düzeyde olmamaktadır. Gelişen teknolojiler ve globalleşme bireylerin mukimi oldukları ülkeler dışında da şirketler kurmalarına, yatırım yapmalarına ve yatırımlarını yönetmelerine imkan vermektedir. Offshore olan bu yatırımlar mukim olan devlet tarafından vergilendirilememektedir<sup>62</sup>. Offshore yapıların yol açtığı bu vergi kayıplarının giderilebilmesi için, devletler finansal bilgilerin vergi idareleri arasında bilgi değişimi yoluyla paylaşılmasını öngören çeşitli düzenlemeler getirmeye çalışmaktadırlar. Bu konuda öncü durumda

---

<sup>57</sup> Shee Boon Law, “Base Erosion and Profit Shifting – An Action plan for Developing Countries”, **Bulletin for International Taxation**, 2014, S.68/1, s.46.

<sup>58</sup> OECD (2015), s.24.

<sup>59</sup> OECD (2015), s.25.

<sup>60</sup> OECD, **Public Discussion Draft BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules**, OECD Publishing, 11.05.2015, <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-12-mandatory-disclosure-rules.htm>, (Erişim:11.03.2018).

<sup>61</sup> Toplantı kesintisiz olarak kayda alınmıştır. Gerekli video linkleri ve detaylı bilgi için: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/public-consultation-beps-action-12-mandatory-disclosure-rules.htm>, (Erişim:06.03.2018).

<sup>62</sup> OECD (2014), s.9.

olan Birleşik Devletlerin 2010 yılından beri FATCA (*Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası*) ile attığı adımların bir sonucu olarak OECD de vergi hukukunda otomatik bilgi değişimi konusunda çalışmalar yapmaya başlamıştır. Ortak raporlama standartları (*Common Reporting Standart*) adı verilen bu sistem G20 ülkelerinin çağrısı ile geliştirilen, 15.06.2014 tarihinde OECD Konseyince, 06.09.2014 tarihinde ise G20 ülkelerince kabul edilen bir uygulamadır<sup>63</sup>. Standartın detayları “*Vergisel Konularda Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimi Standardı*” adlı ve 21.07.2014 tarihli OECD raporunda açıklanmıştır<sup>64</sup>. Buna göre Ortak Raporlama Standardı, finansal kuruluşların, sahip oldukları finansal hesapları tabi buldukları idareye raporlaması sırasında uygulanacak usul ve esasları belirlemektedir. Ortak Raporlama Standardı ile offshore vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amaçlanmaktadır<sup>65</sup>.

2017 tarihli G7 zirvesinde ortaya çıkan Bari Bildirisi'nin 4. maddesinde OECD'ye yapılan çağrı ile ortak raporlama standartlarının zorunlu ifşa kapsamında değerlendirilerek offshore vergi tertiplerinin bildirimini sağlanması gerektiği belirtilmiştir<sup>66</sup>. OECD, bu çağrıyı yanıtlamış, son dönemlerde vergi şeffaflığı konusunda pek çok gelişmenin yaşandığı, ancak Panama ve Paradise belgelerinin gösterdiği üzere uluslararası ve offshore yapıdaki mükellefler bakımından hala eksiklikler olduğunu altını çizerek<sup>67</sup> 11.12.2017 tarihinde “*Ortak Raporlama Standartlarından Kaçınma Anlaşmaları ve Offshore Yapılar için Zorunlu İfşa Kuralları*” başlıklı bir taslak rapor yayımlamıştır<sup>68</sup>. Bu rapora getirilen eleştiri ve

---

<sup>63</sup> Leyla Ateş, “Vergisel Bilgilerin Otomatik Değişimi Standardı ve Türkiye”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2015, Özel Sayı, C:2, s.665.

<sup>64</sup> OECD (2014), **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>, (Erişim:18.03.2018).

<sup>65</sup> Ateş, Otomatik Değişimi Standardı, s.668.

<sup>66</sup> G7 Zirvesi, Bari Declaration On Fighting Tax Crimes and Other Illicit Financial Flows, 13.05.2017, <http://www.g7italy.it>, (Erişim:11.03.2018).

<sup>67</sup> OECD Basın Bildirisi, “OECD seeks input on new tax rules requiring disclosure of CRS avoidance arrangements and offshore structures”, 11.12.2017, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/oecd-seeks-input-on-new-tax-rules-requiring-disclosure-of-crs-avoidance-arrangements-and-offshore-structures.htm>, (Erişim:11.03.2018).

<sup>68</sup> OECD, **Public Discussion Draft Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Offshore Structures**, OECD Publishing, 11.12.2017, <http://www.oecd.org/tax/beps/Discussion-draft-mandatory-disclosure-rules-for-CRS-avoidance-arrangements-offshore-structures.pdf>, (Erişim:11.03.2018).

yorumlar ayrıca 18.01.2018 tarihinde yayımlanmıştır<sup>69</sup>. OECD final raporunu “*Ortak Raporlama Standartlarından Kaçınma Anlaşmaları ve Şeffaf Olmayan Offshore Yapılar için Zorunlu İfşa Kuralları*” ismiyle 09.03.2018 tarihinde yayımlamıştır<sup>70</sup>. Aynı tarihli basın bildirisinde OECD, Ortak Raporlama Standartlarının 100’den fazla hukuk sisteminde kullanıldığını ve yayımlanan bu yeni kuralların daha geniş ölçekli tertiplerin ifşasını sağlayacağını belirtmiştir<sup>71</sup>.

## **B. Ulusal Yaklaşımlar**

BEPS 12. Eylem planının yayımından önce sistemlerinde zorunlu ifşa kurallarına yer veren 8 ülke vardır. Zorunlu ifşa kuralları, bu ülkelerde agresif vergi planlamasının tespitini ve vergi tertipleri hakkında daha kaliteli, erken ve etkili veri ediniminin artmasını sağlamıştır<sup>72</sup>.

### **1. Birleşik Devletler**

İlk olarak 1984 yılında zorunlu ifşa kurallarını iç hukukuna ekleyen Birleşik Devletler<sup>73</sup>, önce 2000 son olarak da 2004 yılında bu uygulamasını revize etmiştir. 1980’li yılların başından beri agresif vergi planlamalarına karşı stratejiler geliştiren Birleşik Devletler bu konuda dünyada öncü durumdadır<sup>74</sup>. Zorunlu ifşa kuralları 2013 tarihinde BEPS 12. eylem raporunda yayımlanmış olsa da, Birleşik Devletlerin hali hazırda detaylı bir zorunlu ifşa programı bulunduğu için var olan hukukta bir

---

<sup>69</sup> OECD, **Compilation of Comments: Public comments on the discussion draft on Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Offshore Structures**, OECD Publishing, 18.01.2018, <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-offshore-structures.pdf>, (Erişim:11.03.2018).

<sup>70</sup> OECD (2018), **Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures**, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>, (Erişim:11.03.2018).

<sup>71</sup> OECD Basın Bildirisi, “Game over for CRS avoidance! OECD adopts tax disclosure rules for advisors”, 09.03.2018, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/game-over-for-crs-avoidance-oecd-adopts-tax-disclosure-rules-for-advisors.htm>, (Erişim:11.03.2018).

<sup>72</sup> OECD (2015), s.23.

<sup>73</sup> Detaylı bilgi için, Hilary S. Cairnie, Kelley P. Doran, “United States: Mandatory Disclosure Rules”, 2015, <http://www.mondaq.com>, (Erişim:02.03.2018); <https://www.acquisition.gov/>, (Erişim:25.02.2018).

<sup>74</sup> Baker, The BEPS Project, s.87.

değişiklik yapılmamıştır<sup>75</sup>. Birleşik Devletlerde zorunlu ifşa kuralları sadece vergi hukuku alanında değil ceza ve idare hukuku olmak üzere pek çok alanda mevcuttur. Düzenlemelerin ağırlığı özellikle susma hakkı gibi temel insan hakları bakımından eleştirilmektedir<sup>76</sup>.

Özellikle 2000 ve 2004 yıllarındaki düzenlemelerden beri, vergi mükellef ve danışmanlık şirketlerinin bildirim zorunlu tertiplere olan ilgisi ve tespit edilip önlenen vergi planları azalmıştır<sup>77</sup>. Ancak söz konusu örnek Birleşik Devletler olduğunda bunu nedeninin sadece vergi politikasındaki değişim olmadığını da belirtmek gerekir. Bu azalmanın bir başka nedeni olarak değişen ekonomik yönelimler gösterilse de, bir vergi planının ifşa etmeme ya da yasaklanmış bir vergi planlama tertipleri kullanma karşısında karşı karşıya kalınan yaptırımların caydırıcılığı da etkilidir<sup>78</sup>.

## 2. Kanada

Kanada ilk olarak 1988 yılında zorunlu ifşa kurallarını düzenlemiştir<sup>79</sup>. 2000'li yıllarda kullanılmaya başlanan ve 2006 yılında oldukça popüler hale gelen bağış adı altında yapılan işlemlerle vergiden kaçınma planları nedeniyle Kanada Vergi Sığınağı rejimi<sup>80</sup> (*Tax Shelter Regime*)<sup>81</sup> olarak adlandırılan bir sistemi 2006 yılında uygulamaya başlamıştır. Rejim temel olarak hayır kurumlarını ve yapılan bağışları denetlemek üzere kurulmuştur. Bu rejime bağlı olarak, vergi danışmanları, bir tertip ya da planı satış veya bir bağışlama sözleşmesi yapılmadan önce, düzeneğe ya da sözleşmeye dahil olan tüm katılımcı mükellefleri ve kaçınılan miktarları her

<sup>75</sup> Deloitte, "BEPS Actions implementation by county: United States", 2017, <https://www2.deloitte.com>, (Erişim:28.02.2018).

<sup>76</sup> Detaylı bilgi için: Andy Liu, Gunjan Talati, "The FAR Mandatory Disclosure Rules: You Do Not Have the Right to Remain Silent", Washington, 2009, <https://www.crowell.com>, (Erişim:02.03.2018).

<sup>77</sup> OECD (2015), s. 28

<sup>78</sup> OECD (2015), s. 28.

<sup>79</sup> Gilles Larin, "Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future", **Canadian Tax Journal**, 2013, S. 61, s. 211.

<sup>80</sup> Daha detaylı bilgi için bkz. [https://www.canada.ca/en/revenue\\_agency/services/tax/businesses/topics/tax-shelters.html](https://www.canada.ca/en/revenue_agency/services/tax/businesses/topics/tax-shelters.html)

<sup>81</sup> Vergi sığınağı (*tax shelter*), Kanada hukukunda esas olarak sahibine bir vergi avantajı sağlaması öngörülen, 4 yıl içinde değerini koruyan ya da arttıran bir yatırımdır. Kanada uygulamasında göre, bu tür yatırım araçları bildirim zorunlu tertip olarak kabul edilmiştir ve danışmanı tarafından ifşası gerekmektedir. M. (Martha) O'Brien, **Canada in GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World**, IBFD, 15.12.2015, Bölüm:7.2.7.

yılın Şubat ayının sonuna kadar bildirmek ve bir kimlik numarası almak zorundadırlar<sup>82</sup>. Bu bilgi, Kanada Gelir İdaresi'nin bağışlamalar da dahil olmak üzere vergi planlamasından doğabilecek problemleri çok daha hızlı ve erken bir biçimde tespit etmesini sağlamaktadır. Bir başka avantajı ise, vergi planlamasına dahil olan katılımcı mükelleflerin isimlerinin çok önceden liste halinde hazır tutulması, vergi planlaması yapan mükellefleri tespit için bir ek araştırma yapılmasına gerek olmaması ve vergi incelemelerinin daha etkin yürütülebilmesidir.

2015 yılı verilerine göre, Kanada Gelir İdaresi 5,9 milyar bağışlama sözleşmesini reddetmiş ve vergi planlamalarına katılan 182 bin mükellefi değerlendirmeye almıştır. Ayrıca vergi planlamalarına dahil olduğu tespit edilen 47 hayır kurumunun bağış toplayabilme statüsünü kaldırmıştır<sup>83</sup>.

### 3. Güney Afrika

Güney Afrika, 2003 yılında uygulamaya koyduğu zorunlu ifşa kurallarını 2008 yılında revize etmiştir<sup>84</sup>. Ayrıca 2011 tarihli Vergi İdaresi Kanunu uyarınca mükellefler kullandıkları vergi tertiplerini idareye ifşa edeceklerdir<sup>85</sup>. Güney Afrika'daki düzenlemeye göre, 10 yıl içinde uygulanması öngörülen tüm vergi tertipleri bildirim zorunlu olarak kabul edilmiştir<sup>86</sup>.

Ayrıca uluslararası şirketler bakımından Güney Afrika'da uygulanan zorunlu ifşa kuralları transfer fiyatlandırması konulu BEPS 13. eylem planı ile bütünleşik durumdadır. Buna göre Güney Afrika vergi idaresinin 28 Kasım 2016 tarihli bildirisine göre yıllık 100 milyon Güney Afrika randını aşan tüm işlemlerde, mükellefe defter ve belgeleri tutma ve bunları idareye ifşa etme yükümlülüğü

---

<sup>82</sup> OECD (2015), s.27.

<sup>83</sup> OECD (2015), s.27.

<sup>84</sup> Güney Afrika'nın farklı endüstriler için öngördüğü ifşa rejimleri hakkında detaylı bilgi için: **Tracy-Lynn Humby & Olufolahan Adeleke, South Africa's Extractives Industry Disclosure Regime**, Open Society Foundation, Cape Town, 2016.

<sup>85</sup> Jessica Silbering-Meyer, "South Africa Publishes 2017 Budget Review, Includes Position on BEPS Action Items" **Thomson Reuters**, 2017, <https://tax.thomsonreuters.com>, (Erişim:04.03.2018.).

<sup>86</sup> OECD (2015), s.26.

getirilmiştir. Bu yükümlülük de zorunlu ifşa kurallarının bir parçası olarak kabul edilmektedir<sup>87</sup>.

#### 4. Birleşik Krallık

Birleşik Krallık 2004 tarihinde “*Vergiden Kaçınma Tertiplerinin İfşası*” (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes* ya da *DOTAS*) rejimi ile idarenin vergi kayıp ve kaçığını önceden tespit edebilmesi için bir yöntem geliştirmiştir. Birleşik Krallık DOTAS rejimi sayesinde elde edilen bilgileri vergi mevzuatında yer alan ve mükelleflerin sıkça kullandığı hukuksal boşlukları tespit etmek ve bunlara karşı önlem almak için kullanmıştır. DOTAS rejimi aynı amca hizmet etse de aslında OECD’nin önerdiği zorunlu ifşa kurallarına göre yerel bir sistem getirmektedir. DOTAS’ın amacı, var olan vergi planlarının piyasada kullanılmasıyla vergi idarelerinin bu planları fark etmesi arasında geçen sürenin kısaltılması ve kanun boşluklarının doldurularak vergi kayıplarının azaltılmasıdır<sup>88</sup>. Öte yandan DOTAS uluslararası vergi planları konusunda yeterli etkiye sahip değildir<sup>89</sup>.

İç hukukta DOTAS amacına ulaşmış ve 2013 yılına kadar bildirilmiş olan 2366 vergi tertiplerinden 925 tanesi mevzuat değişiklikleriyle kapatılmış ve önlenmiştir<sup>90</sup>. Ne var ki, 2013’ten bu yana her yıl kapatılan ve önlenen vergi tertip sayısı düşmektedir. Büyük vergi danışmalık firmaları ifşa kurallarınca tespit edilip kapatılan tertipleri satmayı bırakmış, mükelleflerin de bu tüm tertiplere olan talebi azalmıştır. Bu durumun asıl nedeni ise, DOTAS rejiminin vergi danışmanları ve mükelleflerinin, rejimin caydırıcı etkisi nedeniyle mükelleflerin davranışlarının değişmesidir<sup>91</sup>.

Birleşik Krallık, DOTAS rejimine ek olarak “*KDV İfşa Rejimi*” ((*VAT Disclosure Regime* ya da *VDR*) ve “*Vergiden Kaçınma Tertiplerinin İfşası: KDV ve*

---

<sup>87</sup> Deloitte, “BEPS Actions Implementation by country: South Africa, 2017, <https://www2.deloitte.com>, (Erişim:28.02.2018); Jens Brodbeck, “South Africa: transfer pricing record-keeping rules finalized”, 2016, *MNE Tax*, <https://mnetax.com>, (Erişim:04.01.2018).

<sup>88</sup> Baker, The BEPS Project, s.88.

<sup>89</sup> Baker, The BEPS Project, s.89.

<sup>90</sup> OECD (2015), s.25.

<sup>91</sup> OECD (2015), s.27.

*Diğer Dolaylı Vergiler” (Disclosure of Tax Avoidance Schemes: VAT and other indirect taxes ya da DASVOIT) rejimlerini de 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulamaya sokmuştur. Dolaylı alınan vergilerdeki kaybı önlemek için getirilen bu sistemlerde hangi tertiplerin bildirim zorunlu sayıldığı listelenmiştir<sup>92</sup>.*

## 5. Portekiz

Zorunlu ifşa kuralları 15 Mayıs 2008’den beri Portekiz rejiminde uygulanmaktadır<sup>93</sup>. Bu kurallara göre Portekiz’de bulunan danışmanlar vergi tertiplerini idareye bildirme yükümlülüğü altındadır. Ancak danışmanın Portekiz sınırlarında olmaması halinde, ifşa yükümlülüğü mükellefe geçmektedir. Portekiz hukukuna göre ifşa edilecek bilgi, vergi düzeneğini detaylarını, amaçlanan vergi avantajının türü ve miktarını, danışmanın bilgileri ile vergi düzeneğine özgülenmiş kimlik numarasını içermek zorundadır<sup>94</sup>.

## 6. İrlanda

2010 yılında İrlanda, İrlanda Finans Kanunu’nda yaptığı değişiklikle vergiden kaçınma için yapılan vergi planlama tertiplerini büyük oranda engelleyen düzenlemeler getirmiştir<sup>95</sup>.

İrlanda hukukunda, bir vergi tertibinin bildirim zorunlu olması ise bazı şartlara bağlıdır. Öncelikle mükellefin bir vergi avantajı elde etme ihtimali olmalıdır<sup>96</sup>. Ayrıca bu vergi avantajı, yapılan vergi planlamasının ana amacı olmalı

<sup>92</sup> Birleşik Krallık Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergiden Kaçınma Tertiplerinin İfşası Rehberi”, <https://www.gov.uk/guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-overview>, (Erişim:01.04.2018).

<sup>93</sup> Ana Valente Vieira, **Country Reports: Portugal**, IBFD, Hollanda, 2017, s. 116; Francisco de Sousa da Camara & Jose Almeida Fernandes, “Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning”, **International Transfer Pricing Journal**, Mayıs/Haziran 2012, s. 212.

<sup>94</sup> Francisco de Sousa da Camara, Bruno Santiago, José Almeida Fernandes, “Portugal Enacts New Disclosure Obligations to Fight Abusive Tax Planning”, **Worldwide Tax Daily**, 2008, S.40/7, s. 2.

<sup>95</sup> Cliona Donnelly, William Fry, “Ireland Imposes Mandatory Disclosure Obligations”, **International Tax Review**, Eylül 2010, s. 32.

<sup>96</sup> İrlanda Gelir İdaresi Başkanlığı, “Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime”, 2015, s. 3, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/documents/notes-for-guidance/mandatory-disclosure/guidance-notes-mandatory-disclosure-regime.pdf>, (Erişim:17.03.2018).

ya da ana amacı olması beklenebilir olmalıdır<sup>97</sup>. Son olarak düzen, mevzuatta belirtilen bir tanıma uygun olmalıdır<sup>98</sup>.

İrlanda rejiminde ifşa sağlanırken vergi mükellefi ve danışmanın kişisel bilgileri yanında vergi düzeneğinin nasıl işlediğine dair detaylı bir bilgi ve vergi avantajının nasıl sağlandığının detayları da yer almak zorundadır. Ayrıca danışmanlar düzeneğe dair tüm belgelerin birer kopyasını vergi idaresine ibraz etmek zorundadır<sup>99</sup>.

## 7. Kore

Güney Kore uygulanmakta olan ifşa kuralları rejimi, Kore hukukunda uygulanmakta olan diğer vergi kayıp ve kaçacağını önleme uygulamalarına paralel bir şekilde, bireylerden çok şirketlere yöneliktir<sup>100</sup>. 2014 öncesinde Kore şirketlerinin yabancı bir bağlı şirketin %50'sinden fazlasına sahip olması halinde, detaylı işlem bilgilerini vergi idaresine bildirmesini öngören bir uygulama yürürlükteydi. 1 Ocak 2014'den itibaren ise, %50'lik bu oran %10'a düşürülerek vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmesi planlanmıştır. Bu uygulama kapsamında sadece Kore merkezli ana şirketin değil, yabancı kaynaklı bağlı şirketin de tüm işlemlerinin vergi idaresine ifşası öngörülmektedir. İfşanın sağlanmaması halinde ise ana şirkete para cezası kesilmektedir<sup>101</sup>.

Zorunlu ifşa rejimine ek olarak Kore, 2015 sonrası yürürlüğe koyduğu uygulamalarda OECD'nin BEPS gelişmelerine uyum göstermeye çalışmış, vergi kaybına yol açan işlemler için yaptırımlarını %40 ila %60 oranında arttırmıştır<sup>102</sup>.

Öte yandan Kore, zararlı vergi uygulamalarına neden olduğu gerekçesiyle Avrupa Birliği Komisyonunca “uyumlu olmayan vergi idareleri” listesinde yer almış

<sup>97</sup>İrlanda Gelir İdaresi Başkanlığı, s. 4.

<sup>98</sup>İrlanda Gelir İdaresi Başkanlığı, s. 9.

<sup>99</sup> Donnelly, Fry, s. 33.

<sup>100</sup> Dong Suk Kang, “Korea”, **OECD BEPS Action Plan: Taking the pulse in the Asia Pacific Region**, Eylül 2014, s.20.

<sup>101</sup> Loyens & Loeff, “BEPS in Asia”, **Asia Newsletter**, Kasım 2014, s. 14.

<sup>102</sup> Loyens & Loeff, s. 15.



ve kara listeye alınmıştır<sup>103</sup>. Bu kararın sonucunda Kore finans bakanı, Avrupa Birliği'nin kendi vergi standartlarını başka ülkeler tarafından uygulanması için zorlayamayacağını belirterek, kararı kınamıştır<sup>104</sup>. Kore'nin zorunlu ifşa kurallarını başarıyla yürüten bir vergi idaresine sahip olması karşısında, Avrupa Birliği tarafından kara listeye alınmış olması, zorunlu ifşa kurallarının ülkeler arası idari işbirliği ile denk tutulamayacak bir program olduğunu göstermektedir.

## 8. İsrail

İsrail 2002 yılında vergi reformu düzenlemesi getirmiş ve reformu 2003 tarihinde yürürlüğe koymuştur<sup>105</sup>. Bu reform kapsamında 2006 yılında gelir vergisi ve katma değer vergisi bakımında getirilen ifşa kuralları çerçevesinde bazı işlemlerin zararlı vergi düzeneği olarak sayılması öngörülmüştür. Getirilen bu ifşa kuralları 2016 yılında yürürlüğe girmiştir<sup>106</sup>. Anılan düzenleme Kore örneğinde olduğu gibi daha çok offshore yapılarla vergi kaybına yol açanların ifşasını düzenlemektedir. Örneğin Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklik ile İsrail'de oturan bir mükellefin yurtdışında sahip olduğu bir şirketten ya da hisseden sağladığı pasif geliri ifşa etmesi gerektiği hükme bağlanmıştır<sup>107</sup>. 2005'ten beri geliştirilen listede 13 özel nitelikli işlem bildirim zorunlu tertip olarak sayılmakta ve zorunlu olarak ifşa edilme yükümlülüğü doğurmaktadır. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeye göre yıllık geliri 3 milyon Yeni İsrail Şekli (ILS) olan mükellefler ile, bir işlemde 1,5 milyon ILS elde eden mükelleflerin zorunlu ifşa kapsamında yaptıkları işlemlerin detaylarını vergi idaresine bildirim zorunludur<sup>108</sup>.

<sup>103</sup> European Council, 15429/17, Outcome of Proceedings, Brüksel, 5.12.2017, s. 9, <http://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>, (Erişim:17.03.2018).

<sup>104</sup> Aleksandar Ivanovski, Mary Dineen, Filipa Correia, Piergiorgio Valente, Stella Raventós-Calvo, Wim Gohres, "CFE's Global Tax Top 5", **Confederation Fiscale Europeenne**, Aralık 2017.

<sup>105</sup> PwC, "Israel", **International Transfer Pricing**, S. 2015/16, s. 584.

<sup>106</sup> Deloitte, "BEPS Actions implementaiton by country – Israel", Nisan 2017, <https://www2.deloitte.com/>, (Erişim:18.03.2018).

<sup>107</sup> Moran Harari, Ofer Sitbon, Ronit Donyets-Kedar, "Aggressive Tax Planning and Corporate Social Responsibility in Israel", **Journal ofAccountancy Business and the Public Interest**, 2013, S. 12, s. 22.

<sup>108</sup> EY, "New Israeli legislation requires disclosure of certain tax advice and tax positions", Global Tax Alert, 17.12.2015, <http://www.ey.com/Publication>, (Erişim:18.03.2018).

## 9. Diğer Ulusal Yaklaşımlar

BEPS eylem planlarının ülkelerdeki uygulamalarının takip amacıyla raporlar yayımlayan Deloitte'in 2017 verilerine göre<sup>109</sup>, Türkiye bakımından ise, agresif vergi planlaması ve yol açtığı vergi kayıpları konusunda çalışmalar yapıldığı raporlanmıştır. Arjantin, Avusturya, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Finlandiya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, Hindistan, Endonezya, İtalya, Lüksemburg, Polonya, Suudi Arabistan, Singapur, Slovakya, Slovenya, Norveç ve İspanya<sup>110</sup> rejimlerinde herhangi bir rejime uyum çalışması gözlemlenmediği belirtilmektedir. Meksika'nın, zorunlu ifşa kurallarıyla bağlantılı olarak yeni elektronik vergi denetimi sistemine geçiş yapmakta olduğu bildirilmiştir ancak sistemin detayları verilmemiştir. İsviçre, Danimarka ve Hollanda rejimlerinde bir değişiklik yapmayacaklarını bildirmiştir. Özellikle İsviçre hukukunda, agresif vergi planlamasına karşı olarak getirilen 6 çözüm önerisinden özelgeler (*tax rulings*) yaygın bir kullanım alanına sahiptir. İsviçre hukukunda özelgeler ile vergi mükelleflerinin daha uygulamaya koymadan planladıkları tertipleri vergi idaresi ile paylaşması mümkün olduğu için zorunlu ifşa kurallarına ayrıca gerek olmadığı görüşü yaygındır<sup>111</sup>. Avustralya, Belçika, Çin, Japonya, Hong Kong, Yeni Zelanda ve İsveç zorunlu ifşa rejiminin iç hukuka uygulanması yönünde tartışmalara ve görüş alınmasına başlamıştır. Brezilya ve Fransa'da rejim değişiklikleri yasama organına sunulmuş ancak reddedilmiştir<sup>112</sup>. Ancak Fransa daha sonra 2014 tarihinde zorunlu ifşa kurallarını iç hukuka eklemiştir<sup>113</sup>. Almanya'da da parlamentoya pek çok kez

---

<sup>109</sup> Deloitte, "BEPS Actions implementation by country, Action 12 – Disclosure of aggressive tax planning", 2017, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-action-12-disclosure-of-aggressive-tax-planning-implementation-matrix.pdf>, (Erişim:18.03.2018).

<sup>110</sup> İspanya henüz zorunlu ifşa kurallarını iç hukuka eklememiştir. Ancak kuralların iktibas konusunda çalışmalara başlanacağı da belirtilmektedir. Detaylı bilgi için bkz. Fernando Serrano Anton, "Tax Transparency and Disclosure in Spain", **Bulletin for International Taxation**, IBFD, Ağustos 2016.

<sup>111</sup> Robert Danon, Christoph Schelling, "Switzerland in a Post-BEPS World", **Bulletin For International Taxation**, Nisan/Mayıs 2015, s. 207.

<sup>112</sup> Joao Francisco Bianco & Ramon Tomazela Santos, "Brazilian Anti-Avoidance Legislation: Recent Refinements and Major Deviations from International Practice", **Bulletin for International Taxation**, Haziran 2017, s. 300; Gomes, s. 323.

<sup>113</sup> Leila Majed, "Implementation in France of the disclosure of aggressive tax planning arrangements under Action 12 of BEPS.", Associação Brasileira de Direito Financeiro, 2016, <http://www.abdf.com.br>, (Erişim:02.03.2018).

teklif götürülmüş olsa da herhangi bir gelişme yaşanmamıştır. Ancak Avrupa Birliği'nin direktifi ile gelecekte Almanya'nın kuralları iç hukukuna ekleyeceği öngörülmektedir. Rusya, yabancı idarelerle bilgi değişimi kapsamında kurallara uyum göstereceğini açıklamıştır<sup>114</sup>. Kolombiya ve Uruguay'da zorunlu ifşa kurallarına benzer bir yapı sadece transfer fiyatlandırması için getirilmiş olup vergi mükellefinin kullandığı vergi tertiplerine yönelik bir rejim bulunmamaktadır<sup>115</sup>.

### C. Ulus Üstü Yaklaşım: Avrupa Birliği

Zorunlu ifşa kuralları ile doğrudan bağlantılı olmasa da Avrupa Birliği Komisyonu agresif vergi planlamasını önlemenin de amaçlar arasında bulunduğu bir komisyon teklifini 28.01.2016 tarihinde Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyinin görüşüne sunmuştur<sup>116</sup>. Bu teklifte 15.02.2011 tarihli "*Vergilendire Konularında İdari İşbirliği*" isimli 2011/16/EU sayılı konsey direktifinde<sup>117</sup> bazı değişiklikler yapılması öngörülmüştür. Bu değişiklik teklifi 2016/881/EU Konsey yönergesi ile kabul edilmiş ve 2011/16/EU sayılı yönergesinde gerekli değişiklikler yapılmıştır<sup>118</sup>. Teklif incelendiğinde zorunlu ifşa kurallarının getirilmesinin değil zorunlu bilgi değişim yoluyla vergi kaybının önlenmesinin ana amaç olduğu görülmektedir<sup>119</sup>. Zorunlu ifşa kuralları ilgili doğrudan bir düzenleme olmasa da teklifin BEPS 12. eylem ile bağlantılı bir adım olduğu kabul edilmektedir<sup>120</sup>.

Avrupa Birliği Parlamentosu özellikle uluslararası vergi hukukunda yaşanan gelişmeler ışığında, Avrupa Birliği Komisyonunu zorunlu ifşa kurallarını inceleyerek bir teklif oluşturmaya davet etmiştir<sup>121</sup>. 21 Haziran 2017 tarihli basın bildirisi ile Avrupa Komisyonu, zorunlu ifşa kurallarına ilişkin bir teklif sunduğunu açıklamıştır.

---

<sup>114</sup> Deloitte, "BEPS Actions implementaiton by country, Action 12 – Disclosure of aggressive tax planning".

<sup>115</sup> Mosquera Valderrama, vd, s. 14.

<sup>116</sup> European Comission, Proposal of Council Directive, 2016/0010, Brüksel, 28.01.2016, s. 1.

<sup>117</sup> European Council, Council Directive, 2011/16/EU, 15.02.2011.

<sup>118</sup> European Council, Council Directive, 2016/881/EU, 25.05.2016.

<sup>119</sup> European Comission (2016), s. 18.

<sup>120</sup> CFE Professional Affairs Committee, "Opinion Statement PAC 3/2017 on the European Commission's Proposal for a Council Directive Amending Directive 2011/16/EU as Regards Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation (COM/2016/025 final – 2016/010 (CNS))", **European Taxation**, Aralık 2017, s. 554.

<sup>121</sup> European Parliament, A8-0357/2017, 16.11.2017, md.88.

Bildiriye göre teklifin asıl amacı zorunlu ifşa kuralları ile paralel olarak, vergi planlayıcıları ve danışmanlarının daha önce fark edilmeyen aktivitelerinin dikkatle izlenmesini sağlayarak agresif vergi planlamasının önüne geçmektir. Avrupa Komisyonu vergi hukukunda şeffaflığın artırılmasında dünyanın önde gelen kuruluşlarından biri olduğunun altı çizilmiştir<sup>122</sup>. Bildiriye göre, bu teklifin 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren uygulanmaya başlaması ve üye devletlerin her üç ayda bir ifşa edilen verileri otomatik bilgi değişimi yolu paylaşması öngörülmüştür<sup>123</sup>.

Teklifte göre, OECD zorunlu ifşa kuralları için bir minimum standart getirmemiş ve kuralların uygulanıp uygulanmaması kararını ülkelere bırakmıştır. Komisyon, kuralların iç hukuktaki etkinliğinin uluslararası boyutlarda gerçekleşmeyeceğini öngörmektedir. Ayrıca bir üye ülkenin bile yeterli düzeyde uygulamayı getirmemesi halinde, tüm Avrupa Birliği ülkelerinin bundan etkileneceğinin altını çizmektedir. Bu nedenlerle bu teklif sunularak kuralların Avrupa Birliği içerisinde otomatik bilgi değişimi ile birlikte işletilen bir yasal düzen haline getirilmesi önem kazanmıştır<sup>124</sup>.

Teklifte ekonomik ve pratik nedenlerle zorunlu ifşa kurallarının ayrı bir hukuk düzeni olarak değil, Avrupa Birliğinde hali hazırda uygulamada olan başka bir hukuk düzeninin değiştirilmesi olarak getirilmesinin uygun olacağı belirtilmiştir. Buna göre 2011/16/EU sayılı konsey direktifinde yapılacak bazı değişikliklerle direktifin zorunlu ifşa kurallarını kapsayan bir yapıya dönüştürülmesi amaçlanmaktadır.

Bu noktada 2011/16 kodlu direktifte, otomatik bilgi değişimi yolu ile paylaşılması öngörülen verilerin 5 kategori altında listelendiği belirtilmelidir. Ancak teklife göre, bu 5 kategorik işlem tipi, zorunlu ifşa kurallarının uygulanması için yetersizdir. Bu nedenle 2011/16 sayılı direktifte yapılacak değişikliklerle bu sayılı 5

---

<sup>122</sup> European Commission, "Commission forges ahead on new transparency rules for tax planning intermediaries", Brüksel, 21.06.2017, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-1663\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_en.htm), (Erişim:13.02.2018).

<sup>123</sup> European Commission (2017), s. 22.

<sup>124</sup> European Commission (2017), s. 6.

kategoriye ek olarak ifşa edilmesi gereken vergi tertipleri sayılmalı ve bunların nitelikleri belirlenmelidir<sup>125</sup>.

Teklifeye göre getirilecek değişikler ile zorunlu ifşa kuralları üye devletler tarafından uygulanmaya konacaktır. Buna göre bir gerçek ya da tüzel kişinin kullanımını amacıyla bir offshore düzeneğin tedarik edilmesi halinde bunu yapan danışmanın; danışmanın Avrupa Birliği sınırlarında olmaması ya da yasal olarak mesleki kurallar çerçevesinde gizlilik kuralıyla bağlı olması halinde ya da bir danışmanın olmadığı, mükellef tarafından yaratılan tertiplerde ise mükellefin bu tertipleri ifşa yükümlülüğü vardır<sup>126</sup>. Bu yükümlülüğe göre ifşa, yapılan vergi düzeneğinin kullanıma hazır olmasını takip eden 5 gün içerisinde yapılmalıdır<sup>127</sup>. Ifşa yükümlülüklerine uyulmaması haline üye ülkelerin Avrupa Birliği kuralları çerçevesinde ilgili kişilere yaptırım uygulaması öngörülmüştür<sup>128</sup>.

Avrupa Birliği Parlamentosu teklifi değerlendirdiği bir raporunda, teklifi övmekle beraber neden sadece ifşa yükümlülüğü üzerinde durulduğunu sorgulamıştır. Parlamentoya göre, sadece ifşa yükümlülüğü ve tertiplerin tespitinin değil, incelenen ve vergi kaybına yol açtığı tespit edilen tertiplerin kesin ve etkili bir şekilde kullanımının durdurulması ve yasaklanması hususları da teklifte yer almalıdır<sup>129</sup>. Eleştiriler de olsa 31.01.2018 tarihli taslak karara göre Avrupa Birliği Parlamentosu teklifi 57 üyenin 50'sinin onayı ile kabul etmiştir<sup>130</sup>. Daha sonra Avrupa Konseyine sunulan teklifin konseyce kabul edildiği 13.03.2018 tarihli basın bildirisi ile duyurulmuştur<sup>131</sup>. Basın bildirisinde üye devletlerin 31 Aralık 2019'a kadar iç hukuklarında gerekli değişiklikleri yapması gerektiği, yeni ifşa yükümlülüklerinin ise 1 Haziran 2020 tarihinden itibaren uygulanacağını

---

<sup>125</sup> European Commission (2017), s. 7.

<sup>126</sup> European Commission (2017), s. 11-12.

<sup>127</sup> European Commission (2017), s. 12.

<sup>128</sup> European Commission (2017), s. 13.

<sup>129</sup> European Parliament, md. 89.

<sup>130</sup> European Parliament, Draft Legislative Resolution, A8-0016/2018, 31.01.2018, s. 5.

<sup>131</sup> European Council Basın Bildirisi, "Corporate tax avoidance: Agreement reached on tax intermediaries", 126/18, 13.03.2018, <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/03/13/corporate-tax-avoidance-agreement-reached-on-tax-intermediaries/pdf>, (Erişim: 14.05.2018).

belirtmektedir. Ayrıca üye ülkeler ifşa edilen verileri her 3 ayda bir bilgi değimi yolu ile birbirleri ile paylaşacaklardır.

## **D. Uluslararası Yaklaşım: OECD**

### **1. Genel Olarak: Zorunlu İfşa Kurallarının Tasarımı**

Globalleşen dünyada, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için başlatılan BEPS projesi kapsamında 12. eylem planı olarak mükelleflerin agresif nitelikli vergi tertiplerini vergi idarelerine ifşasının zorunlu kılınması amaçlanmaktadır. Bu sistemin getirilebilmesi için OECD hukuki rejimlerinde zorunlu ifşa sistemlerine yer veren 8 ülkenin uygulamalarını incelemiş ve diğer üye ve üye olamayan devletler için rehber niteliğinde bir rapor ortaya çıkarmıştır.

Zorunlu ifşa kuralları modüler bir yapıda oluşturulmaya çalışılmıştır. Buna göre her ülke, kendi ihtiyaç ve risklerini tespit ederek en etkin şekilde bu kurallar sistemini iç hukukuna bütünleştirebilecektir<sup>132</sup>. Bu yapı aynı zamanda, kuralların yeni doğan risklere karşı tekrar revize edilebilmesini böylece vergi planlamasından doğan vergi kaybını önlemede daha uzun süreli bir çözüm getirilmesini sağlamaktadır<sup>133</sup>.

Zorunlu ifşa kuralları incelenirken 5 kilit unsur (*key features*) açıklanmaya çalışılmıştır. Bunlar ifşanın kim tarafından yapılacağı, ifşa edilecek bilginin nasıl sınırlandırılacağı, bildiri zorunlu tertiplerin kendine özgü nitelikleri, ifşa yükümlülüğünün ne zaman doğacağı ve kurallara uyulmama ihtimalinde uygulanacak yaptırımların ne olacağıdır.

### **2. İfşa Yükümlülüğünün Öznesi**

Zorunlu ifşa kurallarının uygulamaları incelendiğinde, bildiri zorunlu tertiplerin ifşası yükümlülüğünün yüklenicisinin belirlenmesi bakımından temel olarak 2 yöntem benimsendiği görülmektedir. Bunlar işlem temelli yöntem (*transaction-based approach*) ve danışman temelli yöntem (*promoter-based*

---

<sup>132</sup> OECD (2015), s.14.

<sup>133</sup> OECD (2015), s.32.

*approach*) olarak adlandırılmaktadır. Ülkeler her iki yöntemden birini seçmekte özgürdürler. Ancak OECD danışman temelli yöntemi önermektedir<sup>134</sup>. Her iki yöntem sonucunda da aynı sonuca ulaşıldığı, dolayısıyla uygulamalar arasında gerçek bir fark olmadığı savunabilir. Ancak verinin ifşa etme yükümlülüğünün kim üzerinde olduğu, özellikle yaptırımın öznesi ve türü konularında önem kazanmaktadır. Bu nedenle bu iki yöntemin temel özellikleri incelenmelidir.

### a) İşlem Temelli Yöntemde

İşlem temelli yöntemde ifşa yükümlülüğü, hem bu işlemde vergisel kazanç sağlayan mükellef hem de bu işlemi yaratan danışmanın üzerindedir. Bu yöntem Birleşik Devletler ve Kanada hukukunda uygulanmaktadır<sup>135</sup>.

Birleşik Devletler örneğinde bildirim zorunlu tertiplerin ifşa edilme sorumluluğu hem mükellef hem de danışmana yüklenmiştir. Bu kural katı olarak uygulanmaktadır. Öyle ki, bir taraf gerekli bilgiyi sağlamış olsa da diğer tarafın sorumluluğu devam etmektedir<sup>136</sup>.

Birleşik Devletler gibi Kanada'da da bildirim zorunlu tertiplerin ifşa edilme sorumluluğu hem mükellef hem de danışmana yüklenmiştir. Ancak Birleşik Devletlerden farklı olarak, bir tarafın yeterli miktarda bilgiyi ifşa etmesi halinde diğer tarafın sorumluluğu ortadan kalkabilmektedir<sup>137</sup>. Benzer bir şekilde düzeneğe dahil bir seriye bağlı bir işlem söz konusu olduğunda, serideki işlemlerin tamamı için bir tarafın bildirim formunu yeterli ve doğru bir şekilde doldurması, diğer tarafların bildirim yükümlüğünü ortadan kaldırmaktadır<sup>138</sup>.

İşlem temelli yöntem her iki tarafa da sorumluluk yüklediği için daha kesin ve etkili olabilmektedir. Ancak unutulmaması gereken bir yükü de beraberinde getirmektedir: her bir işlem için iki defa bildirim yapılması, idarenin eline her işlem için iki katı veri girişine neden olacaktır. Bu durumda bu verilerin işlenmesi bir

---

<sup>134</sup> OECD (2015), s.36.

<sup>135</sup> OECD (2015), s.32.

<sup>136</sup> OECD (2015), s. 33.

<sup>137</sup> OECD (2015), s.33.

<sup>138</sup> OECD (2015), s.27.

maliyet oluşturmaktadır. Diğer taraftan bakıldığında da, vergi planlama ilişkisinin tarafları üzerinde de iki yükümlülük bulunması, tarafların da düzenlemelere olan uyum sürecini daha maliyetli hale getirerek bozabilir<sup>139</sup>.

## **b) Danışman Temelli Yöntemde**

Danışman temelli yöntemde ise genel olarak ifşa yükümlülüğü vergi planını sağlayan danışman konumundaki kişidedir. Bu yöntem ilk olarak Birleşik Krallık ve İrlanda tarafından benimsenmiştir<sup>140</sup>.

Danışman temelli yöntem, özellikle büyük ölçekli vergi planlamalarında daha etkili olabilmektedir. Ancak bazı durumlarda ifşa yükümlülüğünün mükellefi de etkilemesi de mümkündür. Birleşik Krallık, İrlanda, Portekiz ve Güney Afrika'da uygulanmakta danışman temelli zorunlu ifşa kurallarında, bazı şartların olması halinde mükellefin de ifşa yükümlülüğü altında olduğu durumlar düzenlenmiştir.

Bunlardan ilki danışmanın yabancı kaynaklı olmasıdır. Yabancı kaynaklı bir danışmandan gerekli bilgilerin alınamayacağı ya da durumun etkinliğinin azalacağı düşünüldüğünde, bu durumlarda ifşa yükümlülüğünün mükellef üzerinde olması daha etkin bir çözüm yoludur. Bir başka durum ise, danışmanın olmamasıdır. Mükellefler sadece danışmanlık şirketlerinden satın aldıkları ya da sağladıkları vergi tertiplerini değil, kendi geliştirdikleri tertipleri de kullanabilmektedirler. Bu durumda da, ifşa yükümlülüğü mükellefler üzerindedir. Son olarak danışman, mesleki sırtutma yükümlülüğü olan bir kişi olabilmektedir. Birleşik Krallık ve İrlanda hukuku bu kişilerin müşterilerine sağladığı vergi tertiplerinin ifşa edilmesini önlemektedir. Bu tür durumlarda da yine mükellefler tertiplerin ifşası konusunda yükümlüdür.

Birleşik Krallık rejiminde, bildirim zorunlu tertip uygulamaya konmaya hazır olduğu andan itibaren 5 gün içinde vergi idaresine bildirim yapılmalıdır. Düzenegin nasıl işlediği ve kullananlar için nasıl ve ne kadar vergi avantajı sağladığı da bildirilmesi gereken bilgiler arasında yer almaktadır. Danışmanın Birleşik Krallık'ta

---

<sup>139</sup> OECD (2015), s.36.

<sup>140</sup> OECD (2015), s.34



olmaması ya da avukat-müvekkil gizliliğinden yararlanabilecek biri olması halinde ise, ifşa yükümlülüğü mükellefe geçmektedir<sup>141</sup>.

Güney Afrika hukukunda danışman, hazırlanan vergi tertiplerine ait kimlik numarası ve katılan mükelleflerin isimlerini bildirmekle yükümlüdür. Mükellefin olası bir sorumluluğu ancak, bildirim yapan danışmandan bu ifşayı gerçekleştirdiğine dair yazılı bir teyit almasıyla sona erer<sup>142</sup>.

### **3. İfşa Edilen Bilgi**

#### **a) Bildirimi Zorunlu Tertip**

Hangi tip vergi tertiplerinin ve anlaşmalarının bu kurallara tabi olacağı önemli bir ayrımdır. Vergi planı demek her zaman vergi kaybına yol açan bir tertip anlamına gelmemektedir. Ayrıca herhangi bir ifşa rejiminin tüm vergi kayıp ve kaçagını tespit eder nitelikte olması mümkün görünmemekte ve zaten bir ifşa yöntemi çoğu zaman bir tür vergi kaybına odaklanmaktadır<sup>143</sup>. Kuralların sadece hangi tertiplere uygulanacağı yanında, hangi verilerin toplanacağı da önemlidir. Amaçlanandan fazla toplanan bilgi, bilgi kirliliğine yol açmakta ve sistemin etkili çalışmasını engellemektedir. Bu nedenle bu verilerin kapsamının sınırlandırılması gerekmektedir.

Bildirimi zorunlu tertipler farklı hukuklarda farklı ölçütlerle sınırlandırılmaktadırlar. Bildirimi zorunlu tertiplerin belirlenmesinde tertipte olması beklenen niteliklerin incelemesi yapılmadan önce başka bir şart aranıp aranmaması ülke uygulamalarında iki farklı yöntem benimsenmesine yol açmıştır. Bunlar tek adımlı yöntem (*single step approach*) ve çok adımlı yöntem (*multi-step approach*) olarak adlandırılabilir.

Tek adımlı yöntemde belirlenen nitelikler haricinde bir düzeneğin bildirimi zorunlu sayılabilmesi için başka bir özelliğin aranmasına gerek yoktur. Çok adımlı

---

<sup>141</sup> Baker, The BEPS Project, s.88.

<sup>142</sup> OECD (2015), s.34.

<sup>143</sup> OECD (2015), s.19.

yöntemde ise, önce bazı şartlar sağlandığı takdirde düzeneğin nitelikleri incelenmekte ve bu nitelikler sağlandığı takdirde tertip bildirim zorunlu sayılmaktadır. Değersiz işlem sınırı (*de-minimis filter*) ise çok adımlı yöntem yerine ya da ona ek olarak kullanılabilir, var olan işlemin parasal değeri ya da potansiyel vergi kaybının parasal değeri üzerinden getirilen ek bir filtreleme türüdür.

Bu yöntemler farklı isimlerle adlandırılıp, farklı kurallar getirirse de aslında uygulamada birbirlerinden çok da farklı sonuçlar doğurmamaktadırlar. Bunlara değinilmesinin nedeni, vergi mükellefleri tarafından her uygulamanın getirdiği sınırlama ve ölçütlerin farklı algılanması ve uygulanmasıdır.

### **(1) Tek Adımlı Yöntem Bakımından**

Birleşik Devletler tarafından benimsenen bu yönteme göre, bir düzeneğin bildirim zorunlu sayılması için genel ve özel nitelik olarak belirlenen şartlardan başka bir özelliğe sahip olması gerekmemektedir. Hatta bu işlemin ana amacının da vergi avantajı olması gerekmez<sup>144</sup>. Ayrıca sağlanan vergisel avantajın vergiden kaçınma olarak tanımlanması gerekmemektedir.

Dolayısıyla bir işlemin amacı ya da işlem türüne bağlı bir sınırlama getirilmediğinden ifşa yükümlülüğü altında bulunan işlem sayısı diğer yönteme göre oldukça fazladır. Bu durum hem vergi mükellefi hem de idare için ekonomik bir yük oluşturmaktadır. Bu durumda toplanan verilerde bilgi kirliliği ve ekonomik yükün önlenmesi için belirli niteliklere filtreler konulabileceği gibi, parasal bir eşik sınırı da belirlenebilir. Birleşik Devletler örneğinde, parasal bir eşik, sınırlandırma yöntemi olarak kullanılmaktadır<sup>145</sup>.

Öte yandan OECD, zorunlu ifşa kurallarını benimseyecek olan ülkelere, uluslararası işlemler bakımından tek adımlı yöntemi benimsemelerini tavsiye etmektedir<sup>146</sup>. Zira uluslararası işlemlerde vergiden kaçınma amacının aranması çoğu

---

<sup>144</sup> OECD (2015), s. 37.

<sup>145</sup> OECD (2015), s. 38.

<sup>146</sup> OECD (2015), s. 38.

zaman yanılıcı sonuçlar doğuracak ve ifşa yükümlülüğü kapsamını daraltarak vergi kayıplarının önlenmesini etkileyecektir.

## **(2) Çok Adımlı Yöntem Bakımından**

Birleşik Krallık, İrlanda, Kanada ve Portekiz hukukuna bakıldığında, bir düzeneğin bildirim zorunlu olabilmesi işlemin türünün bildirim zorunlu olarak listelenmesi gerekmektedir. Bu belirlemenin odak noktası vergi kaybına yol açan ya da açma potansiyeli olan işlem türlerinin listelenmesini içermektedir. Bu yöntem sayesinde, bir işlemin vergi kaybı potansiyeli taşıdığı gerekçesiyle listelenmesi halinde, her bir işlemin kendi özelliklerine ya da işlem sonucunda ortaya çıkabilecek etkiye bakılmasına gerek kalmayacaktır. Örneğin finansal kiralama anlaşmalarının bildirim zorunlu olduğu belirlendiğinde, her bir işlemin içinden vergi kaybına ilişkin bir belirti aramaya gerek duyulmayacaktır ve finansal kiralama sözleşmelerinin tamamı başka bir ölçüt aramaya gerek olmaksızın bildirim zorunlu işlem sayılacaktır.

Çok adımlı yöntemle getirilen eleştirilerin odak noktası, her bir işlem için belirli niteliklerin varlığı aramadığından, vergi mükelleflerinin işlemin değerinin düşürerek ya da muvazaalı işlemler yaparak bildirim zorunlu işlemlerin ifşasından kaçınabilmeleri olmuştur. Son olarak Güney Afrika'nın uygulamaya koyduğu sistemde ise buna bir çözüm olarak, tersine işleyen bir sınırlandırma sistemi getirilmiştir. Buna göre belirli bir işlem listelenmedikçe bildirim zorunlu sayılmaktadır<sup>147</sup>.

## **(3) Değersiz İşlem Sınırı**

Bu ölçüt, yukarıda açıklanan yöntemlerden farklı olarak bir işlemin bildirim zorunlu olması için bir işlemin kendine has özellikleri yönünden bir araştırma yapılmaksızın sadece bir değer sınırlaması getiren bir ölçüttür. Burada ki ana amaç, belirli bir değer altındaki işlemleri bildirim zorunlu olmaktan çıkararak, toplanan verideki bilgi kirliliğinin önüne geçmektir.

---

<sup>147</sup> OECD (2015), s. 38.

Birleşik Devletler’de uygulanmakta olan bu ölçüte göre, her bir işlem tipi için farklı değer sınırlamaları getirilmiştir. Birleşik Devletler uygulamasında, belirli bir işlem sonucunda 50.000 dolar ile 10 milyon dolar arasında değişen eşiklerinden daha fazla vergi kaybına yol açılması öngörülmesi halinde işlem bildirimini zorunlu sayılmaktadır<sup>148</sup>. Dolayısıyla işlem ya da mükellef türü ne olursa olsun 50.000 dolardan az vergi kaybına yol açması öngörülen işlemler bakımından bir ifşa yükümlülüğü doğmamaktadır.

Ancak bu durum aynı zamanda bazı endişeleri de beraberinde getirmektedir: örneğin bir işlemde doğacak potansiyel vergi kaybının değeri ne kadar doğru ölçülebilir? Bu ölçüt etkinlik sağlarken aynı zamanda zorunlu ifşa kurallarını hem idare hem de mükellef için uygulanmasını daha da karmaşıklaştırabilmektedir. Bu sorun göz önünde tutulduğunda OECD, değersiz işlem ölçütünü tek başına uygulanmasının, diğer iki yöntem yanında daha çok risk taşıyan ve uygulaması daha zahmetli olan bir değer testi olarak nitelemektedir<sup>149</sup>.

## **b) Bildirimi Zorunlu Tertiplerin Ayırt Edici Nitelikleri**

Vergi idareleri bir düzeneğin bildirimini zorunlu olup olmadığını, bazı niteliklerin (*hallmarks*) varlığına bakarak saptamaktadır. Listelenen niteliklerden bir tanesinin varlığı bir düzeneğin bildirimini zorunlu olduğunun tespiti için yeterlidir<sup>150</sup>. Bunlar genel nitelikler ve özel nitelikler olarak karşımıza çıkmaktadırlar.

### **(1) Genel Nitelikler**

Genel nitelikler (*generic hallmarks*), danışmanların kolayca üreterek birden fazla mükellefe satabileceği vergi tertiplerini tespit etmek için geliştirilmişlerdir. Bir işlemin genel nitelik adı altında belirlenen niteliklere sahip olması, bu işlemin zararlı bir vergi düzeneği olduğunu işaret etmektedir.

---

<sup>148</sup> OECD (2015), s.38.

<sup>149</sup> OECD (2015), s.39.

<sup>150</sup> OECD (2015), s.41.

## (a) Gizlilik

Yapılan vergi planının vergi mükellefine gizlilik (*confidentiality*) şartı ile verilmesi Birleşik Krallık, Birleşik Devletler, İrlanda ve Kanada rejimlerinde bir bildirim zorunlu tertip niteliği olarak sayılmıştır. Bu gizlilik şartı, hazırlanan vergi planının üçüncü kişilerce bilinmesini önleyerek değerinin korunmasını sağlar. Burada adı geçen üçüncü kişi genelde vergi idaresi ve diğer danışman konumundaki kişilerdir. Gizlilik şartının varlığı, vergi planının özgün ve agresif yapıda olduğunun bir göstergesidir. Gizlilik özelliği aynı zamanda yapılan vergi planının birden fazla mükellefe satılabilmesini de sağlamaktadır<sup>151</sup>.

Vergi danışmanı ile mükellef arasında yapılan sözleşmede bir gizlilik hükmünün varlığı gizlilik niteliğinin sağlandığı anlamına gelmektedir. Öte yandan Birleşik Krallık uygulamasında, vergi idaresi ya da toplum tarafından açıkça bilinen bir vergi düzeneği uygulandığında, yapılan anlaşmada gizlilik şartı olsa dahi gizlilik niteliğinin sağlanmadığı kabul edilmektedir.<sup>152</sup>

## (b) Ücrete Tabi Olma

Yapılan vergi düzenine bir ücrete tabi olması da, Birleşik Devletler, Birleşik Krallık, İrlanda ve Kanada rejimlerinde bildirim zorunlu tertibin bir niteliği olarak karşımıza çıkmaktadır. Prim ücreti (*premium fee*) düzeninin hazırlanması için verilen ücrettir. Bazı uygulamalarda tertip için verilen ücret bir koşullu ücret olabilmektedir. Buna göre ücret ödeme yükümlülüğü, ancak düzenekten beklenen başarı alındığında, bir başka deyişle, istenen vergi avantajı sağlandığında doğmaktadır<sup>153</sup>.

Birleşik Krallık, Birleşik Devletler, İrlanda ve Kanada rejimlerinde, hem prim hem de koşullu ücret (*contingent fee*), zorunlu ifşa kuralları altında bildirim zorunlu tertiplerin niteliği olarak kabul edilmiştir. Birleşik Krallık uygulamasında prim ücreti olarak adlandırılan nitelik, hem vergi planlaması için verilen ücreti hem de vergi

<sup>151</sup> OECD (2015), s.40.

<sup>152</sup> OECD (2015), s.40.

<sup>153</sup> OECD (2015), s.42.

planlamasını başarıya ulaşması halinde verilebilecek olan koşullu ücreti kapsamaktadır<sup>154</sup>.

Birleşik Devletler örneğinde ise, ücret niteliği yerine sözleşmesel koruma (*contractual protection*) kavramını kullanılmaktadır. Bu kavram diğer uygulamalardaki koşullu ücret kavramına benzemektedir. Buna göre, istenen vergi avantajı sağlanmadığı takdirde verilen ücretin tamamı ya da bir kısmı geri ödenmektedir<sup>155</sup>.

Kanada ve Portekiz rejimleri de bildirim zorunlu düzeneğin bir niteliği olarak sözleşmesel korumayı (*contractual protection*) sistemlerine dahil etmiştir. Kanada uygulamasında bu nitelik herhangi bir sigorta şartı ve danışman tarafından verilen her türlü taahhüdü kapsamaktadır. Portekiz hukukunda ise, bir işlemin bildirim zorunlu olup olmadığının tespitinde, yapılan anlaşma içinde danışmanın sorumluluklarını sınırlayan ya da kaldıran bir hükmün bulunup bulunmamasına bakılmaktadır<sup>156</sup>.

Bazı durumlarda prim ücreti artan ücret olarak da karşımıza çıkabilmektedir. Buna göre vergi planlaması, bir hukuki ya da vergisel danışmanlık hizmeti alınırken aynı işlem içinde ücretlendirilmektedir. Bu durumun da prim ücreti tanımı içinde yer alması gerektiği bazı ülkelere önerilmektedir. Öte yandan bazı ülkelere göre ise prim ücreti tanımının bu kadar genişletilmesi zorunlu ifşa kurallarının ülke rejimlerine uyumlaştırmasında sorunlar yaratacaktır. Her halde OECD, ülkelere kuralları iç hukuklarına geçirirken bu tanım kapsamlarını gözden geçirmelerini tavsiye etmektedir<sup>157</sup>.

### (c) Standartlaşmış Vergi Tertipleri

Standartlaşmış vergi tertipleri (*standardised tax products*), kitlesel pazarlama tertipleri olarak da adlandırılmaktadır. Bu tür tertipler tek bir mükellef için yapılmayan, tek bir mükellefin maddi özelliklerine göre şekillendirilmeyen vergi

---

<sup>154</sup> OECD (2015), s.44.

<sup>155</sup> OECD (2015), s.43.

<sup>156</sup> OECD (2015), s.40.

<sup>157</sup> OECD (2015), s.44.

düzenekleridir. “Hazır paket” (*shrink-wrapped*) ya da “tak-çalıştır” (*plug and play*) vergi tertipleri olarak da nitelendirilen bu tür vergi düzenekleri birden çok mükellefin ihtiyacını karşılayabilecek şekilde oluşturulmuş ve neredeyse hiçbir değişiklik geçirmeden birden çok ihtiyaca cevap verebilen vergi tertipleridir<sup>158</sup>.

Kore rejiminde, standartlaşmış vergi planlarının tespiti için ayrı bir nitelik düzenlenmiştir. Buna göre birden fazla mükellefe satılan standartlaşmış vergi planları, danışmanlar tarafından henüz satılmadan önce vergi idaresine ifşa edilmelidir<sup>159</sup>.

#### (d) Varsayımsal Uygulama

Birleşik Krallık ve İrlanda rejimlerinde gizlilik ve ücrete tabi olma nitelikleri sadece somut olarak aranan nitelikler olmayıp, varsayımsal durumlarda da birer nitelik olarak değerlendirilebilmektedir<sup>160</sup>. Bu uygulama türüne ise varsayımsal uygulama (*hypothetical application*) denmektedir. Bu durumda söz konusu vergi planının ne kadar yeni, özgün, az bilinen ve etkin olduğu incelenerek, planın bir pazar değerinin olup olmadığı tespit edilmektedir<sup>161</sup>.

Yeni, özgün ve agresif vergi planlamasına uygun bir vergi düzeneği henüz bir anlaşma konusu olmamış ve bir ücret karşılığı satılmamış da olsa, varsayımsal olarak bir gizlilik hükmü içeren anlaşmanın parçası olabilecek ve satılabilecek bir ekonomik değere sahip olduğundan zorunlu ifşa kuralları kapsamında bildiri zorunlu olarak nitelendirilebilecektir.

Birleşik Krallık ve İrlanda’dan farklı olarak Birleşik Devletler, Kanada ve Portekiz varsayımsal uygulamalar yapmamakta ve değerlendirmelerini somut, yani hali hazırda var olan düzenekler üzerinden yürütmektedirler. Varsayımsal

---

<sup>158</sup> OECD (2015), s.41.

<sup>159</sup> OECD (2015), s.41.

<sup>160</sup> OECD (2015), s.43.

<sup>161</sup> OECD (2015), s.43.

uygulamaya getirilebilecek en büyük eleştirisi, bu uygulamanın daha zor bir eleme süreci yaratarak, zaman ve ekonomik değer kaybına yol açabileceğidir<sup>162</sup>.

## (2) Özel Nitelikler

Genel niteliklerin daha çokça kullanılan vergi planları arasında bir filtreleme sistemi getirmesine karşın, özel nitelikler (*specific hallmarks*), her bir hukuk rejiminde vergi kaybı konusunda daha çok risk taşıyan özel bir hukuki işlem tipi özelinde filtreleme sağlar. Aynı zamanda zorunlu ifşa kurallarının yenilenmesi ve yeni ortaya çıkan hukuki metin ve işlemlere ayak uydurmasına yardımcı olmaktadır<sup>163</sup>. Özel olarak sayılan nitelikler aslında birer nitelik olmaktan çok, vergi kaybı riski taşıyan ve devletlerce yakın takibe alınmış olan hukuki işlem tipleridir<sup>164</sup>.

Bu nitelik bir eşik değer ile ilişkilendirilebilir. Örneğin Birleşik Devletler, vergi mükellefinin türüne göre tek bir vergi döneminde 50 bin dolar ile 10 milyon dolar arasında bir kayıp ya da hasar bildirilmesini bir özel nitelik olarak saymaktadır.

Birleşik Devletler, Birleşik Krallık, Kanada, İrlanda ve Portekiz'de özellikle gelir vergisi ya da sermaye kazançlarından doğan vergi yükümlüklerini azaltmak veya bir geri ödeme almak amacıyla ortaya atılan kayba ya da zarara uğramış olma iddiaları birer özel nitelik olarak sayılmıştır<sup>165</sup>.

Ayrıca Birleşik Krallık uygulamasında, tek değeri 10 bin sterlini, toplu değeri ise 25 milyonu aşan finansal kiralama bildirim zorunlu işlem olarak görülmektedir. Değer eşğine ek olarak, finansal kiralamanın 2 yıldan uzun süreli yapılmış olması gerekmektedir.

İrlanda ve Portekiz hukukunda, çalışan sigortaları ya da ücret konulu anlaşmalar bildirim zorunlu işlemin özel niteliği olarak sayılmıştır. Ayrıca Portekiz

---

<sup>162</sup> OECD (2015), s.44.

<sup>163</sup> OECD (2015), s.45.

<sup>164</sup> OECD (2015), s.45.

<sup>165</sup> OECD (2015), s.46.



hukukunda, düşük vergi uygulamaları getiren ülkeleri içeren işlemler bir özel nitelik olarak sayılmaktadır<sup>166</sup>.

Ülkelere zorunlu ifşa kurallarını iç hukuklarına uyumlaştırırken, hem genel hem özel niteliklerden oluşan bir model seçmeleri önerilmektedir. Özel nitelikler her bir ülkenin kendine özgü vergi kaybı taşıyan hukuki işlemi için yaratılabileceği gibi yukarıdaki bahsi geçen örnekler de bir yol gösterici olarak kullanılabilir.

#### 4. İfşa Yükümlülüğünün Doğması

OECD'ye göre ifşa yükümlülüğünün doğduğu zaman iki farklı yöntem altında incelenebilir. Bunlar kullanılabilirliğe bağlı zaman (*timeframe linked to availability*) ve uygulanmaya bağlı zaman (*timeframe linked to implementation*) olarak adlandırılabilir. İlki bildirim zorunlu bir düzeneğin mükellef için kullanılabilir olduğu anda ifşa yükümlülüğünün doğduğu kabul eden yöntemdir. İkincisi ise bildirim zorunlu düzeneğin uygulamaya konmasıyla ifşa yükümlülüğünün doğduğunu kabul etmektedir.

Kullanılabilirliğe bağlı zamana göre ifşanın gerekliliği en erken olarak bir danışmanın mükellefler için bir tertip hazırladığı noktada doğmaktadır. Bu aşamada, tertip pazarlanabilir ve tertibin nasıl işlediğine dair gerekli tüm bilgiler satılabilir durumdadır. Birleşik Krallık, İrlanda ve Portekiz rejimleri düzeneğin hazır ve pazarlanabilir olma anını ifşanın doğuşu için tetikleyici etmen olarak kabul etmektedir<sup>167</sup>. Birleşik Krallık hukukunda bir düzeneğin “uygulamaya hazır hale gelmesi”, düzeneğin uygulanması için gerekli olan tüm unsurların yerine getirilmesine ve bir mükellef ile iletişim kurulması ile sağlanmaktadır. Mükellefin o anda düzeneğin tam detaylarını bilip bilmemesi önemli değildir. Birleşik Krallık uygulamasında danışman,. Dolayısıyla mükellefler düzeni uygulamadan önce hızlı bir şekilde ifşa olması sağlanabilmektedir. İrlanda uygulamasında da Birleşik Krallıkla paralel bir şekilde bir düzeneğin uygulanmaya hazır hale getirilmesinden başlayarak beş iş günü içinde ifşa edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Portekiz

---

<sup>166</sup> OECD (2015), s.46.

<sup>167</sup> OECD (2015), s.50.

hukukunda ise bir bildirim zorunlu tertip hazırlandığı ayın bitiminden itibaren 20 gün içinde ifşa edilmelidir. Nispeten hızlı bir ifşa yükümlülüğü getirilmiş olsa da, bu sürede vergi idaresinin tespit edemediği bir vergi kaybı meydana gelebilmektedir. Birleşik Devletlerde ise, yükümlülüğü tetikleyen an Birleşik Krallık, Portekiz ve İrlanda hukuklarından farklıdır. Burada yükümlülüğün tetiklenmesi danışmanın mükellefe vergi kaybına yol açabilecek herhangi bir konu ile ilgili danışmanlık hizmeti vermesiyle başlamaktadır. Tertip ise danışmanın mali danışmanlık yapmaya başladığı anın içinde bulunduğu çeyrek yılı izleyen ayın son gününe kadar ifşa edilmelidir<sup>168</sup>. Görüldüğü gibi diğer ülkelerden daha erken bir an belirlemiş olan Birleşik Devletler, ifşa yükümlülüğü için ise daha uzun bir zaman aralığı tespit etmiştir.

Uygulamaya bağlı zamana göre ise bildirim zorunlu işlemin uygulamaya konduğu anda ifşa yükümlülüğü doğmaktadır. Bu durumda daha geç bir tepki verileceği için vergi kaybı riski artmakta ve mükellefler için caydırıcılık etkisi azalmaktadır. Güney Afrika rejim uyarınca, bildirim yükümlülüğü, bildirim zorunlu işlemin herhangi bir parçasını oluşturan bir işlem için makbuz alınması veya ödeme yapılmasıyla başlar. Bu andan itibaren 45 gün içinde bildirim zorunlu işlemin ifşası gerekmektedir. Kanada hukukunda, bölgesel farklılıklar olmakla birlikte, bildirim zorunlu bir işlem, işlemin bildirim zorunlu bir işlem haline geldiği takvim yılının 30 Haziran gününe kadar ifşa edilmelidir. Bu durumda tertip çoktan uygulamaya konulmuştur ve bu durum, kaçınılmaz olarak, bir vergi idaresinin hızlı bir şekilde tepki verme yeteneğini etkiler ve potansiyel olarak daha fazla gelir kaybına ve caydırıcı etkinin azalmasına neden olur<sup>169</sup>. Quebec bölgesinin uygulamasında ise mükellefler ya da danışmanlar ilgili formu vergi düzenine yaratılmasından itibaren 60 gün içinde formu doldurup teslim etmelidir. Formun tesliminden itibaren 120 gün içinde vergi idaresi ek bilgi için mükellef ya da danışman ile irtibata geçmezse, ifşa işlemi başarıyla sona ermiş demektir<sup>170</sup>.

---

<sup>168</sup> OECD (2015), s.50.

<sup>169</sup> OECD (2015), s.51.

<sup>170</sup> John Leopardi, Rebecca Levi & Janette Pantry, "Mandatory Tax Disclosure – Update On Federal And Quebec Reporting Regimes", <http://www.blakes.com>, (Erişim:01.04.2018).

OECD ifşa yükümlülüğünün doğma anını, bildirim zorunlu düzeneğin kullanılabilirliğine bağlanmasını önermektedir. Bu sayede vergi idareleri daha vergi tertipleri uygulanmadan bunlardan haberdar olabilir ve daha hızlı önlem alabilirler.

## **5. Zorunlu İfşa Kurallarına Uyulmamasının Yaptırımı**

Zorunlu ifşa kurallarına uyum sistemin etkili bir şekilde çalışması için gereklidir. Hem danışmanlar hem de mükelleflerin kuralları ve ifşa edilmesi gerek işlemleri açıkça anlaması bunlara uyması gerekmektedir. Uyulmama halinde uygulanacak yaptırım parasal, parasal olmayan ya da her ikisinin de bir karışımı olacak şekilde belirlenebilir.

### **a) Parasal Yaptırım**

Parasal yaptırımlar farklı kabahatlere özgülümlenmiş olabilir. Bir bildirim zorunlu işlemin ifşa edilmemesi, danışmanların mükellef listelerini vermemesi ya da bir tertip için referans numarası sağlanmaması gibi kabahatler için parasal yaptırımlar öngörülebilir. Parasal yaptırımın seviyesinin belirlenmesinde neden olunan vergi kaybı ve kabahatin kast ya da ihmal nedeniyle oluşması göz önünde bulundurulmalıdır. Yaptırımlar, kurallara uyumu teşvik edecek ve kuralların caydırıcılık niteliğine zarar vermeyecek seviyede olmalı ancak aynı zamanda orantısız ya da kişiye aşırı bir külfet getirecek kadar da ağır olmamalıdır. Parasal yaptırımlar günlük cezalar olarak hesaplanabileceği gibi sebep olunan vergi kaybı ya da danışmana verilen ücret üzerinden de hesaplanabilir<sup>171</sup>.

Birleşik Krallık ve İrlanda uygulamalarına bakıldığında günlük parasal yaptırımlar uygulandığı görülmektedir. Günlük parasal yaptırımlarının en büyük etkisi, kişinin ifşa kurallarına uymaması halinin devamı süresince alınarak kişileri kurallara uymaya itmesidir. Birleşik Krallık örneğinde bu tür yaptırımlar iki aşamada alınmaktadır; öncelikli olarak bir yargı makamınca verilen ilk parasal yaptırım ve sonrasında idari makamca verilen kurallara uyulmaması halinin sona ermesine kadar uygulanan günlük para cezasıdır. Ancak yargı organı günlük para cezasının somut

---

<sup>171</sup> OECD (2015), s.57.

olayda etkili olmayacağına karar verirse ilk parasal yaptırımını 1 milyon İngiliz pounduna kadar çıkarabilmektedir. Yaptırımın miktarı ifşa yükümlülüğü danışman üzerindeyse danışmanın aldığı ücret, vergi mükellefi üzerindeyse mükellefin sağladığı ya da sağlayacağı düşünülen potansiyel vergi avantajı göz önüne alınarak verilmektedir<sup>172</sup>. Bir başka örnek olarak Birleşik Devletler’de danışmanın mükellef listesini sunmaması halinde vergi idaresince yapılan yazılı talebi izleyen 20. günden itibaren her gün için 10 bin Amerikan doları parasal yaptırım uygulanmaktadır. Güney Afrika örneğinde ise günlük değil aylık 50 bin ile 100 bin Güney Afrika randı arasında değişen parasal yaptırım uygulandığı görülmektedir<sup>173</sup>.

Mükellef listesini süresi içinde vermemek ya da yanlış bildirimde bulunmak gibi sürekliliği olmayan kabahatlerde ise günlük yaptırımlardan daha çok tek seferlik yaptırımlar uygulanmaktadır. Birleşik Devletler örneğinde danışmanın özel nitelik olarak sayılmamış bir işlemde ifşa kurallarına uymaması ya da yanlış bildirimde bulunması halinde 50 bin Amerikan Doları, özel nitelik olarak listelenmiş bir işlemde ise 200 bin Amerikan doları ya da danışmanın aldığı ücretin yarısı ya da üçte biri tutarında parasal yaptırım uygulanmaktadır. Yine Birleşik Devletler’de, vergi mükellefinin kurallara uymaması halinde 50 bin ile 200 bin Amerikan Doları arasında bir parasal yaptırım uygulanmaktadır. Kanada uygulamasında parasal yaptırımlar danışmanın aldığı ücret üzerinden değerlendirilmektedir. Buna göre kurallara uymayan bir danışman aldığı ücret tutarında bir ceza almaktadır<sup>174</sup>.

## **b) Parasal Olmayan Yaptırım**

Kanada ve Birleşik Devletler rejiminde kurallara uyulmaması halinde mükellefler vergisel avantajlardan mahrum bırakılabilmektedirler. Öte yandan Birleşik Krallık, Portekiz, İrlanda ve Güney Afrika’da böyle bir yaptırım uygulanmamaktadır<sup>175</sup>.

---

<sup>172</sup> OECD (2015), s.58.

<sup>173</sup> OECD (2015), s.59.

<sup>174</sup> OECD (2015), s.58.

<sup>175</sup> Türk vergi hukukunda da hürriyeti bağlayıcı ceza ve para cezası haricinde yaptırım türü bulunmamaktadır. Suçun ya da kabahatin derecelerine göre farklı yaptırım türlerinin vergi hukuka

Bir örnek olarak Birleşik Devletlerde, mükelleflerin zorunlu ifşa kurallarına uymaması halinde parasal yaptırıma ek olarak, diğer yapılan ya da yapılacak vergi denetimlerinde “iyi niyetli olma” sıfatının kaybedilmesi parasal olmayan bir yaptırım olarak karşımıza çıkabilmektedir<sup>176</sup>. Kanada rejimine bakıldığında da ifşa yükümlülüklerine uyulmaması sonucunda vergi avantajlarından yararlanamama bir yaptırım olarak kullanılabilir<sup>177</sup>.

## E. Zorunlu İfşa Kurallarına Getirilen Eleştiriler

Zorunlu ifşa kurallarına karşı çeşitli eleştiriler de dile getirilmiştir. BEPS 12. eylem planına konu olan zorunlu ifşa kurallarına bakıldığında, OECD’ye göre bu kuralların hem ulusal hem de uluslararası nitelikli vergi tertiplerine uygulanmasını engelleyen bir neden yoktur<sup>178</sup>. Ancak zorunlu ifşa kurallarının taslak metnini yorumlayan BEPS İzleme Grubu (*BEPS Monitoring Group*) zorunlu ifşa kurallarının büyük ölçekli ve uluslararası nitelikli şirketlerin yarattığı vergi kayıplarının tespitinde yetersiz kalacağını alıntı çizmiştir<sup>179</sup>. Zorunlu ifşa kurallarının hali hazırda uygulandığı ülkeler bu iddiayı destekler niteliktedir. Örneğin Birleşik Krallık’da uygulanan zorunlu ifşa kuralları ancak ulusal vergi tertiplerinde fayda sağlamakta, uluslararası tertiplerin ifşası bakımından “gizlilik” engeline takılarak etkisiz kalmaktadır<sup>180</sup>. Bunun temel nedeni, yerel düzeydeki vergi tertiplerinin daha basit yapıda olup, birden fazla mükellef tarafından kullanmasıyla, uluslararası vergi tertiplerinin geniş çaplı bir araştırma ve tasarım gerektiren ve çoğu zaman bir mükellefe özgü tertipler olmasıdır<sup>181</sup>.

---

eklenmesi daha önce önerilmiştir. Bkz. Billur Yaltı, “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 2019, Şubat 2008.

<sup>176</sup> OECD (2015), s.59.

<sup>177</sup> J. Scott Wilkie, “Waiting for BEPS, Canada Appears”, **International Tax Journal**, 09/11.2014, s. 11.

<sup>178</sup> OECD (2015), s. 68.

<sup>179</sup> BEPS Monitoring Group, “Mandatory Disclosure Rules”, 2015, <https://bepsmonitoringgroup.wordpress.com>, (Erişim:06.03.2018).

<sup>180</sup> BEPS Monitoring Group, “Comments on BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules”, <https://bepsmonitoringgroup.wordpress.com>, (Erişim:07.02.2018); Christiana HJI Panayi, “International Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, **Bulletin for International Taxation**, Kasım 2016, s.643.

<sup>181</sup> OECD (2015), s. 69.

OECD de, bu yetersizliği kabul etmiş ve bu nedenlerle, ülkelerin bu sistemi rejimlerine uygularken bazı özel niteliklerle bu açığı kapatmaları gerektiğini belirtmiştir<sup>182</sup>. Bunun sağlanabilmesi için offshore yapılar hakkında ifşa edilmesi gereken tertipler listelenirken olabildiğine geniş ve esnek bir listeleme yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca uluslararası vergi tertiplerinin tespiti bakımında bir eşik değer varlığına gerek olmadığı açıklanmıştır. Zira, eşik değerler veri kirliliğini önleme amacıyla getirilirken, uluslararası nitelikli yapılarda eşik değer ifşası gereken tertiplerin buna takılarak büyük vergi kayıplarına yol açabilmesine neden olabilecektir<sup>183</sup>.

Daha sonra ise bu eleştirilerin haklılığından dolayı OECD daha önce sadece agresif vergi tertipleri bakımından incelediği zorunlu ifşa kuralları ile ilgili yeni bir rapor yayımlamış ve offshore yapılar ve bilgi değişimini dolanan anlaşmalar bakımından da zorunlu ifşa kuralları öngören yeni kuralları içeren bir raporu gündeme getirmiştir<sup>184</sup>. Bu raporda, sadece ulusal düzeydeki vergi kayıpları değil, uluslararası düzeyde olan ve offshore yapıların yol açtığı vergi kayıplarının da zorunlu ifşa ile raporlanarak önlenmesi amaçlanmaktadır<sup>185</sup>. Bu rapora göre, finansal bilgilerin bilgi değişimi ile paylaşımını düzenleyen kuralları dolanan düzenlemeler (*common reporting standart avoidance arrangement*) ve bir kişinin mukimi olmadığı ülkede yaptığı yatırım sonucunda hak sahibi olarak belirlenmesini imkansız hale getiren ya da hak sahibi bulunmayan yapılar şeffaf olmayan offshore yapılar<sup>186</sup>. (*opaque offshore structure*) vergi kayıplarına neden olmaktadır. Raporda bu tür tertiplerin yaratılmasında aracılık eden gerçek ya da tüzel kişilerin bu yapıya ve yapıyı kullanan mükellefe ait bilgileri mukimi olan devletin vergi idaresine ifşa etmesi zorunluluğu düzenlenmiştir. Bu rapor ile zorunlu ifşa kurallarına getirilen eleştirilerin bir bölümünün giderilmeye çalışıldığı görülmektedir.

---

<sup>182</sup> OECD (2015), s. 69.

<sup>183</sup> OECD (2015), s. 70.

<sup>184</sup> OECD (2018), **Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures**, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>, (Erişim:11.03.2018).

<sup>185</sup> OECD (2018), s. 9.

<sup>186</sup> OECD (2018), s. 14-15.

İkinci olarak ise sadece zorunlu ifşa kurallarının değil, her yeni çıkan uygulamanın daha içinden çıkılmaz uyuşmazlıklar yaratabilme ihtimali tartışılmalıdır. Yakın tarihli bir örnek olarak Kanada'daki Sifto Canada Corp. davasında<sup>187</sup> ortaya çıkmıştır ki, bir vergi kaybını önleme amacıyla bir çözüm yolu olarak ortaya çıkan isteğe bağlı ifşa kuralları, çözüm yerine karmaşık bir uyuşmazlığa yol açmıştır. Davaya konu olayda transfer fiyatlandırmasından yararlanarak hem Kanada hem de Birleşik Devletler'de faaliyette olan Sifto isimli şirket, isteğe bağlı ifşa ile geçmişte yapılan eksik vergilendirmelerini Kanada vergi idaresine ifşa etmiş, bunun sonucunda şirketin Kanada ve Birleşik Devletler'de elde ettiği kar ve dolayısıyla verdiği vergiler de değişmiştir. Sonuç olarak değişen vergiler iki ülkenin anlaşmaya varmaya çalışmasına, anlaşamayarak durumu tahkime oradan da yargıya taşınmasına neden olmuştur<sup>188</sup>. İsteğe bağlı ifşa, Kanada ile vergi mükellefi; karşılıklı anlaşma usulü hükümleri Birleşik Devletler ve Kanada; vergi ilişkisi ise vergi mükellefi ile hem Kanada hem de Birleşik Devletler arasında hukuki bir bağ yaratmaktadır. Görüldüğü gibi bir çözüm olarak sunulan isteğe bağlı ifşa, başta hiç akla gelmeyen karmaşık bir uyuşmazlığı tetikleyen bir katalizatöre dönüşmüştür. Aynı durum zorunlu ifşa kuralları için de söylenebilir. Her bir yeni yöntem, yeni, alışılmadık ve çoğu zaman daha karmaşık uyuşmazlıkların doğumuna neden olabilecek potansiyelindedir.

Zorunlu ifşa kurallarına getirilen bir diğer eleştiri de kuralların meşru beklenti (*legitimate expectation*) yaratabileceğidir. Zorunlu ifşa kuralları kapsamında toplanan bilgiler ışığında tespit ve takip edilen bir vergi düzeneğinin sadece izlenmekte olduğu, bu bilginin vergi idaresince bilinmesinin düzeneğin kendiliğinden yasal olduğu anlamına gelmediği vergi mükelleflerine bildirilmelidir<sup>189</sup>. Birçok ülke, mükelleflerin ifşa yükümlülüklerine uyararak bir meşru beklenti içine girebileceğinden endişe duymaktadır. Meşru beklentinin anlamı, vergi mükelleflerinin sırf ifşa kuralları kapsamında uyguladıkları vergi planlarını vergi idaresiyle paylaşarak, vergiden kaçınmaya bağlı herhangi bir yaptırımla artık karşılaşmayacakları

<sup>187</sup> Sifto Canada Corp. v. The Queen, 2017, TCC 37.

<sup>188</sup> Allison Christians, "Take MAP With a Grain of Salt: Sifto and the Legal Nature of Competent Authority Agreements", **Tax Notes International**, S.87, 2017, s.83.

<sup>189</sup> OECD (2015), s.19.

yanılıgısına girmesidir. Mükelleflerin meşru beklenti içine girmesi, vergi idarelerinin daha sonra bir vergi planına karşı önlem almasını etkileyebileceği gibi, mükelleflerin kurallara uyumunu da bozabilir.

Unutulmamalıdır ki, bildiri zorunlu işlem altında ifşası gereken tüm tertipler vergi kaybına yol açmadığı gibi, bir düzeneğin ifşa edilmesi de onu yasal hale getirmemektedir. Meşru beklentilerin önüne geçilmesi için vergi idaresi açık ve net bir sistem getirmelidir. Bu sistem mükelleflerin yapılan ifşanın daha sonra bir yaptırımla karşılaşılmasını önlemeyeceğini anlayabilmesini sağlamalıdır. OECD raporuna göre Birleşik Krallık, İrlanda, Birleşik Devletler ve Kanada rejimlerine bakıldığında bunun sağlandığı görülmektedir<sup>190</sup>.

Zorunlu ifşa kurallarına getirilen bir diğer eleştiri de sistemin Anglo-Sakson hukuk sistemlerine daha uygun olup, Kara Avrupası sistemleri için karmaşık bir düzenleme yarattığıdır. Buna göre Birleşik Krallık ya da Birleşik Devletler gibi Anglo-Sakson hukuk sistemine bağlı ülkelerde vergi idaresinin bir danışman rolü üstlendiği, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında daha fazla diyalog olduğu ve böylece vergi mükellefinin bir vergi düzeneğinin bildiri zorunlu sayılıp sayılmadığını tespitinde bundan yararlanabileceği belirtilmiştir. Öte yandan Kara Avrupası hukuk sistemlerinde vergi idaresi ile mükellef arasında doğrudan bir iletişim olmadığı için mükelleflerin hangi tertipleri ifşa etmesi gerektiğini tespit etmesi mükellef üzerinde haksız bir yükümlülük oluşturmaktadır. Anglo-Sakson ülkelerinden farklı olarak Kara Avrupası ülkelerinde vergi denetim sistemlerinin danışmanlık rolü üstlenmediği, aksine sadece bilgi talep etme görevi icra ettiği belirtilmektedir<sup>191</sup>. Zira Kara Avrupası hukuk sistemini benimsemiş olan Brezilya örneğinde, zorunlu ifşa kuralları iki kez iç hukuka eklenmeye çalışılmış ancak vergi mükelleflerinin vergi idaresiyle arasındaki iletişimin az olması<sup>192</sup> dolayısıyla ortaya çıkan belirsizliklerin daha büyük problemler yaratacağı<sup>193</sup> öngörüldüğü için bu

---

<sup>190</sup> OECD (2015), s.56.

<sup>191</sup> Majed, "Implementation in France of the disclosure of aggressive tax planning arrangements under Action 12 of BEPS."

<sup>192</sup> Mosquera Valderrama, vd., s. 29.

<sup>193</sup> Luis Eduardo Schoueri & Ricardo Andre Galendi Junior, "Brazil", **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**, Ed: Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series C.:15, Hollanda, IBFD, 2017, s.,214; Gomes, Brazil, s. 324.



denemeler sonuçsuz kalmıştır<sup>194</sup>. Fransa örneğine bakıldığında ise, 2014'den beri zorunlu ifşa düzenlemelerine benzer uygulamaların getirildiği görülmektedir. Bu düzenlemelerin düzgün işleyebilmesi için mükelleflerin idareye yapacakları işlemlerin bildirim zorunlu işlem olup olmadığını sorma imkanı getirilmiştir. Ancak idarenin cevap verme zorunluluğu yoktur. Vergi kaybını önlemek için daha etkili sistemler geliştirilmişken zorunlu ifşa kurallarının hem gereksiz hem de çok katmanlı olması dolayısıyla etkisiz bir sistem olduğu savunulan görüşler bulunmaktadır<sup>195</sup>. Kolombiya örneğinde BEPS eylem planlarına engel olabilecek en büyük neden vergi mükelleflerinin vergi idaresine güvenmemesi olduğunun altı çizilmektedir<sup>196</sup>.

BEPS eylem planlarının gelişmiş ülkeler tarafından gelişmiş ülke sistemleri için yaratıldığı görüşü dile getirilmektedir. Bu durumda gelişmekte olan ülkelerin BEPS eylem planlarını başarılı ve etkin bir biçimde uygulaması sırasında karşılaşılabilecek sorunlar daha farklıdır<sup>197</sup>. Bir örnek olarak gelişmekte olan Asya-Pasifik ülkelerinde BEPS eylem planlarının uygulanmasına bakıldığında özellikle yeteri kadar gelişmemiş vergi idaresi ile toplumda geleneksel yapılı bir vergi uyum algısının olmayışının süreci etkilediği belirtilmiştir<sup>198</sup>. Aynı şekilde gelişmekte olan Latin Amerika ülkeleri bakımından da zorunlu ifşa kurallarının idarenin teknik ve yasal hazırlığının yetersiz oluşunun hak kayıplarına neden olabileceği belirtilmektedir<sup>199</sup>. Gelişmiş ülkelerin bir kısmında eskiden beri uygulanmakta olan zorunlu ifşa kurallarının, hem mükellef hem de vergi idaresi için bir yük oluşturacağı unutulmamalıdır<sup>200</sup>. Sadece gelişmiş-gelişmekte olan ülke ayrımı değil, bütün ülkelerin vergi uygulamalarının birbirinden farklı oluşunun farklı kültürel geçmiş ve farklı ekonomik yaklaşımlarından kaynaklandığının da altı çizilmektedir. Buna göre

<sup>194</sup> Daniel Zugman, "BEPS Developments in Brazil", World Tax, 17.08.2016, [www.world.tax](http://www.world.tax), (Erişim: 02.03.2018); Andre Gomes de Oliveira & Francisco Lisboa Moreira, "Brazilian Transfer Pricing Regime", **Bulletin for International Taxation**, Haziran 2017, s. 325.

<sup>195</sup> Majed, "Implementation in France of the disclosure of aggressive tax planning arrangements under Action 12 of BEPS."

<sup>196</sup> Mosquera Valderrama vd., s. 30.

<sup>197</sup> Shee Boon Law, "Base Erosion and Profit Shifting – An Action plan for Developing Countries", **Bulletin for International Taxation**, 2014, S.68/1, s.41; Brauner, , s. 26.

<sup>198</sup> Daljit Kaur & Kamesh Susarla, "Anti-Tax Avoidance Developments in Selected Asian Jurisdictions", **Asia-Pasific Tax Bulletin**, 2011, S.17, s. 277.

<sup>199</sup> Betty Andrade Rodriguez, "Implementation v. Adoption: BEPS in Latin America through the Lens of the ILADT Model", **World Tax Journal**, Ağustos 2017, s. 335

<sup>200</sup> Law, s. 46.

tüm ülkelerin, uluslararası vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla benzer, benzer olmasa bile uyumlu vergi uygulamaları getirmesini planlayan OECD, bu kültürel farklılıkları göz ardı etmesi nedeniyle eleştirilmektedir<sup>201</sup>.

Buna göre gelişmekte olan bir ülke statüsündeki Türkiye'nin de kuralları sistemine dahil ederken bu etkenleri iyi hesaplaması gerekmektedir. Sayılan eleştiriler ışığında, kuralların başarıya ulaşabilmesi için özellikle agresif vergi tertiplerinin tespiti bakımından kesin tanımlar getirmesi gerektiği söylenmektedir<sup>202</sup>. Özellikle açık, belirgin ve kolay anlaşılabilir bir düzenleme getirilmesi Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler bakımından vergi idaresinin isteklerinin mükellef tarafından anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak, mükellef haklarının ihlal edilme riskini azaltacaktır.

---

<sup>201</sup> Arkadiusz Myszkowski, "Mind the Gap: The Role of Politics and the Impact of Cultural Differences on the OECD BEPS Project", **Bulletin For International Taxation**, IBFD, Mayıs 2016, s. 283.

<sup>202</sup> Bkz. Mosquera Valderrama vd. , s. 33-36.

## İKİNCİ BÖLÜM

### II. TÜRK HUKUKUNDA ZORUNLU İFŞA KURALLARI

Zorunlu ifşa kuralları bu çalışmanın hazırlanma sürecinde Türk hukukunda henüz yer bulmamıştır. Ancak bu durum, kuralların BEPS uyum sürecinde değerlendirilmesi gereken bir eylem planı olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. OECD'nin sadece 2015 yılında çıkan “Zorunlu İfşa Kuralları” isimli raporu değil, 2018 yılında çıkardığı “Ortak Raporlama Standartlarından Kaçınma Anlaşmaları ve Şeffaf Olmayan Offshore Yapılar için Zorunlu İfşa Kuralları” isimli raporu da göz önüne alındığında, Türk vergi idaresinin bu konuda bir çalışma yapacağı öngörülebilir<sup>203</sup>. Zira Türk vergi idaresi, uluslararası nitelikteki vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini amaçlayan BEPS 5, 8, 10, 13 ve 15. eylem planlarında, önerilen uygulamalar konusunda çalışmalar yapmıştır<sup>204</sup>.

Zorunlu ifşa kuralları da uygulanması büyük oranda mevzuat değişikliği gerektiren bir eylem planıdır<sup>205</sup>. Kuralların Türk hukukuna olası iktibası konu olduğunda bu iktibasın nasıl yapılacağı düşünülmesini ve mevcut mevzuatın incelenmesini gerektirmektedir. Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak zorunlu ifşa kurallarının Türk mevzuatında nasıl yer alabileceği açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra kuralların kabulü halinde ihlal edilme olasılığı taşıyan hak ya da özgürlükler tartışılacaktır. Zorunlu ifşa kurallarının etkileyebileceği haklar düşünüldüğünde özel hayatın gizliliği ve susma hakkı ilk akla gelen temel hak ve özgürlükleri oluşturmaktadır<sup>206</sup>.

<sup>203</sup> Ramazan Biçer, Mehmet Erginay, “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.326, Kasım 2015, s. 67.

<sup>204</sup> Deloitte, “BEPS Actions implementation by country: Turkey”, Haziran 2017, <https://www2.deloitte.com>, (Erişim:18.03.2018); Biçer, Erginay, s. 57-63.

<sup>205</sup> Pascal Saint-Amans, Raffaele Russo, “The BEPS Package: Promise Kept”, **Bulletin For International Taxation**, Nisan 2016, s. 241.

<sup>206</sup> Zorunlu ifşa kurallarının sonuçları diğer akademik çalışmalarda özel hayatın gizliliği hakkı ve susma hakkı bakımından incelenmiştir. Bu nedenle de bu çalışma kapsamında da özellikle bu iki hak üzerinde durulacaktır. Bkz. Jasna Voje, “EU Implementation of BEPS Action 12 in the Light of Human Rights Requirements”, **European Taxation**, Mayıs 2017; Philip Baker, “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, **Intertax**, 2015, C. 43, S. 1.

Zorunlu ifşa kuralları ile mükellefler gizlemek isteyeceği bilgileri vergi idaresiyle paylaşmak zorunda bırakılmaktadır. Buna ek olarak, vergi danışmanlığı hizmetinin de gizlilik ilkesi çerçevesinde yapılması gerekirken, bu bilgilerin de vergi idaresiyle paylaşılması öngörülmüştür. Elbette ki ne özel hayatın gizliliği ne de hukuki danışmanlıktan yararlanma hakkı mutlak bir haktır. Üstün kamu yararı ya da devletin üstün ekonomik çıkarı karşısında bireyin bu haklarının sınırlandırılması gerektiği savunulabilir. Baker'a göre ise, bu çatışmanın tek çözüm yolu, zorunlu ifşa kurallarıyla ifşaya zorlanacak olan vergi planlarının gerçekten agresif nitelikli olduğunun iyi tespit edilmesidir. Ancak bu durumda zorunlu ifşa kurallarının ihlal edebileceği haklar sınırlandırılabilir<sup>207</sup>. Sadece verilerin ifşa edilmemesi halinde değil, verilerin ifşası nedeniyle de danışman ve mükelleflerin farklı hukuki yaptırımlarla karşılaşabileceği unutulmamalıdır.

Zorunlu ifşa kuralları kapsamında ifşa edilmesi gereken veri vergi tertipleridir. Agresif ve zararlı kabul edilip ifşası kamu yararına olsa bile bu tertipler vergisel veridir. Bu verilerin hangilerinin sır niteliğinde olacağı, hangilerinin vergi mahremiyeti gibi hukuki korumalar kapsamında değerlendirileceği ise tartışılması gereken bir konudur. Zira vergisel veriler, toplumun işleyişi için ifşası zorunlu olan işyeri adresi ya da yürütülen ticari faaliyet gibi konuları içerdiği gibi, veraset ve intikal vergisi beyanında ortaya çıkabilecek kişinin aile ilişkilerini etkileyen verileri de içeren oldukça geniş bir yelpazeyi kapsamaktadır. Prensip olarak hayatın kamusal kısmına ilişkin verilerin sır kapsamında olmadığı ancak mükellefin özel hayatına ilişkin olan ve özellikle sır olarak kalmasını istediği verilerin vergi sırrı olarak kabulü gerekmektedir<sup>208</sup>.

Zorunlu ifşa kuralları mükellef ve danışmanları vergisel bilgileri ifşa etmeye zorlamaktadır. Ayrıca ifşa edilen bilgilerin toplanacağı mercii idari otoritedir. Dolayısıyla zorunlu ifşa kuralları getirilirken, kuralların tarafları olan mükellef, danışman ve idari otoritenin yükümlülüklerinin sınırlarının anlaşılabilmesi için vergi

---

<sup>207</sup> Baker, The BEPS Project, s.90; Benzer bir görüş için: Irma Johanna Mosquera Valderrama "The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism, **Derivatives & Financial Instruments**, IBFD, C. 18, S.1, Kasım 2016.

<sup>208</sup> İnci Solak Akman, Vergi Mahremiyetini İhlal, Ankara, 2012, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), .s. 25.

sisteminde var olan hukuki korumalar ve yaptırımlar incelenmelidir. Kişisinin kendisine ait bilgileri ifşa etmesi durumu bir hak ihlali ya da suç şüphesi doğurmayacağı için bu bölümün ikinci başlığında bahsi geçen özel hayatın gizliliği hakkının ihlali bakımından mükellef yönünden bir inceleme yapılmayacaktır. Öte yandan mükellefin kendi bilgilerini ifşaya zorlanması çok daha farklı bir hak olan susma hakkını gündeme getirmektedir.

## **A. Türk Hukuk Sistematığı İçinde Zorunlu İfşa Kurallarının Olası Yeri**

Zorunlu ifşa kurallarının tasarımına bakıldığında, bu kuralların bir tür bilgi verme yükümlülüğü olduğu görülmektedir. Türk vergi hukukunda vergi idaresinin, mükellefler hakkında bilgi edinmesi üç ana kaynak ile sağlanmaktadır. Bunlardan ilki, mükelleflerden edinilen belge, defter, beyanname gibi kayıtlardır. İkincisi vergi idaresinin bilgi toplama yetkisi çerçevesinde banka, finans kuruluşları, sigorta şirketleri gibi üçüncü taraflardan toplanılan bilgilerdir. Son olarak vergi idaresi, denetim yetkisi ile yaptığı arama, yoklama ve inceleme neticesinde de mükellef hakkında bilgilere ulaşabilmektedir<sup>209</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun "*Bilgi verme*" başlığını taşıyan 148. maddesinde mükelleflerin kamu idarelerince istenen bilgileri vermeye mecbur olduğu hüküm altına alınmıştır<sup>210</sup>. Bu hükümde bahsi geçen bilgi verme ödevi, kural olarak bir defaya mahsus olan, sürekliliği olmayan bir uygulamadır<sup>211</sup>. Bu nedendir ki, zorunlu ifşa gibi süreklilik gerektiren uygulamaların VUK md. 148 kapsamında yer alması mümkün görünmemektedir.

"*Devamlı bilgi verme*" başlığını taşıyan 149. maddede ise kamu hizmeti ifa eden kuruluşlar da dahil olmak üzere kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişilerin kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belirli aralıklarla ya da devamlı

---

<sup>209</sup> Solak Akman, s. 40.

<sup>210</sup> VUK md. 148 "*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.*".

<sup>211</sup> Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Seçkin yayınları, Ankara, 2015, s. 311.

olarak vergi idaresine vermesi gerektiği hüküm altına alınmaktadır<sup>212</sup>. Ancak unutulmamalıdır ki VUK md.149 her ne kadar “yazı ile istenecek” ifadesi içerse de, bundan idarenin bilgi talebinin özünü oluşturan iradesinin yazılı bir biçimde maddi aleme yansıtılması gereği anlaşılmalıdır<sup>213</sup>.

149. maddeyle beraber incelenmesi gereken bir diğer Vergi Usul Kanunu maddesi ise “Yetki” başlıklı mükerrer 257. maddedir. Hükümün 4. fıkrasında “*Maliye Bakanlığı, (...) bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesi hususlarında izin vermeye, standart belirlemeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında kullanılacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler veya bilgi ve işlem çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ya da belirlemeye, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler ile süresinden sonra verilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere istinaden düzenlenen ihbarnameleri, mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarını internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, (...) yetkilidir.” denilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkilerini büyük*

<sup>212</sup> VUK md. 149 “Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasülalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.”.

<sup>213</sup> Detaylı bilgi için: Metin Günday, **İdare Hukuku**, Ankara, İmaj Yayınevi, 2015, s. 144.

çoğunlukla genel tebliğler ile düzenlenmektedir<sup>214</sup>. Örneğin, Maliye Bakanlığı'nın VUK 149 ve mük. 257 maddelerinin verdiği yetkiye dayanarak çıkardığı 329 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde getirilen düzenleme ile ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerine “*Performans Derecelendirme Bildirimi*” adlı bir form ile bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir<sup>215</sup>. Bu yükümlülük için her bir mükelleften yazı ile istem usulü izlenmemekte, her yıl mükellefler anılan formu tebliğde yer alan usul çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine ek olarak vergi dairelerine teslim etmektedirler.

Bilgi vermenin zorunluluğu ve kapsamını düzenleyen maddelere kanunda fazla yer verilmemesi ve düzenlemelerin Maliye Bakanlığı yetkilerine bırakılması, vergi idaresinin her türlü veriyi isteyebilmesini sağlayacak derecede geniş bir alan oluşturmaktadır<sup>216</sup>. Öyle ki Kanunda bilgi vermeden kaçınmak ancak md. 151 kapsamında sayılan 4 halde mevcuttur<sup>217</sup>.

VUK mük. md. 257 ile bağlantılı olarak, VUK md. 355. ile getirilen bilgi verme yükümlüklerine uyulmaması halinde uygulanacak cezayı belirlemektedir<sup>218</sup>.

<sup>214</sup> Gürol, s. 312, Solak Akman, s. 43, diğer örnekler olarak bkz. 235, 350, 362, 381, 396, 403 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

<sup>215</sup> 329 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, R.G.: 25387/28.02.2004.

<sup>216</sup> Solak Akman, s. 44.

<sup>217</sup> VUK md. 151 “ *Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermektan imtina edemezler. Ancak: 1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır; 2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemez. 3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dişındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.(Erişim:1) 4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan evrakin muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir.”*

<sup>218</sup> VUK mük. md. 355, Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil); 1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (Erişim:490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'den itibaren 1.600 TL) Türk Lirası, 2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (Erişim:490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'den itibaren 800 TL) Türk Lirası, 3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dişında kalanlar hakkında 250 (Erişim:490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'den itibaren 400 TL) Türk Lirası,Özel usulsüzlük cezası kesilir.

Buna göre md.148, 149 ve mük. md. 257’de sayılan zorunluluklara uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür.

Anılan maddeler ve var olan uygulamalar ışığında zorunlu ifşa kurallarının hukuki dayanağının VUK md. 149 ve VUK mük. md. 257’ye dayanılarak Maliye Bakanlığı’nca çıkartılacak bir Vergi Usul Kanunu genel tebliği ile olacağını ve VUK mük. md. 355 ile de zorunlu ifşa yükümlülüğüne uymayanların yaptırıma tabi tutulacağını öngörülebiliriz.

Zorunlu ifşa kurallarının farklı hukuklardaki uygulamalarına bakıldığında, mükellef ya da danışmanların bu ifşayı form doldurarak yaptığı görülmektedir. Örnek olarak Birleşik Devletler uygulamasında “*Bildirimi Zorunlu İşlemlerin İfşası*

---

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 770.000 TL (490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018’den itibaren 1.200.000 TL)’yi geçemez.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanır. Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352 nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (Erişim:1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.

Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca verilmesi gereken beyanname ile ilgili olarak bu maddeye veya 352 nci maddede göre ceza kesilmesini gerektiren fiillerin, aynı zamanda 5510 sayılı Kanun uyarınca idari para cezası kesilmesini gerektirmesi durumunda aynı fiillerden dolayı bu madde ve 352 nci madde uyarınca ayrıca ceza kesilmez.



*Formu*” adını taşıyan 8886 kodlu form<sup>219</sup>, Kanada’nın Quebec bölgesinde uygulanan rejime bakıldığında TP-1079 kodlu bir form<sup>220</sup> ve Güney Afrika uygulamasında RA01 kodlu form<sup>221</sup> karşımıza çıkmaktadır. Zorunlu ifşa kurallarının var olduğu hukuk rejimlerine bakılarak oluşturulan model tasarıda da, OECD, vergi tertiplerinin ifşasının formlar aracılığı ile yapılmasını önermektedir. Bu konuda 2 taslak form hazırlanmıştır. İfşa yükümlülüğünün mükellef üzerinde olduğu varsayımıyla hazırlanan ilk formda ifşa edilmesi gereken veriler; mükellefin adı, adresi, vergi kimlik numarası gibi kişisel bilgilerini, kullanılan vergi düzeneğinin detaylarını, vergi düzeneğinin hangi genel ve özel nitelikler kapsamına girdiğini, vergi düzeneği ile ilgili olan mevzuat bölümlerini, beklenen vergi avantajının miktarını ve vergi düzeneği ile ilişkili olan tarafları kapsamaktadır. İfşa yükümlülüğünün danışman üzerinde olması ihtimaliyle getirilen 2. taslak formda ise, diğerine ek olarak danışmanlar, müşteri listelerini de ifşa etmek durumundadır<sup>222</sup>. Ülkemizde de yapılacak ifşanın diğer ulusal uygulamalar ve OECD raporunda önerilen şekliyle formlar aracılığıyla yapılacağı da öngörebilmektedir

Zorunlu ifşa kurallarının iktibasında öngörülen yolun yaratabileceği kanunilik sorunu ayrıca tartışılmalıdır. Zira zorunlu ifşa kurallarının belirleyici unsurlarının yetki devri ile yürütme organı tarafından düzenlenmesinin ve zorunlu ifşa kurallarına uyulmaması halinde verilecek yaptırımın bu yetki devrine bağlanmış bir hüküm ile sağlanmasının anayasal ilkelerle uyumlu olup olmadığı incelenmelidir. Zorunlu ifşa kurallarına dayanak olma potansiyeli taşıyan bu hükümlerin anlaşılabilmesi için Anayasa Mahkemesi’nin yorumlarına bakılması gerekmektedir. Zira hem VUK mük. md. 257 ve hem de mük. md. 355 daha önce anayasaya aykırılık iddiasıyla mahkemenin önüne getirilmiş hükümlerdir.

<sup>219</sup> Form için bkz.: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8886.pdf>, (Erişim: 01.04.2018).

<sup>220</sup> Form için bkz. : <https://www.revenuquebec.ca/documents/en/formulaires/tp/tp-1079.di-v%282017-05%29.pdf>, (Erişim: 01.04.2018).

<sup>221</sup> Form için bkz.: <http://www.sars.gov.za/AllDocs/OpsDocs/SARSForms/RA01%20-%20Reporting%20Reportable%20Arrangements%20-%20External%20Form.pdf>, (Erişim: 01.04.2018).

<sup>222</sup> OECD (2015), s. 62.

VUK mük. md. 257'nin anayasaya aykırılığının tartışıldığı davada Anayasa Mahkemesi, hükmü hem Anayasa'nın<sup>223</sup> suçta ve cezada kanunilik ilkesini düzenleyen 38. maddesi<sup>224</sup> hem de verginin yasallığını düzenleyen 73. maddesi<sup>225</sup> kapsamında incelemiştir<sup>226</sup>. Mahkeme, vergi hukukunda mükelleflerin bilgi verme yükümlülüğü olduğunun ve bu yükümlülüğün idarenin esnek ve çabuk hareket etme gereksinimi dolayısıyla oluştuğunun altını çizmektedir. Kanunlarda istenen bilgi ve belgeler kapsamlı bir şekilde belirtilmemiş olsa da Maliye Bakanlığı'na verilen geniş bir yetki ile gerekli düzen ve usul sağlanmaya çalışılmıştır. Anayasa Mahkemesi, bu durumun bir gereklilik olduğunu belirtmektedir. Mahkeme, bu durumun yürütme organının bir kural koyma yetkisi olarak değerlendirilemeyeceğini, var olan durumun sadece yasama organının yarattığı kanunlarla çizilen sınırlar ve ilkeler içinde uzmanlık ve yönetim gerektiren hususlar bakımından yürütme organının bu kanunları uygulaması olduğunu belirtmiştir. Mahkemeye göre anılan hüküm yürütme erkinin kanunsuz suç yaratmasına neden olmadığı için Anayasa'nın 38. maddesini ihlal etmemektedir. Ayrıca kararda geçen *“idareye verilen ve itiraz konusu yapılan yetki, vergi yasalarının salma, gerçekleştirme, bağımsızlık, ayrıklık, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerimde herhangi bir değişiklik yapma olanağını içermemektedir. Gerçi zorunlu belge düzenleme alanının genişlemesiyle yükümlünün vergi matrahında bir artışa neden olunmaktadır. Ancak, bu zorunluluk olmasa da vergi matrahı gerçek kazançları kapsamak durumundadır. İdare, bu gerçek durumu ortaya çıkarmanın önlemlerini almaktadır. Dolayısıyla idarenin matraha doğrudan müdahalesi söz konusu değildir, idare, belge düzeneğinde değişiklik yapmakla yasanın uygulanmasına açıklık getirmekte ve vergi kaçırılmasını önlemeye çalışmaktadır. Çünkü asıl olan herkesin gelir elde ettiği kadar vergi ödemesidir.”* ifadeleri dikkat

---

<sup>223</sup> R.G.: 17863, 09.11.1982.

<sup>224</sup> AY md. 38, Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.

<sup>225</sup> AY md. 73 *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”*

<sup>226</sup> AYM 1990/29 E., 1991/37 K., 15.10.1991, R.G. 05.02.1992/21133.

çekicidir. Yapılan açıklama ışığında mahkeme hükmün Anayasa'nın 73. maddesini de ihlal etmediğine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin VUK mük. md. 355'in anayasaya aykırılığının tartışıldığı bir kararında mük. md. 355'de cezaların, mük. md. 257'de ise cezaya tabi olan eylemlerin sıralandığını vurgulamaktadır<sup>227</sup>. Cezaya tabi eylemlerin Maliye Bakanlığınca, verilen yetki ile yapıldığı, bu eylemlerin genel tebliğler ile konularak Resmi Gazete'de yayımlandığı ve mükelleflerin erişimine ve bilgisine açık tutulduğu söylenmektedir. Anayasa Mahkemesi'ne göre suç sayılan eylem ve cezalar yasada belirtilmiş sadece teknik uzmanlık gereken unsurların belirlenmesi Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır. Mahkeme bunun suçun idari düzenlemeler ile oluşturulduğu anlamına gelemeyeceğini belirterek anılan hükmü Anayasa'ya uygun bulmuştur.

Aynı kararın karşıoy gerekçesinde, *“İtiraz konusu kuralla göndermede bulunulan 257. madde uyarınca, mükelleflerin uyması gereken zorunlulukları belirleyecek olan Maliye Bakanlığı'nın, bunlara ilişkin kuralları ne zaman getireceği, değiştireceği veya kaldıracağı belli olmadığından, suç oluşturan eylemin, yasaya bakılarak saptanması olanaklı değildir. İdare tarafından suçun, tebliğ gibi düzenleyici tasarruflarla belirlenmesinin ise yasallık ilkesinin içerdiği temel güvenceleri sağlayamayacağı kuşkusuzdur.”* denilerek hükmün öngörülemez düzenlemeler yarattığı belirtilmiştir<sup>228</sup>.

Yine mük. md. 355'in anayasaya aykırılığının tartışıldığı başka bir kararda kira tahsilat ve ödemelerinin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğuna uymayanların kira bedeli ile orantılı olmayan özel usulsüzlük cezaları ile cezalandırılmalarının hukuk devletinin gereği olan adalet ve hakkaniyet ilkeleriyle ve mali güce göre vergilendirme ilkesiyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür<sup>229</sup>. Mahkeme, 2. madde bakımında ihlal iddiası hakkında, anılan hükümle getirilen cezanın caydırıcılık niteliği taşımasının

<sup>227</sup> AYM 2009/21 E. , 2011/16 K., 13.01.2011, R.G. 02.04.2011/27893.

<sup>228</sup> Fulya Kantacıoğlu, Fettah Oto, Karşıoy Gerekçesi.

<sup>229</sup> AYM 2016/124 E. , 2016/155 K. , 07.09.2016, R.G.:11.10.2016/29854

vergi kayıp ve kaçığının önlenerek mali düzenin korunması bakımından önemli olduğunu belirtmiş, yaptırımlarda kademeli bir belirleme gözetilmesi nedeniyle hükmün orantılı ve hakkaniyetli bir düzenleme getirdiği yorumunda bulunmuştur. 73. madde bakımından ise hükümle verginin yasallığı arasında bir bağlantı görmediği gerekçesiyle inceleme yapmamıştır.

VUK mük. md. 257 ve mük. md. 355'in anayasaya aykırılığının tartışıldığı iki bireysel başvuru kararında da Mahkeme, kanunilik ilkesinin katı bir biçimde uygulanamayacağını, kanunlarla çizilen sınırlar içinde yürütme erkinin düzenleyici işlemler yaratabileceğini söylemiştir<sup>230</sup>. Mahkeme her iki kararında da başvurucuların suç ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiği iddiasını kabul edilemez bulmuştur.

Anılan hükümler ve Anayasa Mahkemesi'nin içtihatlarına bakıldığında konunun verginin yasallığı ve suçta ve cezada kanunilik ilkeleri çerçevesinde tartışılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesi verginin yasallığı ilkesini düzenlemektedir. Bu ilke bireyin devletin üstün egemenliği karşısında hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla oluşturulmuştur. Anayasa Mahkemesi'nin VUK md. 149 ve VUK mük. md. 257'ye dayanılarak çıkartılan genel tebliğler ile mükelleflere vergisel bir ödev getirmesinin Anayasa'ya aykırı olmadığı yönündeki görüşü doktrinde de tartışılmıştır. Zira verginin yasallığı ilkesi sadece alacağa dair düzenlemelerin değil, vergiye ilişkin tüm ödev ve usullerin de kanunlar aracılığıyla düzenlenmesini gerektirmektedir<sup>231</sup>. Mükellefin ödevleri, vergisel ödev ve vergisel yönteme ilişkin düzenleyici unsurlar arasında sayılmaktadırlar<sup>232</sup>. Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" hükmü dar yorumlanmamalı, vergiyle ilişkili diğer ödevlerin de

---

<sup>230</sup> Balkan Sigorta Aracılık Hizmetleri Ticaret Ve Limited Şirketi ve Kırklareli Sigorta Aracılık Hizmetleri Ticaret ve Limited Şirketi Başvurusu, 2017/4832, 25.10.2017; Ali Rıza Zümbül Başvurusu, 2014/2328, 14.09.2017.

<sup>231</sup> Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2014, s.20.

<sup>232</sup> Güneş, s 144-148.

yasallığı tartışılmalıdır<sup>233</sup>. Zira vergisel bir yük getirmese bile, vergisel ödevlerin yürütme organınca getirilmesi verginin yasallığı ilkesiyle örtüşmemektedir<sup>234</sup>.

Anılan hükümlerin Anayasa ile bağlantısının bir başka boyutu incelendiğinde ise VUK md. 149 ve mük. md. 257'ye dayanılarak yaratılan düzenlemeye uyulmamasının VUK mük. md. 355 kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesine neden olduğu görülmektedir. Bir diğer deyişle VUK mük. md. 355 ile bilgi vermekten çekinenlerin cezalandırılması hükmü, özünde Maliye Bakanlığı'nın VUK mük. md. 257'ye dayanarak bilgi istemesi üzerine kuruludur<sup>235</sup>. Bu durum yürütme erki işlemleriyle bir nevi suç ihdas edilmesi anlamına gelmektedir. Bunun da suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal ettiği kabul edilmelidir<sup>236</sup>. Zira Anayasanın 73. maddesi, vergisel suç ve cezaları bakımından bir hüküm getirmemiştir. Bu durumda vergisel suç ve cezaları, diğer tüm suç ve cezalar gibi, Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile birlikte okunmalıdır<sup>237</sup>. Dolayısıyla bir suçun ve unsurlarının kanunlarla değil yürütme organının işlemiyle belirlenmesi suçta kanunilik ve verginin yasallığı ilkesiyle bağdaşmamaktadır<sup>238</sup>.

Daha önce de belirtildiği gibi zorunlu ifşa kurallarının hukuki dayanağının VUK md. 149 ve VUK mük. md. 257'ye dayanılarak Maliye Bakanlığı'na çıkarılacak bir Vergi Usul Kanunu genel tebliği ile olacağını ve VUK mük. md. 355 ile de zorunlu ifşa yükümlülüğüne uymayanların yaptırıma tabi tutulacağını öngörülebilmektedir. Ancak anılan hükümlerin anayasaya aykırılığı iddiaları ve doktrin tarafından da yapılan eleştiriler göz önünde tutulduğunda, bir bilgi verme yükümlülüğü olan zorunlu ifşa kurallarının ayrı bir kanunla düzenlenmesi en uygun seçenektir.

---

<sup>233</sup> AYM 1990/29 E. ,1991/37 K, 15.10.1991, Yekta Güngör Özden & Yalçın Acargün, Karşıoy Gerekeçesi

<sup>234</sup> Güneş, s.189.

<sup>235</sup> Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınları, 2015, s. 515.

<sup>236</sup> Öz, s.208 -209.

<sup>237</sup> Ali Rıza Aydın, "Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 233, Şubat 2008, s. 20.

<sup>238</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1986/1987, s. 169; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2013, s. 268.

Öte yandan Anayasa Mahkemesi içtihatlarına bakıldığında, Mahkeme'nin sıklıkla idarenin esnek ve hızlı davranması gerektiğini söylediği görülmektedir. Zorunlu ifşa kuralları bakımından da hem yasallık ilkesinin ihlal edilmemesi hem de idarenin hızlı ve esnek çözümler getirebilmesi açısından kuralların 5 kilit unsurunun verginin temel ve teknik ve ayrıntıya ilişkin öğeleri bakımından incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Tekrar hatırlatmak gerekirse zorunlu ifşa kurallarının 5 kilit unsuru (1) ifşanın kim tarafından yapılacağı, (2) ifşa edilecek bilginin nasıl sınırlandırılacağı, (3) bildirim zorunlu tertiplerin kendine özgü niteliklerinin neler olacağı, (4) ifşa yükümlülüğünün ne zaman doğacağı ve (5) kurallara uyulmama ihtimalinde uygulanacak yaptırımların ne olacağı olarak sayılmaktadır. Genel olarak verginin konusu, mükellefi, matrahı ve tarifesi verginin temel öğelerinden sayılmaktadır<sup>239</sup>. Teknik ve ayrıntıya ilişkin öğeler bakımından kesin bir ayırım yapılamayıp her konunun kendi içinde değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir<sup>240</sup>. Unutulmaması gereken bu teknik ve ayrıntıya ilişkin unsurların düzenlenmesinde de yürütme organının, yasama organı tarafından konulan kanunlarla bağlı olup, kanunun çizdiği sınırlar içinde hareket etmesi gerektiğidir<sup>241</sup>.

Zorunlu ifşa kuralları bir vergi yükü getirmemektedir. Ancak vergi mükellefine bir yükümlülük getirmesi nedeniyle bu yükümlülük temel ve teknik ve ayrıntıya ilişkin öğelerine ayrılabilir. Zira vergiye ilişkin yükümlülükler vergi ödevi ile ilişkili ve ilintilidir ve verginin yasallığı hakkı bu tür ödevler için de tartışılabilir<sup>242</sup>. Zorunlu ifşa kurallarının 5 unsuru bu tür bir ayırma tabi tutulduğunda ifşa yükümlülüğünün öznesi, genel nitelikleri, doğduğu zaman ve ifşa yükümlülüğüne uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımın temel öğeler olarak kabulü gerekmektedir. Zira vergi yükümlülüğünü maddi olarak etkileyen hiç bir konu teknik ayrıntı olarak nitelendirilmemelidir<sup>243</sup>. Bildirimi zorunlu tertibin özel nitelikleri ise teknik ve ayrıntıya ilişkin bir öğe olarak kabul edilmelidir. Bunun

---

<sup>239</sup> Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2017, s. 32, Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2004, s.119-130.

<sup>240</sup> Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 131.

<sup>241</sup> Çağan, s. 6, 52, 145.

<sup>242</sup> AYM 1990/29 E. ,1991/37 K, 15.10.1991, Yekta Güngör Özden & Yalçın Acargün, Karşıoy Gerekeçesi

<sup>243</sup> Yaltı, "Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu", s. 16.

sebebi ise çalışmanın birinci bölümünde açıklanmaya çalışıldığı üzere özel niteliklerin aslında birer nitelik olmayıp, vergi kaybı riski taşıyan işlemlerden ibaret olmasıdır. Bir hukuki işlemin vergi kaybı riski taşıdığına idarece tespit edilmesi ve bu işlemlerin hızlı bir şekilde bildirim zorunlu işlemler listesine alınması, zorunlu ifşa kurallarının etkin işleyişi için gereklidir.

DOTAS rejiminin uygulandığı Birleşik Krallık örneğine de bakıldığında, 2004 tarihli Finans Kanunu'nda bildirim zorunlu tertibin ve danışmanın tanımının, ifşa yükümlülüğünün öznesinin, ifşa edilecek verilerin, yükümlülüğe uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımın ve ifşanın form ile yapılmasının hüküm altına alındığı görülmektedir<sup>244</sup>. Bir örnek olarak aynı kanunun 317. maddesinde yer alan ve yürütme organına düzenleyici işlemler yapma yetkisi veren hükme dayanılarak çıkartılan 1172. sayılı Tebliğ'de ise veraset vergisine bağlı tertiplerin özellikleri sayılmıştır<sup>245</sup>. Anılan tebliğde yer alan düzenleme bildirim zorunlu tertibin bir özel niteliğidir. Görüldüğü gibi Birleşik Krallık uygulamasında da zorunlu ifşa kurallarının temel öğeleri kanunlarda düzenlenmişken, teknik ve ayrıntıya bağlı bir öge olan özel nitelikler yürütme organınca çıkartılan bir tebliğ ile getirilmiştir.

Anılan hükümler ve Birleşik Krallık örneği ışığında zorunlu ifşa kurallarının temel öğelerinin kanunlarla düzenlenmesi hem yasallık hem de suçta ve cezada kanunilik ilkesinin gereğidir. Ancak özel niteliklerin Anayasa Mahkemesi içtihatlarında değinilen nedenlerle yürütme organınca çıkarılacak düzenleyici işlemlerle belirlenmesi yasallık ilkesinin ihlaline neden olmayacaktır. Zira temel unsurların kanunlarla saptanmasından sonra uzmanlık ve tekniğe ilişkin hususların hızlı bir şekilde düzenlenmesi amacıyla yürütme organına verilecek yetki, yasama yetkisinin bir uzantısından başka bir şey değildir<sup>246</sup>.

---

<sup>244</sup> United Kingdom, Finance Act, 2004, part 7, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2004/12/contents>, (Erişim: 03.06.2018).

<sup>245</sup> United Kingdom, The Inheritance Tax Avoidance Schemes (Prescribed Descriptions of Arrangements) Regulations No: 1172, 2017, <http://www.legislation.gov.uk/uksi/2017/1172/made>, (Erişim: 03.06.2018).

<sup>246</sup> Selim Kaneti, "Anayasa Mahkemesi Kararlarına göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C.54, S.1-4, 1991-1994, s. 44.

## **B. Vergi Hukukunda Özel Hayatın Gizliliği ve Zorunlu İfşa Kuralları**

Zorunlu ifşa kuralları, mükelleflere ait vergisel bilgilerin idareye ifşa edilmesini düzenleyen kurallar bütünüdür. Vergisel bilgilerin birer kişisel veri olduğu düşünüldüğünde, bu bilgilerin idareye ifşa edilmesi sonucunda bireylerin özel hayatın gizliliği hakkının etkilenebileceği öngörülebilmektedir<sup>247</sup>. Çalışmanın bu kısmında, zorunlu ifşa kurallarının özel yaşamın gizliliği hakkı ile bağlantısının anlaşılabilmesi için öncelikle özel hayatın gizliliği hakkının tarihi gelişimi ve hukuki çerçevesi çizilmeye çalışılacaktır. Daha sonra zorunlu ifşa kurallarının Türk hukukuna iktibası halinde, bu hak ile yaşanabilecek olası çatışmalar değerlendirilecektir.

### **1. Tarihi Gelişim**

Bireylerin ilk çağlardan beri korunma ve barınma amacıyla bir kapalı ve korunaklı bir yerleşim yeri yarattığı bilinmektedir. İlkel toplumlarda bile paylaşılan bir evin içinde odaların oluşturulması, bunun mümkün olmadığı coğrafya ya da dönemlerde ise aynı evin içinde yaşayan bir topluluk arasında yalnız kalmak isteyen bireyin suratını duvara dönerek bir çeşit özel alan yaratmaya çalışması, konunun önemini ve birey için doğallığını göstermektedir<sup>248</sup>. Özel hayatın gizliliği hakkı, açıkça bu isimle düzenlenmese de Roma hukukunda karşımıza çıkmaktadır. Roma hukukunda vücut bütünlüğüne saldırı suçu, daha sonra değişim geçirerek kişiliğe tecavüz olarak algılanmaya başlanmış ve bireyi aşağılayıcı söz ya da saygınlığını azaltıcı hareketler de bu suç kapsamında değerlendirilmiştir<sup>249</sup>.

Özel hayatın gizliliği hakkının modern hukuktaki doğumu ise Samuel D. Warren ve Louis Brandais isimli iki avukatın yazdığı 1890 tarihli bir makaleye

---

<sup>247</sup> Baker, The BEPS Project, s.90.

<sup>248</sup> Detaylı bilgi için: Barrington Moore, Jr, **Privacy**, New York, Taylor and Francis Group, 1984, Yaşar Salihpaşaoğlu, “Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013, C.17, S.3, s.228.

<sup>249</sup> Batuhan Aktaş, **Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu**, İstanbul, Der Yayınları, 2017, s. 9; Tayyip Eroğlu, “Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu”, İstanbul, 2011, s. 15, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).



dayanmaktadır<sup>250</sup>. Makalede yalnız kalabilme hakkı olarak tanımlanan hakkın bir kişinin düşüncelerini<sup>251</sup>, özel hayatına ilişkin bilgileri, görüntüsünü ve kişinin ilk bakışta belirlenemeyecek özelliklerini kapsadığı ve korunması gerektiği belirtilmektedir<sup>252</sup>.

Özel hayatın gizliliği İnsan Hakları Evrensel Beyanname<sup>253</sup>, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi<sup>254</sup> ve Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi<sup>255</sup> ile koruma altına alınmış bir haktır. Uluslararası belge ve sözleşmelerde yer alan hak, ulusal düzenlemelere de dahil edilmiştir.

Türk hukukunda özel hayatın gizliliği 1982 Anayasası'nın 20. maddesi ile koruma altına alınmıştır<sup>256</sup>. Belirtilen hükümde vergi hukukuna ilişkin özel bir atıf olmamasına karşın, vergisel bilgiler özel hayatın içinden ve kişisel nitelikli bilgiler olduğu için madde kapsamında değerlendirilmelidir. Zira özel hayatın gizliliği hem özel hukuk hem de kamu hukukunun düzenlemeleri bakımından geçerlidir<sup>257</sup>.

---

<sup>250</sup> Dorothy J. Glancy, "The Invention of the Right to Privacy", **Arizona Law Review**, 1979, C. 21, S. 1, s. 1.

<sup>251</sup> Samuel D. Warren, Louis Brandeis, "The Right to Privacy", **Harvard Law Review**, 1890, C. 4, S.5, s. 198.

<sup>252</sup> Samuel D. Warren, Louis Brandeis, s. 201, 211, 215

<sup>253</sup> İnsan Hakları Evrensel Beyanname md. 12, "*Kimsenin özel yaşamına, ailesine konutuna ya da haberleşmesine keyfi olarak karışılmaz, şeref ve adına saldırılamaz. Herkesin bu gibi karışma ve saldırılara karşı yasa tarafından korunmaya hakkı vardır*". <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203-208.pdf>, (Erişim:10.01.2018).

<sup>254</sup> İHAS, md.8, "*1. Herkes özel ve aile hayatına konutuna yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. 2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzeneğin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir*". [http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/IH\\_ve\\_Temel\\_Ozgurluklerin\\_Korunmasi.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/IH_ve_Temel_Ozgurluklerin_Korunmasi.pdf), (Erişim:10.01.2018).

<sup>255</sup> Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi md.17, "*1.Hiç kimsenin özel ve aile yaşamına, konutuna, haberleşmesine keyfi veya hukuka aykırı olarak müdahale edilemez; onuru veya itibarı hukuka aykırı saldırılara maruz bırakılamaz. 2. Herkes bu tür saldırılara veya müdahalelere karşı hukuk tarafından korunma hakkına sahiptir*", <http://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/53-73.pdf>, (Erişim:10.01.2018).

<sup>256</sup> AY md.20, "*Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.*".

<sup>257</sup> Solak Akman, s.16.

## 2. Hukuki Çerçeve

### a) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi

Özel hayatın gizliliği hakkı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 8. maddesinde yer almaktadır. Hükümün amacı bireyin özel hayatının ve özel hayatına ilişkin bilgilerinin kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı korunmasıdır<sup>258</sup>. Hükme bakıldığında birinci fıkranın hakkın kapsamını belirlediği, ikinci fıkranın ise hakkın sınırlarını çizdiği görülmektedir. İHAM'ın da belirttiği gibi “özel hayat” tanımlanması ve kapsamının belirlenmesi oldukça güç bir kavramdır<sup>259</sup>. Maddenin İHAM tarafından ayrıntılı bir tanımının yapılamamış olması, bir yandan maddenin somut olaya uygulanması sırasında öngörülebilirliğini etkilemekte bir yandan ise maddenin zaman içinde ortaya çıkan yeni durumlara uygulanabilirliğini sağlamaktadır<sup>260</sup>.

Yıllardır süregelen yargılamalar ve ortaya çıkan içtihatlarla bakıldığında mahkemenin özel hayatın gizliliği hakkı içinde pek çok farklı hakkın yer aldığını kabul ettiği görülmektedir. Bu madde kapsamında ailevi ilişkiler<sup>261</sup>, vatandaşlık<sup>262</sup>, ebeveyn ile çocuk arasındaki ilişki<sup>263</sup>, evli olamayan çiftler arasındaki ilişki<sup>264</sup>, kişinin bedeni hakkında verdiği kararlar<sup>265</sup> gibi bireyin iç ilişkileri korunmaktadır.

---

<sup>258</sup>Relating To Certain Aspects Of The Laws On The Use Of Languages In Education In Belgium v. Belçika, (Belgium Linguistic Case), 2126/64, 23.06.1968, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57525>, (Erişim:11.02.2018).

<sup>259</sup> Costello-Roberts v. Birleşik Krallık, 13134/87, 23.03.1993, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57804>, (Erişim:02.02.2018), Niemietz v. Almanya, 13710/88, 16.12.1992, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57887>, (Erişim:20.02.2018).

<sup>260</sup> Ivana Roagna, **Protecting the right to respect for private and family life under the European Convention on Human Rights**, Council of Europe, Strasbourg, 2012, s. 9.

<sup>261</sup> Khoroshenko v. Russia, 41418/04, 30.06.2015, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-156006>, (Erişim:06.02.2018).

<sup>262</sup> Genovese v. Malta, 53124/09, 11.10.2011, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-106785>, (Erişim:11.02.2018).

<sup>263</sup> X v. Letonya, 27853/09, 26.11.2013, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-138992>, (Erişim:09.11.2017).

<sup>264</sup> Wakefield v. Birleşik Krallık, 15817/89, 01.10.1990, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-757>, (Erişim:05.02.2018).

<sup>265</sup> Pretty v. Birleşik Krallık, 2346/02, 29.04.2002, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-60448>, (Erişim:06.10.2017).

Bunlar haricinde kişisel verilerin korunması hakkı<sup>266</sup>, unutulma hakkı, itibar hakkı<sup>267</sup> gibi kişinin bilgileri ve bunların ifşası ile bağlantı haklar da md.8 kapsamında değerlendirilebilmektedir. Rotaru v. Romanya davasında İHAM, bireylerin kamusal bilgilerinin, idari otoritelerce sistematik olarak toplanması ve saklanması özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini söylemiştir. Bu karara göre, idari otoritelerce toplanan ve saklanan, vatandaşlık, etnik kimlik, doğum bilgileri gibi kişiye özgülenmiş bilgiler, parmak izi, ses kaydı gibi biyolojik bilgiler, her türlü tıbbi veriyi sağlayan sağlık bilgileri, kişinin iş, aile ve çalışma hayatına bağlı sosyal bilgiler ve mali denetim amacıyla toplanan mali bilgiler özel hayatın gizliliği hakkı kapsamında korunan değerler arasındadır<sup>268</sup>.

Özel hayatın gizliliği hakkında verilen kararlara bakıldığında İnsan Hakları Avrupa Komisyonu'nun özellikle özel hayat-kamu hayatı ayrımı yaptığı görülmektedir<sup>269</sup>. Komisyona göre, 8. madde kişinin çevresiyle olan ilişkilerini kapsamamaktadır<sup>270</sup>. Ancak Komisyonun 1998 tarihinde kaldırılması sonrasında Mahkemenin verdiği kararlarda bunun geçerli bir ayrım olmadığı görülmektedir. Niemietz v. Almanya kararında Mahkeme, özel hayat ile korunan alanın sadece bireyin ev ve kişisel yaşantısı olmadığını, mesleki ve ticari alanların da madde kapsamında koruma altında olduğunu çizmıştır<sup>271</sup>. Sciacca v. İtalya kararında ise Mahkeme, bireylerin kamusal alanda olsalar bile diğer bireylerle girdikleri etkileşimlerin özel hayat kapsamında girebileceğine hükmetmiştir<sup>272</sup>. Zira İHAM bir başka kararında açıkça vergisel bilgilerin özel hayat içinde yer aldığını, hatta idare

---

<sup>266</sup> Rotaru v. Romanya, 28341/95, 04.05.2000, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58586>, (Erişim:11.02.2018); Leander v. İsveç, 9248/81, 26.03.1987, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57519>, (Erişim:20.02.2018).

<sup>267</sup> Pfeifer v. Avustuya, 12556/03, 15.11.2007, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-83294>, (Erişim:11.02.2018).

<sup>268</sup> Rotaru v. Romanya.

<sup>269</sup> Detaylı bilgi için: İstanbul Bilgi Üniversitesi, İnsan Hakları Bilgi Bankası, <http://humanrightscenter.bilgi.edu.tr/tr/content/43-avrupa-insan-haklar-mahkemesi/>, (Erişim:26.02.2018).

<sup>270</sup> Güçlü Akyürek, Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu, İstanbul, 2011, s. 190, (Yayımlanmamış Doktora Tezi).

<sup>271</sup> Niemietz v. Almanya, 13710/88, 16.12.1992, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57887>, (Erişim:26.02.2018).

<sup>272</sup> Sciacca V. İtalya, 50774/99, 11.01.2005, [Http://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng?i=001-67930](http://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng?i=001-67930), (Erişim:26.02.2018).

tarafından kamuya açık bir bilgi olsa bile 3. kişilerce vergisel bilgilerin dağıtım ve yayımının özel hayatın gizliliği hakkını ihlal edeceğini belirtmiştir<sup>273</sup>.

Özel hayatın gizliliği hakkının sınırlanmasının esaslarını düzenleyen İHAS'ın 8. maddesinin 2. fıkrasına bakıldığında, hakka müdahalenin öncelikle yasayla öngörülmüş olması ve ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzeneğin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması gerektiği görülmektedir.

Maddede geçen “*yasayla öngörülmüş olma*” (*in accordance with the law*) kavramı Huvig v. Fransa davasında tartışılmıştır<sup>274</sup>. Karara konu olayda başvuru hakkında idareye yanlış bilgi beyan ederek vergi kaçırma suçlamasıyla dava açılmıştır. İdare bu bilgiye başvuru telefonlarını dinleyerek ulaşmıştır. Fransız idaresi telefon dinleme ve konuşmaların kayıt altına alınmasının kanunlarda yer alan bir uygulama olduğunu dolayısıyla bu inceleme yönteminin yasayla öngörüldüğünü savunmaktadır. Mahkeme telefonla dinlenmenin özel hayatın gizliliği hakkına ciddi bir müdahale teşkil ettiğini belirtmiş ve karara konu olayda bu düzenlemelerin açık ve ayrıntılı bir şekilde yasalarda belirtilmediğini altını çizmiştir. Mahkemeye göre, telefonla dinleme uygulaması, farklı kanunlarda dağınık olarak, açık olmayan ifadelerle yer almaktadır ve olaya kıyas yolu ile uygulanmıştır. Bu durumda hukuki belirlilik ilkesinin varlığından söz edilemez. Dolayısıyla kararda başvuru özel hayatın gizliliği hakkının ihlal edildiğine hükmedilmiştir. Hukukilik testi olarak da adlandırılan bu standarda göre<sup>275</sup>, özel hayatın gizliliği hakkını sınırlayan düzenlemelerin hukuki sayılabilmesi için uygulamanın keyfi yürütülmesi halinde bir yaptırım öngörülmüş olmalı, düzenlemeler ve düzenlemeler sonucunda karşılaşılabilecek

---

<sup>273</sup> Satakunnan Markkinapörssi Oy ve Satamedia Oy v. Finlandiya, p. 138, 931/13, 27.06.2017 <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-175121>, (Erişim:16.04.2018).

<sup>274</sup> Huvig v. Fransa, 11105/84, 24.04.1990, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57627>, (Erişim:17.02.2018).

<sup>275</sup> Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s.167.

yaptırım bireylerin ulaşabileceği biçimde aleni olmalı ve iç hukuk hakka keyfi müdahalelere karşı etkin bir koruma getiriyor olmalıdır<sup>276</sup>.

Bu noktada “*yasayla öngörölmüş olma*” kavramının maddi anlamda bir yasa olup olmamasına bağılı olmadığına altı çizilmiştir. Bir başka deyişle, İHAM “*yasa*” kavramını “*hukuk*” yerine kullanmaktadır<sup>277</sup>. Yasalar kadar yürütme tarafından getirilen tüzük ve yönetmelikler de yasayla öngörölmüş olma kriterini karşılamaktadır. Ayrıca Anglo-Sakson hukuk sistemine tabi ölkelerde sıklıkla uygulanan yargı organı tarafından oluşturulan hukuk (*judge-made law*) olarak da bilinen yerleşik içtihatların da, bu anlamda bir hukuk yaratması nedeniyle “*yasayla öngörölmüş olma*” kriterini karşıladığı kabul edilmektedir<sup>278</sup>. İHAM yasayla öngörölmüş olma kriteri altında yaptığı incelemede, bir hükmün mevzuatta var olmasının yanında hükmün bireyçe ulaşılabilir ve hukuki yardımla bile olsa, anlaşılabilir olmasına dikkat etmektedir<sup>279</sup>.

8. madde, hakkı kısıtlayan düzenlemelerin sadece hukuki olmasını değil aynı zamanda gerekli olması şartını da getirmiştir. Buna paralel olarak Mahkeme, 1978 tarihli *Klass v. Almanya* kararında bir hak sınırlamasını sadece hukukiliğinin değil, demokratik bir toplum anlayışında gerekli olup olmadığına da belirlenmesinin gerektiğini altını çizmiştir<sup>280</sup>. Daha sonra *Malone v. Birleşik Krallık* davasında sınırlamaların şartı sağlayıp sağlamadığı “*quality of the law*” kavramı altında

---

<sup>276</sup> Steven Greer, **The exceptions to Articles 8 to 11 of the European Convention on Human Rights**, Human rights files No. 15, Council of Europe Publishing, Strasbourg, 1997, s.9-11.

<sup>277</sup> Billur Yaltı, “Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 341, Şubat 2017, s. 11.

<sup>278</sup> Greer, s. 8.

<sup>279</sup> *Kruslin v. Fransa*, 11501/85, 24.04.1990, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57626>, (Erişim: 05.02.2018); *Silver v. Birleşik Krallık*, 7136/75, 25.03.1983, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57577>, (Erişim: 19.05.2018), Mahkeme düzenlemelerin teknik ve karmaşık olması dolayısıyla ancak hukuki danışmanlıktan yararlanılarak anlaşılabilmesinin düzenlemelerin hukukilik özelliğinin olmadığını göstermeyeceğini söylemektedir. Detaylı bilgi için bkz. *Gropper Radyo ve Diğerleri v. İsviçre*, 10890/84, 20.03.1990, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57623>, (Erişim:17.02.2018).

<sup>280</sup> *Klass v. Almanya*, 5029/71, 6.09.1978, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57510>, (Erişim:17.02.2018).

tartışılmıştır<sup>281</sup>. Bu kavram doktrinde “*demokratik gereklilik*” (*democratic necessity*) testi olarak geçmektedir<sup>282</sup>.

Görüldüğü gibi İHAM özel hayatın gizliliği ihlali iddiaları karşısında iki aşamalı bir inceleme yapmaktadır. İHAM sadece hakkı sınırlayan hükümlerin kanunla konulmuş olmasını ya da gerekliliğini sorgulamakla kalmayıp, sınırlamaların demokratik bir düzen için gerekli olup olmadığını tartışmaktadır.

## b) 1982 Anayasası ve Anayasa Mahkemesi

1982 Anayasası'nın 20. maddesi özel hayatın gizliliği hakkını koruma altına almaktadır. 2001 değişiklikleri öncesi maddenin 2. fıkrası “*Kanunun açıkça gösterdiği hallerde, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz.*” demektedir. 2001 değişiklikleri sorası ise ilgili fıkra “*Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.*” şeklinde değiştirilmiştir<sup>283</sup>. Madde değişikliğine bakıldığında, İHAS md.8'de sayılan sınırlama sebeplerinin de madde metnine dahil edildiği görülmektedir<sup>284</sup>. Bunun bir sebebi olarak dönem boyunca Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne adaylık süreci ve çerçeve olarak İHAS'ın belirleyici

<sup>281</sup> Malone v. Birleşik Krallık, 8691/79, 02.08.1984, <http://hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-57533>, (Erişim:17.02.2018).

<sup>282</sup> Greer, s.14; Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.168.

<sup>283</sup> 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, mük. 24556/17.10.2001.

<sup>284</sup> Aktaş, s. 91.

kabul edilmesi gösterilmektedir<sup>285</sup>. Ayrıca Anayasa'nın 20. maddesine eklenen hüküm, vergisel verilerin korunması bakımında konumuzla yakın ilişkili olan kişisel verilerin korunması hakkını düzenlemektedir<sup>286</sup>.

Anayasa'nın özel hayatın gizliliği için çizdiği sınırlar vergi mükellefleri bakımından da vergilendirme süreci ve vergi denetimleri sırasında yapılan uygulamaların sınırını belirlemektedir<sup>287</sup>. Buna göre vergi mükellefinin vergisel sırları da ancak milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması sebeplerinden biri var olduğu sürece idarenin bilgi toplama ya da arama işlemlerinin bir parçası olabilecektir.

1982 Anayasası'nın çizdiği sınırların anlaşılabilirliği için Anayasa Mahkemesi'nin özel hayatın gizliliği hakkında verdiği kararlar incelenmelidir. Bu konudaki ilk kararında Anayasa Mahkemesi'ne göre özel hayatın gizliliği bir temel hak olup, saygı gösterilmemesi ve korunmaması halinde toplumun mutluluğu ve huzurunu sağlamak mümkün olmayacaktır. Bu nedenlerle bu hakkın korunması devletin bir görevi olarak görünmelidir<sup>288</sup>.

Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen belge düzeneğine uymayan ve kaçakçılık fiili ile vergi ziyanına sebep olan kimselerin basın yolu ile ifşa edilmesine ilişkin bir Anayasa Mahkemesi kararında ise, Mahkeme özel hayatın gizliliği bakımından bir denetim yapmamış ve red kararı vermiştir<sup>289</sup>.

4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun'un 1 ve 2. maddelerinin anayasaya aykırılığı hakkında yapılan yargılamada Mahkeme 1. maddenin iptaline, 2. madde bakımından ise iptal isteminin reddine

---

<sup>285</sup> İbrahim Ö. Kaboğlu, **2001 Anayasa Değişiklikleri: Ulusal-üstü Etkiden Ulusal Tepkiye**, [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg19/kaboglu.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/kaboglu.pdf), (Erişim:05.02.2018).

<sup>286</sup> AY md.20/3 “Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.”

<sup>287</sup> Solak Akman, s. 35.

<sup>288</sup> AYM 1986/24 E., 1987/8 K., 31.03.1987, R.G.:28.05.1987/19473.

<sup>289</sup> AYM, 1986/5 E., 1987/7 K., 19.03.1987, R.G.: 12.11.1987/19632.

karar vermiştir<sup>290</sup>. Mahkeme'nin red kararını takiben yazılan karşıoy gerekçesinde ise vergilendirmeye ilişkin getirilen sınırlamaların, mülkiyet ve özel hayatın gizliliği gibi temel insan hakları ile yakın ilgili konular olduğuna değinilmiştir<sup>291</sup>.

5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu'nun 8. maddesi gereğince bireylerin istatistiki birimler tarafınca kendilerinden istenen veri veya bilgileri başkanlığın belirleyeceği şekil ve süre ve standartlarda eksiksiz ve doğru olarak ücretsiz vermekle yükümlü tutulmasının özel hayatın gizliliğini ihlal ettiği yönündeki iddialar ışığında yapılan yargılamada Mahkeme özel hayatın korunmasının her şeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, resmi makamların özel hayata müdahale edememesi anlamına geldiğinin altını çizmiştir. Mahkeme yapılan anketlerde istenen bazı verilerin özel hayat kapsamına girebileceğini ve veri toplama konusunda devlet karşısında bireyin korunması gerektiğini belirterek ilgili hükmün iptaline karar vermiştir<sup>292</sup>. İptal edilen hükme “*temel hak ve özgürlükler çerçevesinde*” ibaresi eklenerek tekrar yasallaşması ve bu yeni hükmün tekrar özel hayatı gizliliğini ihlal ettiği gerekçesiyle dava konusu edilmesinde ise bu sefer Mahkeme iptal istemini reddetmiştir<sup>293</sup>. Söz konusu yargılamanın karşıoy gerekçesinde ise, bireylerin cevap vermeme hakkının ortadan kaldırıldığı ve bireylerin kamu gücü ile temel hak ve özgürlüklerinin sınırlandırıldığı altı çizilmiştir<sup>294</sup>.

Özel hayatın gizliliğinin korunması bakımından en önemli unsur bireyin çıkarı ile kamu çıkarı arasındaki dengenin kurulmasıdır<sup>295</sup>. Özel hayata yapılan müdahaleler, Anayasa Mahkemesi'nin yaptığı tespitler ışığında, huzursuz bir toplum oluşmasına yol açacaktır. Anayasa Mahkemesi özel hayatın gizliliğinin vergi hukukunda korunması konusunda ise bireylerin hakları karşısında vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine daha çok önem vermektedir. Mahkeme bir içtihadında, idare tarafından çok fazla bilgi ve belge istendiği, bu bilgi ve belgelerin istenmesinin Maliye Bakanlığı yetkisinde olmasının ise yürütme organının yasama organı yetki ve

<sup>290</sup> AYM 2003/48 E., 2003/76 K., 23.07.2003, R.G.: 11.09.2004/25580.

<sup>291</sup> Fulya Kantarcıoğlu, Ertuğrul Ersoy, Karşıoy Gerekçesi.

<sup>292</sup> AYM 2006/167 E., 2008/86 K., 20.03.2008, R.G.: 25.06.2008/26917.

<sup>293</sup> AYM 2010/12 E. 2011/135 K., 12.10.2011, R.G.: 28.12.2011/28156.

<sup>294</sup> Serruh Kaleli, Erdal Tercan, Karşıoy Gerekçesi.

<sup>295</sup> Nurdan Okur, “Anayasa Hukuku Açısından Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması”, Ankara, 2010, s. 294, (Yayımlanmamış Doktora Tezi).



görevini üstlenmesi anlamına geldiği iddiası tartışılmaktadır. Mahkeme, bu içtihadında, bir yetki aşımı olmadığına hükmetmiş, istenilen belgelerin vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla tutulduğunun ve toplandıgının altını çizmiş ve *“bilgi toplama yükümlüye yönelik olabileceği gibi yükümlü ile işlem ve ilişkide bulunan diğer yükümlülere de yönelik de olabilir, idarenin bilgi toplamada esnek ve çabuk davranmaya gereksinim vardır.”* demiştir<sup>296</sup>.

### **c) Vergi Usul Kanunu ve Diğer Kanunlardaki Düzenlemeler**

Vergi hukukuna bireyler arasındaki bir yatay ilişkiden değil, bireyle devlet arasındaki bir dikey ilişkiden bahsettiğimiz için, birey kuralları koyan ve uygulayan devlet karşısında daha güçsüz ve korunmaya muhtaç konumdadır. İdarenin birey hakkında topladığı verilerin belki de en kapsamlısı vergi hukukundan doğan ve birey üzerinde oluşan yükümlülüklerden sağlanmaktadır. Vergisel bilgiler sadece finansal bilgiler olarak anlaşılmamalıdır. İdare, beyannameler ile bireylerin kişisel ve ailevi hayatlarına dair pek çok veriye ulaşabilmektedir<sup>297</sup>.

Vergisel bilgilerin önemi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu vergi mahremiyeti başlıklı hüküm ile bu veriler için özel bir koruma getirmiştir. Kanunun 5. maddesi vergi mahremiyetini ve sınırlarını düzenlemektedir. Vergisel verileri koruyan vergi mahremiyeti, özel hayatın gizliliği ilkesinin vergi hukukundaki bir görünümüdür<sup>298</sup>.

Türk hukukuna göre, gelir idaresi mükelleflere ait her türlü bilgiye ulaşma veya bu bilgileri mükelleften talep etmekle yetkilidir<sup>299</sup>. Devletin sahip olduğu egemenliğe dayanarak haiz olduğu vergilendirme yetkisi karşısında bireylerin bir takım haklara ve hukuki korumalara ihtiyacı olduğu kuşkusuzdur<sup>300</sup>. Vergi Usul Kanunu md. 5'te yer alan düzenlemeye göre, maddede belirtilen kimseler, görevleri

---

<sup>296</sup> AYM, 199/29 E., 1991/37 K., 15.10.1991, R.G.: 05.02.1992/21133.

<sup>297</sup> Solak Akman, s.55-57.

<sup>298</sup> Solak Akman, s. 17.

<sup>299</sup> Ceyda Kükrer, **Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları**, Nobel Bilimsel Eserler, 2016, s.63.

<sup>300</sup> Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2016, s.33.

dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nev'ine kullanamazlar. Bu hükme göre vergi mahremiyeti vergi idaresinde görevli olan memurların görevlerini ifa ederlerken mükelleflerin kişisel, ailevi, maddi ve mesleki sırları hakkında öğrendikleri bilgilerin açıklanmaması ve başkalarının kullanımına sunulmamasıdır<sup>301</sup>.

Aynı hükmün devamında ise vergi mahremiyetinin istisnaları sayılmıştır. Vergisel bilgilerin ifşası vergi kaybını önlemeye yönelik olması ve belirli şartlar altında sağlanması koşuluyla vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturmamaktadır<sup>302</sup>.

İlk olarak 485 sayılı Kanunun<sup>303</sup> 1. maddesi ile VUK md. 5'e eklenen vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilân olunur, mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilân orada da yapılır hükmü ile getirilen istisna karşımıza çıkmaktadır. Anılan hükmün vergi idaresine bir takdir yetkisi tanımayan emredici bir hüküm niteliğinde olması gözden kaçırılmaması gereken bir noktadır. Bu hükmün asıl amacı toplumda bir vergi bilinci oluşturmak ve vergi vermeyen kesim üzerinde bir kamuoyu baskısı oluşturmak olsa da hüküm beyanname veren vergi mükelleflerinin vergisel bilgilerinin açıklanacağını öngörmektedir<sup>304</sup>. Bu durumda vergi beyanname vermeyen mükellefler bu hüküm kapsamına girmemektedir. Vergi ödevini yerine getirenlerin vergisel bilgilerinin ifşası ihtimali ile karşı karşıya bırakılıp, vergi ödevini yerine getirmeyen ve asıl

<sup>301</sup> Serkan Açar, "Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/2, S.15, s.369.

<sup>302</sup> Burcu Gülerci, **Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.67.

<sup>303</sup> 485 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Madde ve Fıkralarının Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun, R.G. : 08.07.1964/11748.

<sup>304</sup> Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 3, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981,s.85.

denetlenmesi gereken kimselerin bu kapsamda olmayışı, hükmün amacına ulaşmadığının göstergesidir<sup>305</sup>.

Daha sonra yukarıda açıklanan eleştiriler ışığında 5. maddenin 3. fıkrasının yarattığı eksiklikleri gidermek amacıyla getirilen yeni düzenleme<sup>306</sup> 4. fıkra olarak eklenmiştir. Hükmün 4. fıkrasında uygulamada yüzüstler listesi olarak da geçen, Maliye Bakanlığı'na kesinleşen vergi ve cezaları ve vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve borçlarının ifşa edilebileceği liste hüküm altına alınmıştır. Ayrıca maddede, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin ve vergi idaresinin kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilmesinin vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturmayacağı da belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan düzenlemeye ek olarak farklı kanunlarda da mükelleflerin sırlarının korunması hakkında düzenlemeler mevcuttur.

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un "*Sırrın İfşası*" başlıklı 107. maddesinde kanun kapsamında görevli olan kimselerin, görevleri dolayısıyla amme borçlusunu hakkında öğrendikleri bilgileri ifşa etmeleri halinde TCK md. 239 kapsamında cezalandırılacakları öngörülmektedir<sup>307</sup>.

Türk Ceza Kanunu'nun "*Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*" başlıklı 239. maddesi uyarınca, kişi

---

<sup>305</sup> Solak Akman, s.63.

<sup>306</sup> 22.07.1998 tarihli 4369 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

<sup>307</sup> 6183 sayılı AATUHK, R.G. :28.07.1953/8469, md. 107, "*Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır.*"

mesleği gereği öğrendiği ticari sır, bankacılık sırrı ya da müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgeleri yetkisiz kişilere verdiğinde ya da ifşa ettiğinde cezalandırılmaktadır<sup>308</sup>. Ayrıca kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı hareket ederek kişilerin mağduriyetine neden olması nedeniyle Türk Ceza Kanunu'nun "Görevi kötüye kullanmak" başlıklı 257. maddesi gereğince de işlem yapılabilmektedir<sup>309</sup>.

Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun<sup>310</sup> 21. maddesi "*Kişinin izin verdiği hâller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır. Kamu yararının gerektirdiği hâllerde, kişisel bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından, ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek yazılı rızası alınmak koşuluyla açıklanabilir*" demektedir.

Anılan hükümler Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeye ek olarak kişisel veri kapsamında değerlendirilmesi gereken mükelleflerin vergisel bilgilerinin korunmasına hizmet etmektedir. Sayılan kanunlara ek olarak vergisel veriler Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun da koruması altındadır<sup>311</sup>.

---

<sup>308</sup> TCK, md. 239, "*Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur*".

<sup>309</sup> TCK md. 257 "*Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*".

<sup>310</sup> 4982 sayılı BEHK, R.G. 24.10.2003/25269.

<sup>311</sup> 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, R.G. 07.04.2016/29677.

### 3. Zorunlu İfşa Kuralları Bakımından Değerlendirme

#### a) Vergi Mahremiyetini İhlal

Vergi mahremiyetini ihlal suçu VUK md.362’de düzenlenmiştir<sup>312</sup>. Buna göre vergi mahremiyetini ihlal suçu “*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimseler*” tarafından işlenebilmektedir. Kanununun 5. maddesi incelendiğinde ise bu kimselerin vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler olduğu görülmektedir. Ayrıca hükmün devamında yer alan bazı hallerde kendilerine bilgi ve belge verilen kişilerin de bu suçun faili olabileceği görülmektedir. Bunlara ek olarak VUK mükerrer md. 242’de sayılan elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması veya düzenlenmesi konularında yetkili olan Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı görevlileri ile bu işlerin gerektiğinde devredilebileceği Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olacak şekilde, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek özel hukuk tüzel kişiliğini haiz şirketin ortak, yönetici ve çalışanları ile 1512 sayılı Noterlik Kanunu’nun 54 ve 55. maddelerinde sayılan kişilerin<sup>313</sup> de vergi mahremiyetini ihlal suçunun işleyebileceği kabul edilmelidir<sup>314</sup>. Hükümlerde sayılan

<sup>312</sup> md. 362, “*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.*”.

<sup>313</sup> Noterlik Kanunu md.54 Noter ve noterlik katipleri, görevleri dolayısıyla öğrendikleri sırları, kanunların emrettiği haller dışında açıklamazlar” ve md. 55” Noterlik evrak ve defterleri mahkeme, sorgu hakimliği ve Cumhuriyet savcılıklarınca veya resmi daireler tarafından, konusu da belirtilmek suretiyle, noterlikte soruşturmaya yetkili kılınan kimselerce incelenebilir. Noterlik evrak ve defterlerinin daire dışına çıkarılabilmesi, mahkemenin veya sorgu hakiminin kararıyla mümkündür. Mahkeme veya sorgu hakimi evrakın dava sonuna kadar dosyada kalmasına karar verirse, bu takdirde evrakın bir örneği çıkartılıp aslına uygunluğu onaylanarak, aslının yerinde saklanmak üzere notere verilir. Noterin bulunduğu yerde inceleme imkanı bulunmaması sebebiyle evrakın başka bir yere gönderilmesi gerekiyorsa, noterin bulunduğu yer hukuk hakimliğinin onaylayacağı örnek, aynı şekilde saklanır. Soruşturma yetkisi bulunan kişilerle Cumhuriyet savcılarının istiyebilecekleri örnekler noterlik ücretine tabi değildir. Diğer resmi mercilere verilecek örneklerden yalnız yazı ücreti alınır.

<sup>314</sup> Çetin Arslan, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013, S.3(2), s.19.

bu kişiler, yine hükümde sayılan ifşa etme veya kendi ya da üçüncü kişilerin yararına kullanma<sup>315</sup> fiilini gerçekleştirdikleri anda vergi mahremiyetini ihlal etme suçunu işlemiş olmaktadırlar.

Zorunlu ifşa kuralları kapsamında danışman tanımının içinde sadece vergi danışmanları değil, vergisel danışmanlık hizmeti veren her türlü hukuki danışman, mali müşavir, finans ve sigorta danışmanı gibi bu konuda uzman olabilecek herkes sayılmaktadır<sup>316</sup>. Ancak görüldüğü gibi vergi mahremiyetini ihlal suçu özgü bir suç olduğu<sup>317</sup> ve ilgili hükümlerde sayılan kişilerin zorunlu ifşa kuralları kapsamında ifşa yükümlülüğü olmadığı için, vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlemeleri mümkün değildir.

Öte yandan elbette ki, verilerin toplandığı mercii idari otoritedir. Bu noktada diğer tüm vergisel bilgiler gibi zorunlu ifşa kuralları kapsamında toplanan veriler de vergi mahremiyetini ihlal suçunun konusunu oluşturabilecektir. Vergi mahremiyetini ihlal suçu ile korunan hak ya da menfaat sadece mükellefin özel hayatının gizliliği hakkı değil, toplumunun ekonomik ve ticari menfaatidir<sup>318</sup>.

Zorunlu ifşa kuralları kapsamında toplanacak veri vergi tertiplerinin içeriğine, tertiplerin kimler tarafından oluşturulduğuna ve kimler tarafından kullanıldığına ilişkindir. Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde sayılan istisnalara bakıldığında ise, özetle, mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi bilgileri ve ödenmemiş vergi ve cezaları ifşa edilebilir. Ayrıca adli ya da idari soruşturma olması halinde de talep edilen bilgi ilgili makama verilebilmektedir. Bir başka istisna olarak ise sadece tahsilat işlemi ile sınırlı olmak üzere bankalar da gerekli bilgilerin aktarımını

---

<sup>315</sup> Hükümde “Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükelleflerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine ve mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması لازم gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar.”denerek suçun maddi unsuru olan ifşa etme ve yararına kullanmak hareketleri arasında ve bağlacı kullanılmıştır. Ancak suçun oluşması için her iki hareketin birlikte yapılması gerektiği anlaşılmamalıdır. Detaylı bilgi için: Solak Akman, s.161.

<sup>316</sup> European Commission , “Commission gathers views on future rules to deter promoters of aggressive tax planning schemes”, Brüksel, 10.11.2016, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-3618\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3618_en.htm), (Erişim:04.02.2018).

<sup>317</sup> Fatma Taş, **Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 93.

<sup>318</sup> Solak Akman, s. 103.

sağlanabilecektir. Son olarak sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar, kendi meslek kuruluşlarına bildirilebilir.

Zorunlu ifşa kapsamında toplanacak verilerin bu istisnalara girip girmediğinin tespiti önemlidir. İfşa edilen tertip yasal olmayan, vergi kaçakçılığına yol açan ya da sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge içeren bir tertip olmadığı sürece yukarıda sayılan vergi mahremiyetinin istisnalar kapsamına girmesi mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla zorunlu ifşa kapsamında idareye verilen veriler vergi mahremiyetinin koruması altındadır. Zorunlu ifşa kuralları kapsamında toplanılan verilerin vergi mahremiyetinin ihlal suçunun özgülendiği kamu görevlilerince ifşa edilmesi ihtimalinde suç oluşacaktır.

## **b) Mesleki Sır Tutma Yükümlülüğü**

Vergisel bilgilere haiz olup ifşa edebilecek bir diğer taraf ise danışmandır. Zorunlu ifşa kuralları kapsamında danışman vergi tertiplerini sadece yapan değil, yöneten, hazırlayan, pazarlayan yani kısacası düzeneğin içeriği hakkında detaylı bilgiye sahip olabilen herkeştir. Danışmanların zorunlu ifşa kuralları kapsamında bu tertiplere ilişkin bilgileri idareye ifşa etmesi öngörülmüştür.

Ancak unutulmamalıdır ki danışmanlar mali müşavirler ya da hukuki danışmanlık hizmeti veren avukatlar da olabilmektedirler. Danışmanın bazı mesleklerin mensubu olması halinde danışmanın mesleki sorumluluğu gündeme gelmektedir. Avukatlar ve mali müşavirlerin kanundan doğan sır saklama yükümlülükleri göz önüne alındığında zorunlu ifşa kuralları ile aralarında hukuki bir uyumsuzluk doğacağı tartışmasıdır.

Avukatlık Kanunu'nun<sup>319</sup> 36. maddesinde “*Avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse, Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaktır.*” denilerek avukatlara mesleki sır tutma yükümlülüğü getirilmiştir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun “*Bilgi vermekten imtina etmek*” başlıklı 151. maddesinin 3.

<sup>319</sup> 1136 sayılı Avukatlık Kanunu, R.G. 07.04.1969/13168.

fikrasında “Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir” denilerek avukatlardan müvekkil adı, vekalet ücreti ve giderleri haricinde bilgi mükellefin vergisel bilgilerinin istenemeyeceği belirtilmiştir.

Mali müşavirler bakımından ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun<sup>320</sup> “Meslek Sırları” başlıklı 43. maddesine göre “meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirler tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar.” Maddenin devamında ise “ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.” denilerek bu yükümlülüğün bir istisnası sayılmıştır.

Öncelikle ifşa yükümlülüğü mali müşavirler bakımından incelendiğinde 3568 sayılı Kanun kapsamında çalışan mali müşavirler, meslekleri dolayısıyla öğrendikleri ve suç teşkil etmeyen bilgileri ifşa ederlerse aynı kanunun 49. maddesi uyarınca yüz güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar<sup>321</sup>. Aynı kanunun 43. maddesinin 2. fıkrasına göre ise açıkça suç teşkil eden hallerin meslek sırrı kapsamında korunmayacağı hükme bağlanmıştır. Aynı kanunun 47. maddesi uyarınca da mali müşavirler görevleri sırasında işledikleri suçlar bakımından kamu görevlilerine ait hükümler uyarınca cezalandırılırlar. Dolayısıyla bu kanun hükmüne bağlı meslek mensupları, kamu adına soruşturma ve kovuşturma gerektiren bir suçun işlendiğini

---

<sup>320</sup> 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, R.G. 13.06.1989/20194.

<sup>321</sup> 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu md. 49/2 “13, 15/4, 41/2, 43/1, 43/2 ve 45 inci maddenin birinci ve beşinci fıkrası hükümlerine aykırı davranışta bulunanlar hakkında, fil daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, yüz güne kadar adli para cezasına hükmolunur.”.



görevi sırasında öğrenip yetkili makamlara bildiriye bulunmazsa, kamu görevlisinin suçu bildirmemesi suçunun faili olabilirler<sup>322</sup>.

Hatta vergi kaçırmanın önlenmesi amacıyla getirilen 1905 sayılı Kanun'da ise vergi kaçırıldığını ihbar eden kişilere ihbar ikramiyesi verilebileceği düzenlenmiştir<sup>323</sup>. Vergi kaçakçılığının bildirilmesi karşısında vergi mahremiyeti hakkının tartışıldığı bir kararda Yargıtay, vergi kaçırmanın ve bunun yöntemlerinin kanunla korunan bir meslek sırrı olarak kabul edilmesinin, bir kanunla hukuka aykırı kabul edilen bir fiilin başka bir kanunla korunması anlamına geleceğini ve bunun kanunun amacına ters düşeceğini belirtmiştir<sup>324</sup>. Yargıtay'ın bu görüşünden de anlaşılacağı gibi, bir suç işlenmesi halinde mali müşavirin suçu ilgili mercilere bildirmesi sırrın ifşası olarak algılanamaz. Ancak elbette ki bu durum sadece ifşa edilen bilgilerin gerçeği yansıtması halinde geçerlidir. Gerçeği yansıtmayan bilgilerin ifşasının suçu bildirme olarak sayılması mümkün değildir<sup>325</sup>. Ortada bir suç olmasından farklı olarak hileli ya da hatalı bir işlem yapıldığında da, mali müşavirler önce müşterilerine düzeltme teklif edecek sonuç alamazlarsa ilgili mercilere durumu ihbar edeceklerdir. Bu özel ihbar yükümlülüğünün mesleki sırrın ifşası olarak kabulü mümkün değildir<sup>326</sup>.

Ancak 2013 tarihinde Danıştay bu yerleşik görüşten farklı bir karar vermiş<sup>327</sup> ve ilk derece mahkemesi tarafından çalıştığı şirketin vergi kaçırdığına ilişkin ihbarda bulunan bir müşavirin ihbar ikramiyesi almaması yönündeki kararını onamıştır. Karar gerekçesinde ilk derece mahkemesinin yaptığı tespitlere katılmış ve özetle, 3568 sayılı Kanun'un 43. maddesine atıf yapılarak müşavirin meslek sırrını ifşa

---

<sup>322</sup> Veli Özdek, "Yeminli Mali Müşavirlerin 3568 Sayılı Kanun'dan Kaynaklanan Cezai Sorumluluğu", **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları**, Editör: Funda Başaran Yavaşlar, Tuğçe Karaçoban Güneş, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 221.

<sup>323</sup> 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun, R.G.:31.12.1931/1990.

<sup>324</sup> Yargıtay 8. Hukuk Dairesi, 1987/1469 E., 1987/2337 K., 17.03.1987, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), (Erişim:26.02.2018), Benzer bir karar için: Yargıtay 7. Ceza Dairesi, 1986/17826 E., 1987/4019 K., 08.04.1987.

<sup>325</sup> Neslihan Karataş Durmuş, "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, 2017, Yıl: 8, S.31, s.389.

<sup>326</sup> Leyla Ateş, "Meslek Mensuplarının Sır Saklama Yükümlülüğünü Özel Yaşamın Gizliliği ile Okumak", **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2003, S.4, s. 471.

<sup>327</sup> Danıştay 3. Dairesi, 2012/747 E., 2013/478 K., 19.02.2013, [www.adaletbiz.com](http://www.adaletbiz.com), (Erişim:26.02.2018).

edemeyeceğinden, ifşa etme halinde ise ikramiye gibi hak ve menfaatlerden yararlanamayacağı söylenmiştir. Danıştay'ın bu kararı pek çok tartışmaya ve habere konu olmuştur<sup>328</sup>.

Son içtihatlardaki görüş değişiklikleri de olsa 3568 sayılı kanunda yer alan hükümler ışığında denilebilir ki, zorunlu ifşa kuralları kapsamında ifşa edilecek düzeneğin bir suç unsuru oluşturması durumunda mali müşavirin bunu ifşa etmesi mesleki sır tutma yükümlülüğünü zedelemeyecektir ancak bunun haricindeki bilgilerin ifşası halinde mali müşavir hukuki yaptırımlarla karşılaşabilir.

Avukatlar açısından meslek sırrının ifşası ancak mesleği dolayısıyla öğrenilen bilgileri ifşa etmesiyle oluşmaktadır<sup>329</sup>. Avukatlık Kanunu'ndaki hükme göre avukatlar meslekleri dolayısıyla müvekkileri hakkında öğrendikleri bilgileri ifşa edemezler<sup>330</sup>. Avukatın müvekkiline ait bilgileri ifşa etmesi halinde avukat-müvekkil ilişkisinin temelini oluşturan güven ilişkisi zedelendiği için avukatın azli haklı görülebilecektir. Azledilen avukatın herhangi bir ücret talep etmesi de söz konusu olmayacaktır. Bunun haricinde müvekkil sırrın ifşasından doğan zararlarının tazmini için avukata maddi ya da manevi tazminat davası da açabilir<sup>331</sup>. Avukatların mesleki sır tutma yükümlülüklerinden kurtulmaları genel olarak üç halde mümkün olmaktadır. Bunlar müvekkilin onay vermesi, avukatın haklı bir çıkarının bulunması<sup>332</sup> ve ıztırar halidir<sup>333</sup>. Müvekkilin onayı haricindeki iki ihtimal konu zorunlu ifşa kuralları bakımından incelenmelidir.

---

<sup>328</sup> Şükrü Kızılot, "SMM ve YMM'lere İhbar İkramiyesi Ödenmeyeceği", **Yaklaşım Dergisi**, 2013, S.248; Şükrü Kızılot, "Vergi Kaçakçılığı Mali Müşavirin Meslek Sırrı Sayıldı", **Hürriyet Gazetesi**, 18.07.2013, Cem Barlas Arslan, "Vergi Kaçakçılığının İhbarı Meslek Sırrı Sayılıyor", **Hürses Gazetesi**, 12.05.2017.

<sup>329</sup> Ali Erol, "Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları", İstanbul, 2015, s.72, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), (Erişim:18.02.2018) .

<sup>330</sup> Özcan Günergök, "Avukatın Sır Saklama Yükümlülüğü", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Erzincan, 2003, C.8, S.1-2, s.659.

<sup>331</sup> Günergök, s.666.

<sup>332</sup> Onur Boz, "Avukatın Malpraktis Sorumluluğu", Ankara, 2011, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s.62,

<http://earsiv.cankaya.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/124/Boz%2C%20Onur.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, (Erişim: 21.05.2018).

<sup>333</sup> Günergök, s. 664.

Öncelikle avukatın haklı bir çıkarının olması hali, avukatın bir hukuki durum karşısında kendi menfaatini koruması anlamına gelmektedir<sup>334</sup>. Avukatın zorunlu ifşa kuralları kapsamında müvekkile ait bazı sırları ifşaya zorlanması ve bunun gerçekleşmemesi halinde de cezai ya da idari bir yaptırım ile karşı karşıya kalması avukatın ifşa ile haklı bir çıkarını koruması anlamına gelecektir. İztirar hali ise avukatın sır tutma yükümlülüğü ile üstün bir menfaat arasında kalması ve üstün menfaat nedeniyle sırrı açıklaması durumudur. Avusturya hukukunda kara paranın aklanması veya terör finansmanı gibi suçların avukat tarafından öğrenilmesi halinde avukatın sır saklama yükümlülüğü, kamunun üstün menfaati nedeniyle ortadan kalkmaktadır<sup>335</sup>. Alman hukukunda bazı suçların öğrenilmesi halinde toplumun üstün menfaati nedeniyle avukatın sır tutma yükümlülüğün ortadan kalktığı, ihbar yükümlülüğünün ağır bastığına dair görüşler mevcuttur<sup>336</sup>. Ancak her iki ihtimalde de haklı bir çıkar ve üstün bir menfaatin varlığı tespiti zor bir olgudur<sup>337</sup>. Bu durum avukatları meslekleri bakımından riskli bir tercih yapma zorunluluğu altında bırakabilmektedir.

Kanımızca zorunlu ifşa kuralları iktibas edilirken danışmanın mesleki sır tutma yükümlülüğü olması ihtimali göz önünde bulundurulmalıdır. Buna göre Birleşik Krallık, İrlanda, Portekiz ve Güney Afrika'da uygulanmakta danışman temelli yonteme benzer bir şekilde, avukatların ve mali müşavirlerin mesleki yükümlülükleri ile ifşa yükümlülüğü arasında kalmaması için, danışmanın bir avukat ya da mali müşavir olması halinde ifşa yükümlülüğünün mükellef üzerinde olacağı bir sistem getirilmelidir.

### **C. Vergi Hukukunda Susma Hakkı ve Zorunlu İfşa Kuralları**

Zorunlu ifşa kurallarının bağlantılı olduğu haklar düşünüldüğünde özel hayatın gizliliği haricinde kişinin kendi aleyhine delil niteliği taşıyabileceği bir

---

<sup>334</sup> Günergök, s. 663.

<sup>335</sup> Gülerci, s. 103.

<sup>336</sup> Günergök, s. 664.

<sup>337</sup> Fatih S. Mahmutoglu & Serdar Talas, "Avukatların Görev Suçları ve Yargılanması Rejimi", s. 24, <http://fsmahmutoglu.av.tr/pdf/50c91966bff8f636711d98dd51ee944d3418ee197818090242.pdf>, (Erişim:15.04.2018).

bilgiyi vergi idaresine ifşa etme yükümlülüğü altında bırakılmasının, kişinin susma hakkını zedeleyebileceği akla gelmektedir.

Susmanın bir hak olmadığı, sanığın cevap verme sorumluluğu olduğuna dair görüşler ileri sürülmüştür<sup>338</sup>. Öte yandan bir diğer görüşe göre bir insanlık suçu olan işkencenin karşısında yer alan susma, öznesine bir menfaat sağlamakta ve hukuken korunmakta olduğu için bir haktır<sup>339</sup>. Ceza muhakemesi içinde ise susma hakkı yine adil yargılanma hakkının bir parçası olan sanığın savunma hakları altında sayılmaktadır<sup>340</sup>. Aynı hak 1776 tarihli Virginia Haklar Bildirgesinde “*Kimse, kendi aleyhine tanıklığa zorlanamaz*” şeklinde ifade edilmiştir<sup>341</sup>.

Susma hakkı, hem kişinin kendisini suçlayıcı ifadeler kullanmaya zorlanamamasını hem de susmasının kendi aleyhine kullanılmamasını sağlamaktadır<sup>342</sup>. Susma hakkı ile yakından ilgili olan ve çoğu zaman eş anlamlı olarak kullanılan nemo tenetur ilkesi kişinin kendi kendini suçlamaya zorlanamaması anlamına gelmektedir. Bu ilke bir kişinin kendi suçsuzluğunu ispat ile yükümlü olmamasını, suçun ispatı için aktif bir katılım yapmaya zorlanamamasını, kendi mahkumiyetine yardımcı olmaya zorlanamaması ve soruşturma ve yargılama sırasında susma fiilini kullanmasının aleyhine yorumlamamasını sağlamaktadır<sup>343</sup>.

Bir görüşe göre nemo tenetur ilkesi susma hakkını da kapsamında alan bir üst başlık olarak karşımıza çıkar. Buna göre, dar anlamda susma hakkı sadece kişinin konuşmasını sağlamak amacıyla zorlanamaması ya da müdahaleye maruz bırakılmamasıdır. Dar anlamıyla incelendiğinde susma hakkı bir kişinin susmasının kendi aleyhine kullanılmamasıyken, nemo tenetur kendi aleyhine delil sunmaya

<sup>338</sup> Faruk Erdem, “İnsan Hakları ve Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu Değişikliği”, **İnsan Hakları Yıllığı Dergisi**, 1992, S.14, s.37.

<sup>339</sup> Çağrı Kan Aydın, “Adil Yargılanmanın Bir unsuru Olarak Susma Hakkı”, **TBB Dergisi**, 2010, S.91, s.164.

<sup>340</sup> Nur Centel & Hamide Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Beta Yayınları, 2016, s.162; Yener Ünver & Hakan Hakeri, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Adalet Yayınları, 2017, s. 207; Yenisey, Nuhoglu, s.777.

<sup>341</sup> Aydın, Susma Hakkı, s.150.

<sup>342</sup> Feridun Yenisey; Ayşe Nuhoglu, **Ceza Muhakemesi Hukuku Ders Kitabı**, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, 2015, s.80; Rezzan İtişgen, **Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi ve Susma Hakkı**, On İki Levha Yayınları, 2013, s.3.

<sup>343</sup> İtişgen, s.3; Centel, Zafer, s.158; Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, İstanbul, Beta Yayınları, 2013, s.271.

zorlanamama hakkıdır<sup>344</sup>. Geniş anlamıyla susma hakkı ise nemo tenetur ilkesi ile eşanlamlı olarak kullanılabilir. Öyle ki her ikisi de susma fiilinin kişinin aleyhine durum yaratamamasını da sağlamaktadır<sup>345</sup>. Bir görüşe göre ise susma hakkı ile nemo tenetur ilkesi birbirinden bağımsız olarak incelenmelidir. Buna göre, ilkenin gerçekleşmesi kişinin susmasına bağlı değildir<sup>346</sup>. Her halde doktrinin çoğunluğu ve İHAM kararları ışığında çalışmanın devamında susma hakkı ve nemo tenetur ilkesi eş anlamlı olarak kullanılacaktır.

Susma hakkının zorunlu ifşa kuralları ile bağlantısının anlaşılabilmesi için öncelikle susma hakkının anlaşılabilmesi gerekmektedir. Genel görüşe göre temel bir insan hakkı olan susma hakkı sadece gerçek kişiler lehine uygulanmaktadır<sup>347</sup>. Zorunlu ifşa kuralları kapsamında ise vergi tertibinin tarafı olan mükellef, hem gerçek hem de tüzel kişi olabilmektedir. Çalışmanın bu bölümünde susma hakkı, tüzel kişiler için söz konusu olmasa da zorunlu ifşa kurallarının gerçek kişileri etkilemesi halinde tartışılması gereken bir hak olduğu için incelenmiştir. Bu incelemede öncelikle susma hakkının tarihi gelişimi ve hukuki çerçevesi açıklanmaya çalışılmış, daha sonra hakkın zorunlu ifşa kuralları ile bağlantısı irdelenmiştir.

## 1. Tarihi Gelişim

Susma hakkı, 9. yüzyılda Roma hukukunda işkencenin kınanması, 17. yüzyılda Birleşik Krallık'da sorgulama sırasında cevap vermediği gerekçesiyle cezalandırılan Lilburne'un yaşadığı adaletsizliğe halkın gösterdiği tepki<sup>348</sup> ve 18. yüzyıldan itibaren Avrupa genelinde işkencenin kaldırılması ve sanık lehine hakların

---

<sup>344</sup> Andrew Ashworth,, "Self-Incrimination In European Human Rights Law: A Pregnant Pragmatism?", **Cardozo Law Review**, C.30, S.3, 2008, s. 754.

<sup>345</sup> İtişgen, s.4.

<sup>346</sup> Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız,, İlker Tepe, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2017, s.63.

<sup>347</sup> Stijn Lamberigts, "A Corporate Right to Silence and Privilege Against Self-Incrimination?", <http://oecdinsights.org/2016/11/25/a-corporate-right-to-silence-and-privilege-against-self-incrimination/>, (Erişim: 21.06.2018).

<sup>348</sup> Anthony Gray, "The Right to Silnece: Using American and European Law to Protect a Fundemnetal Right", **New Criminal Law Review**, C.16, S.4, s. 531.

düzenlenmesi ile ortaya çıktığı kabul edilen bir haktır<sup>349</sup>. Susma hakkının modern hukuktaki gelişiminde ise 1776'da kabul edilen Virginia İnsan Hakları Bildirgesi'nin 8. maddesinde yer alması etkilidir<sup>350</sup>. Susma hakkının tam olarak neleri kapsadığı sorusunun cevaplandırılmasında ise Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin 1966 tarihli Miranda Kararı olarak bilinen içtihadı belirleyici olmuştur. Bu kararda sanığın kolluktaki anlatımlarının delil kabul edilebilmesi bazı hususların sağlanmasına bağlanmıştır<sup>351</sup>.

Bir genç kadının kaçırılması ve tecavüz edilmesi olayında şüpheli olarak sorgulanan Ernesto Miranda iki saatlik sorgu sonucunda işlediği fiili sözlü ve yazılı olarak itiraf etmiştir. Eyalet Yüksek Mahkemesi, sanığın avukat bulundurma hakkının kendisine söylenmediği şeklindeki itirazlarını reddetmiş ve sanığı suçlu bulmuştur. Temyiz aşamasında, Miranda davası ile birlikte davaya benzer olan People v. Vignera, Westover v. United States ve People v. Stewart davaları da Amerikan Yüksek Mahkemesi'nde görülmüş ve Miranda kararı olarak bilinen karar ortaya çıkmıştır. Karara göre bir kişi şüpheli ya da sanık konumundayken kendi kendini suçlamaya zorlanamama yasağı konusunda bilgilendirilmelidir. Karardan sonra sorgulama yönteminde değişiklikler yapılmış ve şüphelilere Miranda Hakları olarak da bilinen “*sessiz kalma hakkı*”, “*avukatla konuşma hakkı*” ve “*sorgulanırken avukat bulundurma hakkı*” gibi hakların hatırlatılması uygulamada yer etmiştir<sup>352</sup>.

Basit suçlarda susma hakkının sanık ya da şüpheliye hatırlatılmasına gerek olmadığı savunulabilir. Ancak Amerikan Yüksek Mahkemesi davalar arasında böyle bir ayırımın yapılmasının sanık haklarının özüne dokunacağı nedeniyle bu görüşe karşı çıkmıştır. Dolayısıyla Miranda hakları bütün suçlar bakımından geçerlidir<sup>353</sup>.

---

<sup>349</sup> İtişgen, s. 74.

<sup>350</sup> Virginia İnsan Hakları Bildirgesi md.8 “Tüm ciddi yolsuzluk ve cürüm hallerinde, herkes kendisi hakkında yapılan suçlamanın gerekçesini ve niteliğini sormak, suçlamayı yapanlarla, tanıklarla yüzleşmek, kendi lehine olan delilleri göstermek, kendi çevresinden seçilmiş oybirliğiyle karar vermedikçe suçlu sayılmayacağı, tarafsız bir jüri önünde, hızla yargılanmak hakkına sahiptir. Hiç kimse kendi aleyhine delil göstermeye zorlanamaz. Ülkenin bu konuda bir yasası ya da kendisine eşit kişilerin bir kararı olmadıkça kimsenin özgürlüğü elinden alınmaz.” (Çeviri: <https://tr.wikipedia.org/>).

<sup>351</sup> Güney Dinç, “Savunma Hakkı ve İşkence”, **TBB Dergisi**, 1988, S.1, s.58; Ahmet Emrah Akyürek, “Miranda Hakları”, **TBB Dergisi**, 2007, S.71, s.339.

<sup>352</sup> Akyazan, s.341-343.

<sup>353</sup> Yenisey, Nuhoglu, s.781.

Miranda hakları suç isnadının büyüklüğü ya da önemi göz ardı edilerek her türlü soruşturmada hatırlatılmalıdır, susma hakkının bildirilme yükümlülüğünün istisnası bulunmamaktadır<sup>354</sup>.

Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin Miranda Kararı ile gelişen susma hakkı, uluslararası hukukta da etkisini göstermeye devam etmiştir. 1966 tarihli Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Komitesinin Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi'nin 14. Maddesinin 3 fıkrasının g bendi susma hakkını düzenlemektedir. Buna göre, herkes "*kendisini suçlandırıcı tanıklık yapmaya veya bir suçu itirafa zorlanmama*" hakkına sahiptir. İHAS'da ise susma hakkı açıkça düzenlenmemiştir. Ancak BM İnsan Hakları Sözleşmesinin 1949 tarihli taslak hali İHAS md.6 için bir dayanak olarak kullanıldığından, susma hakkının md. 6 kapsamında zımnen yer aldığı kabul edilmektedir<sup>355</sup>. İHAM'ın içtihatlarında "*Sözleşmenin 6. maddesinde açıkça belirtilmemekle beraber, susma hakkı ve kendi kendini suçlamaya zorlanmama hakkı, 6. maddedeki adil yargılanma fikrinin temelini oluşturan uluslararası standartlarda genel kabul görmüş haklardır.*" denmektedir<sup>356</sup>. Susma hakkının gelişiminde İHAM içtihatları belirleyici bir rol oynamıştır<sup>357</sup>.

---

<sup>354</sup> Miranda kararından otuz yıl sonra, karşılaştırılan bu kurallardan sapılmaya başlanmıştır. Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin susma hakkına ilişkin 2010 tarihli Berghuis v. Thompkins kararı bu bakımdan bir örnek oluşturmaktadır. Karara konu olayda şüpheli Thompkins'in ifadesi alınırken "*Miranda Hakları*" hatırlatılmış, daha sonra üç saat süren sorgulama yapılmıştır. Şüpheli çoğu soruya cevap vermemiş, konuştuğunda da "*evet*" ya da "*hayır*" demekle yetinmiştir. Polis memurunun "*Tanrı'ya inanıyor musun?*" sorusuna "*evet*" cevabı veren şüpheli ardından sorulan "*Peki, Tanrı'ya o çocuğu vurduğundan dolayı seni affetmesi için dua ediyor musun?*" sorusuna da "*evet*" cevabını vermiştir. Thompkins'in sorgusunda verdiği bu cevaplar atılı suçu ikrar olarak sayılmıştır. Yüksek Mahkeme Miranda kararı ile yerleşen içtihadına aykırı olarak, Thompkins'in susma hakkını ve müdafiden yararlanma hakkını kullanacağını açıkça söylememesini bu haktan feragat ettiği şeklinde yorumlamış, Thompkins'in dini duygularının etkisiyle verdiği cevapların ikrar niteliğinde olduğuna karar vermiştir. Susma hakkından feragat etmek mümkündür. Ancak şüphelinin bu hakkından feragati, hakkın özünü yeterince kavraması ve hür iradesiyle feragat ettiğini açıkça belirtmesi gerekmektedir. Thompkins kararı susma hakkından feragat konusu bakımından tartışma yaratacak şekilde kısıtlayıcı bir hüküm getirmiş ve yerleşik içtihatla çelişmiştir. Detaylı bilgi için bkz. İtişgen, s. 174; Serhat Sinan Kocaoğlu, "*Susma Hakkı*", **Ankara Barosu Dergisi**, 2011, C.1, s.36

<sup>355</sup> İnceoğlu, s.272.

<sup>356</sup> Funke v. Fransa, 10828/84, 25.02.1993, <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57809>, (Erişim:14.09.2017), Saunders v. United Kingdom, 19187/91, 17.12.1996, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58009>, (Erişim:08.10.2017).

<sup>357</sup> Çalışmanın bu kısmında, vergi hukukunda susma hakkına ilişkin olan İHAM kararları taranmış ve doktrin referans olarak kabul edilen kararlar ile İHAM tarafından da sıklıkla atıf yapılan kararlar kronolojik olarak incelenmeye çalışılmıştır.

İHAM'ın vergi konusunda önüne gelen ilk vergi uyuşmazlıklarından biri Deweer v. Belçika kararıdır<sup>358</sup>. Karara konu olayda Deweer'in bir kasap dükkanı vardır ve bir mali müfettişçe 18 Eylül 1974'te incelemeden geçirilmiştir. Et ürünlerinin satış tutarlarında bir usulsüzlük tespit eden müfettiş dükkanın 48 saat içinde kapatılacağını söylemiş ve Deweer'a bir uzlaşma teklif etmiş, 8 gün içinde uzlaşma tutarını vergi idaresinin hesabına yatırması halinde dükkanın kapanma kararının ortadan kalkacağını belirtmiştir. Daha sonra Deweer uzlaşmayı kabul ettiğini belirten bir mektup yazmış ve gereken miktarı vergi idaresinin hesabına yatırmıştır.

Başvurucu, verilen bu işyeri kapatma yaptırımının açıkça bir cezai işlem olduğunu ve yargılama yapılmaksızın ve kendisine savunma imkanı verilmeksizin böyle bir yaptırım uygulanmasının adil yargılanma hakkını ihlal ettiğini iddia etmiştir. Hükümet ise başvurunun uzlaşma tutarını ödemeyerek konuyu mahkemeye taşımakta serbestken bu yolu tercih etmediğini dolayısıyla bir ihlal olmadığını söylemiştir. Mahkeme konu vergisel bir uyuşmazlık da olsa Deweer'in cezai anlamda bir suç isnadıyla karşı karşıya kaldığını ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Başvurucunun dilekçesinde ve Mahkeme kararında susma hakkı ya da kendi kendini suçlamama hakkından bahsedilmemektedir. Bunun bir nedeni de susma hakkının İHAM literatürüne dava tarihinde henüz girmemiş olması ve yaygın olarak kabul edilen bir hak olmamasıdır. Ancak kanımızca olay ile susma hakkının temel unsurları arasında bir bağlantı kurulabilir. Hükümde, başvurucuya sunulan iki seçeneğin arasındaki açık tutarsızlığa dikkat çekilmiştir. Zira eğer başvuru uzlaşma tutarını ödemeyi kabul etmemiş olsaydı, kasap dükkânı, gereğinde yetkili mahkemenin ihlal konusunda karar vereceği tarihe kadar kapalı kalacaktı ve bu durum başvuru için çok daha kritik mali zorluklar doğurabilirdi<sup>359</sup>. Mahkeme bu durumu “ *devletin tehdidi* ” olarak yorumlamıştır. Dolayısıyla başvuru daha büyük bir yaptırımdan kaçınmak için kendi suçluluğunu kabule zorlanmaktadır. Benzer bir

<sup>358</sup> Deweer v. Belçika, 6903/75, 27.02.1980, <http://hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-57469>, (Erişim:03.10.2017).

<sup>359</sup> Aydoğan Özman” Avrupa İnsan Hakları Divanı'nın 1980 Yılında Verdiği Kararlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 37, S.1, 1980, s. 492.



durumun tartışıldığı Heaney ve McGuinness v. İrlanda kararında<sup>360</sup> İHAM, bireyin idari otorite tarafından iddia edilen cezai soruşturmada sorulara cevap vermemesi sonucunda bir suç isnadı ve tehdit ile karşı karşıya bırakılmasını susma hakkının ihlali olarak saymıştır<sup>361</sup>. Burada zorlama ve tehdit unsurları kararın susma hakkı ile bağlantısını ortaya koymaktadır. Açıkça değinilmese de Deweer v. Belçika kararı, kanımızca, İHAM önünde ilk kez vergi mükellefinin susma hakkının savunulduğu davadır.

İHAM'ın 1993 tarihli kararı<sup>362</sup> vergi mükellefinin susma hakkı açısından tarihi bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir<sup>363</sup>. Funke Fransa'da yaşayan bir Alman vatandaşıdır. Vergi idaresi yapılan Funke'nin yurtdışında çeşitli malvarlıkları olduğu iddiası doğrultusunda, kolluk amiri ve müfettişler Funke'nin evine gelerek yaklaşık beş saat süren bir arama yapmışlar ve iddiaları doğrular nitelikte çeşitli fatura, belge ve yurtdışı banka hesap portföylerine ulaşmışlardır. Müfettişler Funke'den banka hesap detaylarını paylaşmasını istemiş, paylaşmazsa her gün 50 Frank para cezasıyla cezalandırılacağını söylemiş ancak Funke bu bilgileri paylaşmamıştır. Kolluk görevlileri ayrıca Funke için hapis cezası talep eden bir başvuruda da bulunmuşlardır. Funke konu ile ilgili yargılanmış ve para cezasına çarptırılmıştır.

İHAM önüne gelen bu olayda Funke sözleşmenin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma ve 8. maddede düzenlenen özel hayatın korunması haklarının ihlal edildiğini iddia etmiştir. Olaya uygulanan mevzuata bakıldığında vergi mükellefinin bilgi verme yükümlülüğü ve susma hakkı ile ilgili olan hüküm, istenilen belgeyi beyan etmekten kaçınan her kimsenin 10 günden 1 aya kadar 600 ile 3000 Frank para cezasına çarptırılacağını, beyan etmeme durumunun devam etmesi durumunda kişiye günde 10 Franktan az olmamak üzere ayrıca ceza verilebileceğini ve ödeme yapılmaması halinde hapis cezası verilebileceğini düzenlemektedir.

---

<sup>360</sup> Heaney ve McGuinness v. İrlanda, 34720/97, 21.12.2000, <http://hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-59097>, (Erişim:09.10.2017).

<sup>361</sup> Heaney ve McGuinness v. İrlanda, par.49.

<sup>362</sup> Funke v. Fransa

<sup>363</sup> Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.140.

Davada Fransız hükümeti Funke hakkında açılmış bir ceza davası olmadığından Funke'nin mağdur sıfatına sahip olmadığını dolayısıyla adil yargılanma hakkının da ihlal edilmiş olamayacağını savunmuştur. Hükümet, vatandaşların mali sorumluluğu dahilinde ilgili mali belgeleri gerektiğinde beyan etme sorumluluğu altında olduklarını ve bunun kendi aleyhine delil sunma olarak görülemeyeceğini vurgulamıştır. Mali kayıtların sunulmasının bir suç itiraf etmek ya da kendi aleyhine delil sunmak olarak görülemeyeceğini, zaten arama sırasında bulunan belgelerin Funke tarafından ikrar edildiğini, Funke'den istenilen bilgilerin ise sadece aramada bulunan belgeler hakkında açıklama olduğu iddia edilmiştir.

Funke ise yapılan arama ve verilen idari para cezasının adil yargılanma hakkı kapsamında kişinin kendi aleyhine delil vermeye zorlanamama hakkının ihlal ettiğini iddia etmiştir. Komisyona göre ise adil yargılanma hakkı ihlal edilmemiştir. Yine Komisyona göre ne banka bilgilerinin temin edilmesi ne de adil para cezası verilmesi adil yargılanma hakkını ihlal etmemektedir. Çünkü adli para cezaları, vatandaşların kamu görevlileriyle işbirliği yapmayı reddetmesi sonucunda oluşan zarara katlanma zorunluluğunun bir sonucudur.

Mahkemeye göre ise, gümrük idaresi, kesinlikle emin olmamakla beraber var olduğuna inandığı bazı belgeleri elde edebilmek için Funke'nin mahkumiyetine karar vermiştir. Bu belgeleri başka yollarla elde etmekte yetersiz ya da isteksiz olan idare, başvuruca, işlediği iddia edilen suçların delillerini sunmaya zorlamıştır<sup>364</sup>. Gümrük kanununun kendine has özellikleri, 6. madde kapsamında "*hakkında bir suç isnadı bulunan*" kişinin, susma ve kendini suçlamaya zorlanamama hakkının bu şekilde ihlal edilmesini haklı göstermez. Mahkeme adil yargılanma hakkının düzenlendiği 6. maddenin 1. fıkrasının ihlal edildiğine hükmetmiştir. Karar metninde bahsi geçerse de Heaney ve McGuinness v. İrlanda kararında<sup>365</sup> Funke kararına verilen atıfta İHAM, bireyin idari otorite tarafından iddia edilen cezai soruşturmada

---

<sup>364</sup> Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, , s.143.

<sup>365</sup> Heaney ve McGuinness v. İrlanda, 34720/97, 21.12.2000, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59097>, (Erişim:09.10.2017).

sorulara cevap vermemesi sonucunda bir suç isnadı ve tehdit ile karşı karşıya bırakılmasını susma hakkının ihlali olarak saymıştır<sup>366</sup>.

Bu karar özellikle iki yönden belirleyicidir. Öncelikle adil yargılanma hakkı altında korunan susma hakkının sadece sözlü değil yazılı belge beyanını da kapsar nitelikte kendi aleyhine delil vermeye zorlanamama anlamına geldiği bu karar ile kabul edilmiştir<sup>367</sup>. Diğer önemli bir nokta ise İnsan Hakları Avrupa Komisyonu'nun sunduğu görüşten yola çıkılarak tespit edilebilmektedir. Komisyon, yapılan arama ve Funke aleyhine verilen cezaların ülkenin ekonomik çıkarları için gerekli olduğunda dair görüş sunmuştur. Komisyon ayrıca diğer Avrupa ülkelerinde de devletin sahip olduğu mali yetkiler ışığında olayda bir ihlal olmadığını savunmaktadır. Fakat mahkeme ihlal tespit etmiştir. Funke davasını vergi mükellefinin susma hakkı bakımından belirleyici kılan nokta Mahkeme'nin hakkın sınırlandırılması için sadece kamu yararının öne sürülmesinin kabul edilemeyeceği tespitini ortaya koymasındır<sup>368</sup>.

Funke davasında susma hakkının kısa bir tanımını yapan Mahkeme, hakkın amacı ya da kaynağını belirtmemektedir<sup>369</sup>. Funke davasından 3 yıl sonra John Murray v. Birleşik Krallık davasında<sup>370</sup> ise bu eksiklik giderilmiştir. Bu davada Mahkeme, susma hakkının bir baskı karşısında bireyin korunması amacıyla kabul edilmesi gereken ve her ne kadar 6. maddede yer almasa da kaynağını adil yargılanma hakkından alan bir hak olduğunu tanımlamıştır<sup>371</sup>.

Vergi mükellefinin kendi kendini suçlamaya zorlanamama hakkı bakımından belirleyici bir diğer dava ise Saunders v. Birleşik Krallık davasıdır<sup>372</sup>. Saunders, Guinness PLC adlı bir şirketin yönetim kurulu başkanıdır. Başka bir şirketin alımında, üçüncü bir şirket ile rekabete girmiştir. Hisse değerlerinde tespit edilen tutarsız yükselme ve düşüş nedeniyle olay Sanayi ve Ticaret Bakanlığı

---

<sup>366</sup> Heaney ve McGuinness v. İrlanda, par.49.

<sup>367</sup> Corquet, s. 221.

<sup>368</sup> Ashworth, s. 753, İnceoğlu, s.274.

<sup>369</sup> Ashworth, s. 753.

<sup>370</sup> John Murray v. Birleşik Krallık, 18731/91, 08.02.1992, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57980>, (Erişim:08.10.2017).

<sup>371</sup> John Murray v. Birleşik Krallık, par.45.

<sup>372</sup> Saunders v. United Kingdom, 19187/91, 17.12.1996, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58009>, (Erişim:08.10.2017).

müfettişlerince araştırılmıştır. Ulusal mevzuata göre vergi mükelleflerinin, müfettiş sorgusu sırasında susma hakkı yoktur ve işbirliği yapmayı reddeden kişilere iki yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür<sup>373</sup>. Açıkça sorgu sırasında bulunan aleyhe delillerin yargılama sırasında kullanılabilmesi de hükme bağlanmıştır<sup>374</sup>. Mahkeme karara konu olayda adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Mahkemenin özellikle üzerinde durduğu bazı unsurlar susma hakkının sınırlarını belirlemektedir<sup>375</sup>. Yargılamada hükümet, Saunders'ın verdiği bilgilerin hiç birinin kendini suçlayıcı nitelikte olmadığını dolayısıyla susma hakkının ihlal edilmediğini iddia etmiştir. Mahkemeye göre ise kişinin kendini suçlar ifade vermemesinin bir önemi yoktur. Zira kendi aleyhine bir ifade vermese de kişinin zorlama altında verdiği ifadeler daha sonra yargılama esnasında vereceği ifadelerdeki çelişkileri belirlemek ve kişinin itibarını zedelemek ya da delillere gölge düşürmek amacıyla kullanılabilir<sup>376</sup>. Mahkeme ayrıca şirketlerde dolandırıcılık suçunun karmaşıklığı ve bu suça yönelik soruşturmada bulunan üstün kamu yararının adil yargılanma hakkının ihlali için bir bahane olarak ileri sürülemeyeceğinin altını çizmiştir. Buna göre, kamu yararı, idari bir soruşturma işlemi sırasında zorlama yoluyla edinilen cevapların kişi aleyhine ceza yargılamasında öne sürülmesini meşrulaştıramaz<sup>377</sup>. Mahkemeye göre kendi kendini suçlamaya zorlanamama hakkının özünü oluşturan unsur zorlamadır. Saunders kararında da mahkeme yapılan idari soruşturmanın bir suç isnadı anlamına gelmediğini belirtmiş, ancak soruşturma sırasında Saunders'ın hapis ya da para cezası yaptırımıyla karşı karşıya bırakılarak zorla bilgi vermeye zorlandığı ve bu bilgilerin, her ne kadar aleyhine olmasa da, daha sonra yargılamada kullanılmasının susma hakkının ihlali olduğunu söylemiştir<sup>378</sup>.

---

<sup>373</sup> Saunders v. Birleşik Krallık, par.49.

<sup>374</sup> Saunders v. Birleşik Krallık, par.51.

<sup>375</sup> Ashworth, s. 756.

<sup>376</sup> Ashworth, 755.

<sup>377</sup> Saunders v. Birleşik Krallık, par.74.

<sup>378</sup> Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı 3", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2000, S.145, s.128, (Adil Yargılanma 3).

## 2. Hukuki Çerçeve

### a) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi

Susma hakkı İHAS md.6'da düzenlenen adil yargılanma hakkının<sup>379</sup> bir alt görünümü olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>380</sup>. İHAM'ın John Murray v. Birleşik Krallık kararında açıkça susma eyleminin kişi aleyhine delil olarak kullanılmasının adil yargılanma hakkı ihlali olacağı söylenmektedir<sup>381</sup>. Hakkın içeriği mahkeme kararlarıyla şekillenmiştir. Buna göre mahkemeye başvurma hakkı, silahların eşitliği ilkesi, çekişmeli yargı ilkesi ve susma hakkı gibi haklar bu madde kapsamında değerlendirilmektedir<sup>382</sup>. Sözleşme maddesi kişisel hak ve yükümlülükleri konu olan tüm uyumsuzluklarda ve kişiye yöneltilen bir suç isnadı halinde adil yargılanma hakkı güvencesi vermektedir.

Ancak unutulmamalıdır ki İHAM'ın da katıldığı üzere susma hakkı mutlak bir hak değildir<sup>383</sup>. İHAM trafikte hız limitini aşan bir sürücünün sürücü bilgilerini vermesini ve bu nedenle idari para cezasına çarptırılmasının görüldüğü bir davada, sürücünün susma hakkını kullanmış olmasının aleyhine kullanılmadığı, gerekli bilgileri vermemesinin başlı başına başka bir kabahati oluşturduğu söylemekte ve adil yargılanma hakkının ihlal edilmediğine karar vermektedir<sup>384</sup>. Bu davada ihlal

---

<sup>379</sup> İHAS md.6/1 “Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyumsuzluklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde ve yahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.”

<sup>380</sup> Aydın, Susma Hakkı, s.148; Centel, Zafer, s.158; Billur Yaltı Soydan, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı 1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2000, S.143, s.154, (**Adil Yargılanma 1**).

<sup>381</sup> John Murray v. Birleşik Krallık, 18731/91, 03.02.1996, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57980>, (Erişim:02.04.2017).

<sup>382</sup> Nicolas A. J. Croquet, “The Right of Silence and No to self-Incriminate Under The European Convention on Human Rights: To What Extent Are They Qualified?”, **Cambridge Student Law Review**, 2008, s. 216.

<sup>383</sup> John Murray v. Birleşik Krallık, par.42.

<sup>384</sup> O'halloran ve Francis v. Birleşik Krallık, 15809/02, 25624/02, 29.06.2007, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-81359>, (Erişim:17.04.2018).

olmadığı yönündeki kararı belirleyen unsur sürücünün trafikte toplum güvenliği için konulan bazı kuralları baştan kabul etmesidir. Dolayısıyla davada hem toplum güvenliği hem de verilen adli para cezasının bu kabahat için makul oluşu Mahkeme'nin ihlal bulmamasına neden olmuştur. Bir başka örnek olarak *Cartledge v. Birleşik Krallık* kararında alkollü araç kullanmaktan mahkum edilen başvurucu, aleyhine delil olarak kan vermeye zorlandığını iddia etmiştir. Komisyon ve Mahkemenin görüşü ise bedendeki alkol miktarının tespitinde şüphelinin durumu aktif katılım değil, katlanma yükümlülüğü olduğu şeklindedir<sup>385</sup>.

Adil yargılanma hakkını düzenleyen İHAS 6. md. herkesin kişisel hak ve yükümlülüklerini konu alan uyuşmazlıklarda ve suç isnadı halinde adil yargılanma hakkını korumaktadır. Ancak kamu hukukuna dair hak ve yükümlülüklerin kişisel hak ve yükümlülük olup olamayacağı bu tanım kapsamında açıkça anlaşılmamaktadır<sup>386</sup>. Bununla beraber uygulanan yerel hukukta kamusal bir hak olarak düzenlenmiş bir hakkın, İHAS kapsamında kişisel hak olarak görülebilmesi ihtimali bu tartışmada yeni bir boyut oluşturmaktadır. Mahkemenin her yargılamada kamusal özel ayrımı yapmasına karşın, giderek daha fazla hakkın kişisel hak kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. Mahkeme de yargılamalarında koruduğu özel hukuk kamu hukuku ayrımına dayanarak vergi yükümlülüğünün kişisel hak ve yükümlülük olarak sayılamayacağına hükmetmiştir<sup>387</sup>. Zira vergi bir kamusal yükümlülüktür.

Bu katı ayırmadan uzaklaşılarak bakıldığında, vergi birey ile devlet arasında dikey bir ilişkiye dayanmakta ve devletin otoritesinden güç almaktadır. Dolayısıyla devlet bireylere vergilendirmenin adil ve hukuka uygun yapılacağına dair bazı güvenceler vermelidir<sup>388</sup>. Bu durumda vergisel uyuşmazlıklar olmasa bile bu uyuşmazlıklardan doğan maddi yükümlülüklerin kişisel hak ve yükümlülük olarak sayılması gerekmektedir. Bu nedenle de *Editions Periscope v. Fransa* davasında<sup>389</sup>

---

<sup>385</sup>Yenisey, Nuhoğlu, s.810; Centel, Zafer, s.164.

<sup>386</sup>Yaltı Soydan, "Adil Yargılanma 1", s.155.

<sup>387</sup>Yaltı Soydan, "Adil Yargılanma 1", s.156.

<sup>388</sup>Yaltı Soydan, "Adil Yargılanma 1", s.157.

<sup>389</sup> *Editions Periscope v. Fransa*, 11760/85, 26.03. 1992, <http://hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-57790>, (Erişim:01.10.2017).

mahkeme, vergisel uyuşmazlıkların kendisi kamusal olarak kabul edilse de vergisel uyuşmazlıklardan doğan maddi yükümlülüklerin md.6 kapsamında davaya konu edilebileceğini ortaya koymuştur<sup>390</sup>.

Adil yargılanma hakkının uygulanabileceği diğer alan ise kişinin bir suç isnadıyla karşı karşıya kaldığı ceza yargılamalarıdır. Yapılan işlemler salt idari olmayıp cezai unsurlar da içerdiği anda, soruşturmanın erken aşamalarında olsa bile md.6 uygulanabilmektedir<sup>391</sup>. Suç isnadı hakkında İHAM'ın verdiği bir kararda, isnat “yetkili makam tarafından bir şahsın cezai bir suç işlemiş olduğu iddiasıyla verilen resmi bildirim” olarak tanımlanmıştır<sup>392</sup>. Bu karara göre vergi yükümlüsünün suç isnadı başlangıcı şahsına yönelik vergi soruşturmasının başladığı andır<sup>393</sup>.

Engel ve Diğerleri v. Hollanda davasında<sup>394</sup> Mahkeme, disiplin ve cezai suçlar ve cezalar arasında cezai yargılamanın kriterlerini belirlemiştir<sup>395</sup>. Buna göre ilk olarak göz önünde bulundurulması gereken ulusal hukukta yapılan sınıflamadır<sup>396</sup>. İç hukukta cezai olarak sınıflandırılan bir hüküm için bu belirleyicidir, ancak cezai olarak sınıflandırılmayan hükümler için diğer kriterler incelenecektir. İkinci olarak Mahkeme yargılamanın doğasını ve suçun niteliğini göz önünde bulundurmaktadır. Bu kriter değerlendirilirken söz konusu kuralın tüm topluma mı yoksa bir gruba mı özgülendiğine veya yargılamanın infaz yetkileri bulunan bir kamu organınca yapılıp yapılmadığına<sup>397</sup> gibi hükmün ve yargılamanın diğer özelliklerini incelemektedir. Üçüncü ve son olarak ise cezanın niteliği ve

<sup>390</sup> Yaltı Soydan, “Adil Yargılanma 1”, s.158.

<sup>391</sup> Ashworth, s.756

<sup>392</sup> Hozee v. Hollanda, 81/1997,865/1076 /22.05.1998, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58170>, (Erişim:03.10.2017).

<sup>393</sup> Billur Yaltı Soydan, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı 2”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2000, S.144, s.110, (**Adil Yargılanma 2**).

<sup>394</sup> Engel ve Diğerleri v. Hollanda, 5100/71,5101/71,5102/71,5370/72, 8.06.1976, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57479>, (Erişim:01.10.2017).

<sup>395</sup> Bu kriterlere “Engel Kriterleri” de denilmektedir. Bkz. Philip Baker, “The “Determination of a Criminal Charge” and Tax Matters”, **European Taxation**, IBFD, Aralık 2007, s.587; Gülay Arslan Öncü, “ Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S.20, Ocak 2015, s.150.

<sup>396</sup> Benham v. Birleşik Krallık, 1938/92, 10.06.1996, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57990>, (Erişim:01.10.2017).

<sup>397</sup> Bendenoun v. Fransa, 12547/86, 24.02.1994, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57863>, (Erişim:01.10.2017).

ağırlığı bir hükmün cezai olup olmadığının belirlenmesinde etkilidir<sup>398</sup>. Mahkeme yaptırımın caydırıcı ve cezalandırıcı olup olmadığını tespit eder. Burada belirtmek gerekir ki Mahkeme yaptırımın ceza hukuku alanına girip girmediğini incelenmektedir, yaptırımın hafif ya da ağır olarak nitelendirilmesi ya da alt sınırdan verilmiş olması arasında bir ayırım yapmamaktadır. Zira cezanın ya da suçun hafifliği md.6'nın uygulanmasına engel değildir<sup>399</sup>. Karıştırılmamalıdır ki ikinci ve üçüncü kriterin her ikisinin de var olmasına gerek yoktur. Mahkeme bu üç kriterin bir tanesini sağlanması halinde davaya konu yargılamanın bir cezai yargılama olduğuna kanaat getirmiştir<sup>400</sup>.

Vergi hukukunda uygulanmakta olan hürriyeti kısıtlayıcı cezalar ve vergi kaybını giderici cezalar açısından, hürriyeti kısıtlayıcı cezaların md.6 kapsamında değerlendirileceği elbette ki tartışmasızdır<sup>401</sup>. Mali nitelikli cezaların ise md.6 kapsamında davaya konu edilebilirliği Mahkemece Bendenoun v. Fransa kararında tartışılmıştır. Karara konu olayda hükümet suç isnadı için belirlenen üç kritere de cevap vermeye çalışmıştır. Buna göre öncelikle iç hukukta suç vergi yasalarında yer almakta vergi cezası olarak geçmektedir, işlenen suç cezai olan kaçakçılık değil hiledir ve son olarak uygulanan yaptırım para cezası olup ceza mahkemesi değil hazine tarafından uygulanmıştır<sup>402</sup>.

Mahkeme ise vergi cezası hükümlerinin toplumun bir kısmına değil bütüne uygulanan hükümler olmasından, vergi cezalarının mali zararı tazmin etmek amaçlı değil cezalandırma amaçlı olmasından ve bu cezaların genel olarak hem önleyici hem de cezalandırıcı amaçla düzenlenmiş olmasında yola çıkarak davaya konu olayı cezai bir uyuşmazlık olarak kabul etmiştir<sup>403</sup>. Bu hüküm ile vergi cezalarının da ceza hukuku anlamında birer ceza olarak kabul edilmesiyle birlikte vergi hukukunda md.6'nın uygulanmasının önü açılmıştır. Bu durumda iç hukukumuzda düzenlenen

---

<sup>398</sup> Hakan Üzeltürk. "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point No Point", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.250, Haziran 2002, s. 148.

<sup>399</sup> Öztürk v. Almanya, 8544/79, 21.02.1984<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57553>, (Erişim:01.10.2017).

<sup>400</sup> Avrupa Konseyi, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 6. Madde Rehberi (Cezai Hukuk Yönü)**, 2014, [http://www.echr.coe.int/Documents/Guide\\_Art\\_6\\_criminal\\_TUR.pdf](http://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_TUR.pdf), (Erişim:30.09.2017).

<sup>401</sup> Yaltı Soydan, "Adil Yargılama 1", s.162.

<sup>402</sup> Bendenoun v. Fransa, par.45.

<sup>403</sup> Bendenoun v. Fransa, par.47.



hürriyeti bağlayıcı cezalar yanında idari yaptırım olarak vergi mevzuatında yer bulan maddi yaptırımlar da adil yargılanma hakkı altında güvencelenmiştir<sup>404</sup>.

Elbette ki suç isnadının ne zaman doğduğu susma hakkı bakımından önemli bir ayrımdır. Shannon v. Birleşik Krallık<sup>405</sup> kararında müfettişlerce muhasebe verilerinde hatalı beyanda bulunma ve ihtilas<sup>406</sup> suçlamasıyla karşı karşıya kalan Shannon, sorgulamada cevap vermeyi reddetmiş ve bu nedenle para cezasına çarptırılmıştır. Mahkeme kararda, bireyin sorgulamada cevap verme yükümlülüğü altında bulunulmasının susma hakkını ihlal ettiğine hükmetmiştir<sup>407</sup>. Öte yandan benzer bir dava olan I.J.L. ve diğerleri v. Birleşik Krallık davasında<sup>408</sup> İHAM, başvuruçuların idari makamlarca soruşturmada öğrenilen bilgilerin daha sonra ceza davasında delil olarak kullanılabilceği hususunun kendilerine belirtilmediği ve müfettiş sorgulaması sırasında verdikleri bilgilerin daha sonra ceza davasında delil olarak kullanılması nedeniyle açtığı davada susma hakkının ihlali görmemiştir. Mahkeme salt idari uygulamalar sırasında md. 6'nın uygulanamayacağına hükmetmiştir<sup>409</sup>. Bu iki benzer davada İHAM'ın farklı kararlar vermesinin sebebi suç isnadının doğuşudur. Öncekinde belli bir suç isnadıyla karşı karşıya kalan başvuru Shannon, sorgulama sırasında bilgi vermemeyi seçerek susma hakkını kullanmıştır. Oysa I.J.L. davasında başvuruçular suç isnadı olmaksızın bir şüphe ile başlatılan ve salt idari işlem olan mali soruşturma sırasında belli bilgiler vermiştir ve daha sonra bu bilgiler bir suç oluştuğu şüphesiyle açılan ceza davasında delil olarak kullanılmıştır. Suç isnadının mali soruşturmadan önce ve sonra ortaya çıkması davaların sonucunun farklı olmasını sağlamıştır<sup>410</sup>.

---

<sup>404</sup> Yaltı Soydan, "Adil Yargılanma 1", s.167.

<sup>405</sup> Shannon v. Birleşik Krallık, 6563/03, 04.11.2005, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-70364>, (Erişim:09.10.2017).

<sup>406</sup> "Conspiracy to defraud"

<sup>407</sup> Shannon v. Birleşik Krallık, par.41.

<sup>408</sup> I.J.L ve diğerleri v. Birleşik Krallık, 29522/95, 30056/96 ve 30574/96, 19.09.2000, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58800>, (Erişim:08.10.2017).

<sup>409</sup> Ashworth, s.756.

<sup>410</sup> Ashworth, s.757.

Bir başka örnek olan King v. Birleşik Krallık davasında<sup>411</sup> King'in zorunlu vergi incelemesi sırasında vergi müfettişlerine verdiği bilgiler doğrultusunda eksik vergi ödediği saptanmış ve cezası bu bilgilere dayanılarak hesaplanmıştır. Aslen makul sürede yargılanma hakkı bakımından değerlendirilen davanın ara kararı vergi mükellefinin susma hakkı bakımından ilgi çekicidir. Ara kararda verginin hesaplanması ve değerlendirilmesi amacıyla gelir ve sermayenin açıklanması yükümlülüğünün üye devletlerin vergi sistemlerinin ortak bir özelliği olduğu ve bunların inceleme sırasında bilgi verme zorunluluğu olmaksızın etkin bir şekilde işleminin zorlaşacağına altı çizilmiştir<sup>412</sup>. Davada edinilen bilgilerin davadan önce var olan bir suç isnadı kapsamında suçlandırma amaçlı kullanılmamış olup, sadece eksik yatırılan vergi ve cezanın hesaplaması için kullanılmıştır. Bu açıklamalar doğrultusunda İHAM kendi kendini suçlamaya zorlanamama hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir. Yine benzer bir dava olan Abas v. Hollanda<sup>413</sup> kararında ise, başvuru vergi müfettişleri herhangi bir talepte bulunmadan bazı bilgiler paylaşmış, daha sonra bu bilgiler vergi cezasının tespitinde kullanılınca susma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir. Komisyon King davasında vardığı sonuca benzer şekilde, bilgilerin aslen mali durumun tespiti için kullanıldığını ve suç isnadı olmaksızın bu bilgilere ulaşıldığının altını çizmiş ve iddiayı kabul edilmez bulmuştur<sup>414</sup>.

Allen v. Birleşik Krallık<sup>415</sup> kararında ise, mükellef vergi idaresine mal varlığının miktarı hakkında yanlış bilgi vermiş ve verdiği bilginin yanlışlığı tespit edilerek kişi para cezasına çarptırılmıştır. Mahkeme, vergi idaresine verilen yanlış bilginin kendi aleyhine delil olarak kullanılmasının kendini suçlamaya zorlanamama hakkının ihlalini oluşturmayacağına karar vermiştir. Zira olayda başvuru bilgi vermekten kaçındığı için değil yanlış bilgi verdiği için cezalandırılmaktadır.

---

<sup>411</sup> King v. Birleşik Krallık, 13881/02, 16.11.2004, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-67468>, (Erişim:09.10.2017).

<sup>412</sup> King v. Birleşik Krallık, Ara Karar, 08.04.2003, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-23167>, (Erişim:09.10.2017).

<sup>413</sup> Abas v. Hollanda, 27943/95, 26.02.1997, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-3507>, (Erişim:18.02.2018)

<sup>414</sup> Inceoğlu, s.278.

<sup>415</sup> Allen v. Birleşik Krallık, 76574/01, 10.09.2002, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-22690>, (Erişim:17.10.2017).

Mahkeme, başvuruçunun bilgi vermeme tercihinden doğabilecek yaptırımlardan kaçmak amacıyla yalan söylemesinin susma hakkını etkileyip etkilemeyeceğini tartışmıştır. Nihai olarak, susma hakkının bireylere her türlü incelemeden ve sorgulamadan kaçmayı sağlayan mutlak bir bağışıklık kazandırmadığını, bireyleri daha sonraki ceza yargılamalarında potansiyel olarak kullanılabilir bilgileri yetkililere vermeye teşvik etmek amacıyla alınan her tedbir uygunsuz bir zorlama olarak kabul edilmeyeceğini söylemiştir. Mahkeme, var olan bir suç isnadıyla değil, yapılan idari işlem sırasında oluşan bir suç isnadıyla para cezasına hükmettiğinden İHAM olayda susma hakkı unsurlarının oluşmadığına kara vermiştir<sup>416</sup>.

İHAM'ın susma hakkı bakımında belirleyici bulduğu bir başka unsur ise kişi hakkında bir ceza yargılamasına başlanılmış olması ya da ceza yargılamasının başlatılmayı bekleniyor olmasıdır<sup>417</sup>. Weh v. Avusturya kararında<sup>418</sup>, hız sınırını aşan bir sürücüyü durduran polis, sürücüden kimlik bilgilerini istemiş, sürücünün düzgün cevap vermemesi sonucunda ise para cezası kesmiştir. İHAM bu olayda, sürücü hakkında başlamış ya da başlatılması beklenen bir ceza yargılaması olmadığından susma hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir. Bu kararda İHAM'ın ortaya koyduğu ölçütün kesinliği tartışmalıdır. Zira başvuruçunun hakkında bir ceza yargılaması olma olasılığı Funke kararındakinden çok da farklı değildir<sup>419</sup>. Ancak İHAM'ın bu kararda dayandığı bir başka nokta sürücünün cevap vermemesi değil, yanlış cevap vermesidir. Dolayısıyla kanımızca Weh kararı ile Funke kararını birbirinden asıl ayıran nokta budur.

Sonuç olarak İHAM kararlarından vergi mükellefinin susma hakkı bakımından çıkarılacak bazı sonuçlar vardır. Öncelikle kamu düzeni ya da devletin yüksek ekonomik çıkarları, susma hakkının ihlali için birer bahane olarak kullanılamaz. İkinci olarak ise İHAM susma hakkının geniş yorumlamaktadır, İHAM'a göre susma hakkı sadece susmayı tercih etme hakkı değil aynı zamanda

---

<sup>416</sup> Ashworth, s.758.

<sup>417</sup> İnceoğlu, s.278.

<sup>418</sup> Weh ve Weh v. Avusturya, 38544/97, 30.01.2001, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-5707>, (Erişim:18.02.2018).

<sup>419</sup> İnceoğlu, s.279.

kendi aleyhine ticari ya da mali belge ve kayıtları sunmayı reddetme<sup>420</sup> hakkını da kapsamaktadır<sup>421</sup>.

Doktrinde İHAM'ın kararlarına benzeyen bir görüşe göre, İHAM'ın bu kararlarından çıkarılan sonuç susma hakkının ihlali sadece vergi idaresinin bilgi toplama aşamasında zora başvurusundan kaynaklanmamaktadır. Anılan kararlar idarenin kişiden istediği herhangi bir belgenin ya da bilginin verilmemesine bağlanan her türlü yaptırım susma hakkı ihlali yaratmaktadır<sup>422</sup>. Ayrıca İHAM'ın görüşü susma hakkının yargılama öncesi, araştırma safhası, vergi inceleme aşaması ve ceza davası boyunca kullanabileceği yönündedir<sup>423</sup>. Fakat bu duruma göre aynı zamanda susma hakkı bir anlamda ibraz etmeme ya da gizleme fiillerini hukuka uygun hale getirmektedir.

## b) 1982 Anayasası ve Anayasa Mahkemesi

Türk hukukuna bakıldığında 1982 Anayasası'nın 38. maddesinin 5. fıkrasında susma hakkını düzenlediği görülmektedir. Anılan madde hükmüne göre "*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*". Anılan Anayasa maddesi kişinin susma fiilini koruyan dar anlamdaki susma hakkı yanı sıra kişinin aleyhine delil göstermeye zorlanmayacağına düzenleyerek susma hakkına geniş bir şekilde yer vermiştir. Türk Anayasası'nda yer alan "*bu yolda delil göstermeye zorlanamama*" ifadesinin

---

<sup>420</sup> Doktrinde bir görüşe göre kişinin aleyhine delil olabilecek bir belge baştan yaratmaya zorlamak ile hali hazırda var olan bir belgeyi ibraza zorlamak birbirinden ayrılmalıdır. Açıkça İHAM bu iki durumu birbirinden ayırmamakta ve her ikisinin de susma hakkı ihlali yaratabileceğini söylemektedir. Görüşe göre ise zaten vergi denetim yolu (örneğin arama) ile bulunabilecek ve hali hazırda var olan bir belgenin vergi idaresince istenmesi susma hakkı ihlali olarak görülmemelidir. Zira her ikisinin de hak ihlali olarak kabulü vergi denetimini imkansız hale getirecektir. Detaylı bilgi için bkz. Philip Baker, "Recent Tax Cases of the European Court of Human Rights", **European Taxation**, IBFD, Aralık 2012, 584.

<sup>421</sup> İnceoğlu, s.279.

<sup>422</sup> Ümit Süleyman Üstün, "Susma hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XV, 2011, S.3, s.384.

<sup>423</sup> Billur Yaltı, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı", **Vergi Dünyası Dergisi**, 2005, S.205, s.28. Ayrıca vergi yükümlüsünün susma hakkının dava öncesi aşamaları kapsadığına dair kararı için bkz. J.B. v. İsviçre, 31827/96, 03.05.2001, <http://hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-59449>, (Erişim: 21.05.2018). Bu kararın incelemesi için bkz. Billur Yaltı Soydan, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.254, Ekim 2002, s. 102.

anlaşılabilmesi için Alman içtihadındaki bir örneğe bakılabilir. Buna göre Anayasa'daki düzenlemeye paralel bir şekilde Almanya'da gerçekleşen bir örnekte şüpheliyi ancak sesinden tanıyabileceğini söyleyen bir cinsel suç mağdurunun istemi üzerine şüpheli bu konudan haberdar edilmeden konuşturulmuş ve ses yoluyla teşhisi sağlanmıştır. Alman Yüksek Mahkemesi ise şüphelinin haber verilmeden teşhis işlemine aktif olarak katılımının sağlanmasını susma hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir<sup>424</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin susma hakkı bakımından verdiği kararlara bakılması, Mahkeme'nin görüşlerinin anlaşılması için gereklidir. Karayolları Trafik Kanunu'nun 48. maddesinin 9. fıkrasında<sup>425</sup> yer alan ve sürücülerin alkol ya da uyuşturucu tespiti için kullanılan cihazı kullanmayı reddetmesi üzerine cezalandırılmasını düzenleyen hükmünün hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu iddiasıyla açılan davada<sup>426</sup> Mahkeme, anılan kuralın toplum sağlığını ve düzeneğini korumak amacıyla getirilen ve ölçülük ilkesini zedelemeyen bir kural olduğunu söylemiş ve istemi reddetmiştir. Davanın karşıoy gerekçesinde ise, anılan hükmün bireylerin susma hakkını etkilediği belirtilmiş ve “ *Bu bakımdan, denetim sonucunda suç işlemiş olduğu ortaya çıkması muhtemel olan bir kişinin, kendisi aleyhine delil elde edilmesine iradi olarak katılma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Kanun ile böyle bir yükümlülük konulması veya yükümlülüğe uymayan kişinin idari veya adli bir yaptırımla cezalandırılması da kendi aleyhine delil sunmaya zorlanmama hakkına aykırılık teşkil edecektir.*” denmiştir. Karşıoy gerekçesinde ayrıca anılan hükmün 3 fıkrasındaki<sup>427</sup> düzenlemenin zaten yeterli bir koruma

---

<sup>424</sup> Centel, Zafer, s.160.

<sup>425</sup> Karayolları Trafik Kanunu 48/9 “*Uyuşturucu veya uyarıcı maddelerin kullanılıp kullanılmadığı ya da alkolün kandaki miktarını tespit amacıyla, kollukça teknik cihazlar kullanılmasını kabul etmeyen sürücülere 2000 Türk Lirası idari para cezası verilir ve sürücü belgesi iki yıl süreyle geri alınır.*”

<sup>426</sup> AYM 2014/178 E. ,2014/178 K., 24.11.2014, R.G.:04.03.2015/29285; Benzer bir karar için: AYM 2014/65 E. , 2014/150 K., 02.10.2014, R.G.: 12.12.2014/29203.

<sup>427</sup> 48/3 “*Kişinin yaralanmalı veya ölümlü ya da kollukça müdahil olunan maddi hasarlı trafik kazasına karışması hâlinde, ikinci fıkrada belirtilen muayeneye tabi tutulması zorunludur. Teknik cihaz ile yapılan ölçüme itiraz eden veya bu cihaz ile ölçüm yapılmasına müsaade etmeyen bu sürücüler, en yakın adli tıp kurumuna veya adli tabipliğe veya Sağlık Bakanlığına bağlı sağlık kuruluşlarına götürülerek uyuşturucu veya uyarıcı madde ya da alkol tespitinde kullanılmak üzere vücutlarından kan, tükürük veya idrar gibi örnekler alınır. Bu işlem bakımından 4/12/2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 75 inci maddesi hükümleri, beşinci fıkrası hariç olmak üzere uygulanır.*”

getirdiği, 9. fıkradaki hükmün ise ek olarak yer almasının ölçülük ilkesini zedelediği savunulmuştur.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinin 6. fıkrasında yer alan “Sanığın kabul etmemesi hâlinde, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmez.” şeklindeki hükmün Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla açılan davada<sup>428</sup> davacı dilekçesinde “Getirilen yeni düzenleme ile somut olayda olduğu gibi sanık ya hükmün açıklanmasının geri bırakılmasını kabul etmek zorunda kalacak ya da hapis veya adli para cezası ile karşı karşıya kalacaktır. Çünkü sanık suçsuz olduğunu, beraat etmesi gerektiğini düşünse bile mahkumiyet hükmünün Yargıtayca onanması ihtimali her zaman mevcuttur. Bu nedenle sanığa temyiz hakkı tanırken aynı zamanda mahkumiyet hükmü ile karşı karşıya bırakan bu yeni düzenleme Anayasa aykırıdır.” denmektedir. Ancak Mahkeme, davayı reddetmiş, gerekçesinde ise hükmün, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararına karşı olduğunu beyan etme ve dolayısıyla hakkında verilen kararı temyiz incelemesine götürebilme imkânı veren bir kural olduğunu belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi içtihatlarında susma hakkının sadece ceza hukukuna ilişkin hükümlerde değil, vergi hukukuna ait hükümler bakımından da tartışıldığı görülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde<sup>429</sup> yer alan kaçakçılık suçu kapsamında düzenlenen defter ve belgeleri ibraz ödevinin Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine ve 38. maddesinde düzenlenen hiç kimsenin yalnızca bir sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamayacağına dair ilkeye aykırı olduğu iddia edilmiştir<sup>430</sup>. Mahkeme 2. madde kapsamında yaptığı incelemede vergi ödevinin kamu giderlerini karşılamak için yapıldığını ve bu ödevin zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesinde kamu yararı bulunduğunu dolayısıyla bunun sağlanması

<sup>428</sup> AYM 2011/41 E., 2012/25 K., 16.02.2012, 13.10.2012/28440.

<sup>429</sup> VUK md.359/2 “Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolünür. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.”

<sup>430</sup> AYM 2002/55 E. 2003/8 K. T.11.03.2003, R.G. 16.12.2003/25318.

için getirilen idari ya da cezai yaptırımların hukuk devleti ilkesine aykırı olamayacağını söylemiştir. Mahkeme defter, kayıt ve belgeleri tutma, muhafaza etme ve ibraz etme yükümlülüğünün bir sözleşmeden doğmadığını, devlet ile vergi mükellefi arasındaki ilişkinin özel hukuk kişileri arasındaki ilişkiden farklı olduğunu ve dolayısıyla Anayasa md. 38’de sayılan ilkenin de ihlal edilmiş olamayacağını söylemiştir. Mahkeme anılan gerekçelerle istemi reddetmiştir .

Doktrinde de Anayasa Mahkemesinin yorumuna katılan yazarlar mevcuttur. Vergisel belgelerin beyan edilmesinde aslında bir kimsenin kendi aleyhine kanıt vermek zorunda bırakılmadığı, kamu yararına dayanan devletin vergisini almak için bazı zorlayıcı önlemlere başvurabileceği, salt belge gizlemenin bir hak kullanmak olarak değil de, işlediği bir suçtan kaçınmak olarak yorumlandığı takdirde bunun anayasaya aykırı olmadığı ileri sürülmektedir<sup>431</sup>. Benzer bir görüşe göre ise mükelleflerin defter ve belgelerin ibraz edilmesine zorlanması halinde susma hakkının ihlal edildiği görüşü kabul edildiğinde, beyana dayalı olarak kurulmuş vergi sistemi işlemez hale gelebilecektir. Dolayısıyla vergi ödevi tamamen mükellefin keyfine bırakılmış olacaktır<sup>432</sup>. Bu durumda vergi kaçırın ya da usule ilişkin işlemlerini düzgün yerine getirmeyerek susma hakkına sığınabilecekler, vergi davalarının makul sürede sonuçlanamaması gündeme gelecektir<sup>433</sup>.

VUK md. 359’a ilişkin ikinci Anayasa Mahkemesi kararında<sup>434</sup> ise, hükmün Anayasa’nın 38. maddesi yanında İHAS md.6’ya aykırı olduğu iddiası öne sürülmüştür. Yargılamayı özellikle Anayasa md.38/5’te yer alan susma ve kendini suçlamaya zorlanamama hakkı üzerinden değerlendiren mahkeme, defter ve belge ibraz etme yükümlülüğünün Anayasa’dan doğan vergi ödevinin tam ve eksiksiz yerine getirilmesi için gerekli olmasından dolayı susma hakkı ihlali olarak değerlendirilemeyeceğini söylemiştir. Kararda bir üye karara katılmamış, karşıoy gerekçesinde yasa koyucunun takdir yetkisini aştığını, anılan hükmün hukukun genel

---

<sup>431</sup> Süheyl Donay, **Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınları, 2008, s.134.

<sup>432</sup> Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2006, s. 298.

<sup>433</sup> Philip Baker, “Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?” **Intertax**, 2001, S. 29/6-7, s. 211.

<sup>434</sup> AYM 2004/31 E. 2007/11 K. T. 31.01.2007, R.G. 18.05.2007/26526.

ilkelerine aykırı olduğunu ve anılan hükmün susma hakkına ve Anayasa'nın 2 ve 10. maddelerine aykırı olduğunu düşündüğünü açıklamıştır.<sup>435</sup> Karşıoy gerekçesinde yer alan görüş aslında Anayasa Mahkemesi'nin vergisel suç ve cezalara ilişkin olarak ortaya koyduğu ilkelerden biri olan “*vergisel suç ve cezanın/kabahat ve yaptırımların belirlenmesinde kanun koyucunun Anayasa'nın genel ve özel kuralları ile sınırlı bir takdir yetkisine sahip olduğu*” düşüncesiyle paraleldir<sup>436</sup>.

### c) Ceza Muhakemesi Hukuku

Vergi kanunlarında susma hakkına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Türk mevzuatında susma hakkı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ceza Muhakemesi Kanunu<sup>437</sup> md.147/1-e hükmünde “*Yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanunî hakkı olduğu söylenir.*” denilmektedir. Buna göre sanığın soruşturma ve kovuşturma evrelerinde kısmen ya da tamamen susma hakkı vardır ve susma fiili sanık aleyhine delil olarak kullanılamaz<sup>438</sup>.

Susma hakkı tam susma, kısmi susma ya da geçici susma olarak üç şekilde karşımıza çıkabilmektedir. Tam susma, kişinin tamamen susması ya da sadece suçu işlemediğini beyan etmesidir. Kısmi susma kişinin belirli sorulara cevap vermesi, belirli sorularda ise cevap vermekten kaçınmasıdır. Geçici susma ise, kişinin ceza muhakemesi aşamalarından bazılarında susup, bazılarında cevap vermeyi seçmesidir<sup>439</sup>. Hangi şekliyle kullanılırsa kullanılsın soruşturma süreci devam edebilir, şüpheli süreç sırasında hakkı kullanmayı bırakıp sonra tekrar susmaya devam edebilir<sup>440</sup>. Susma hakkı, ifade alınmasından önce, sırasında ya da daha sonraki aşamalarda kullanılabilir. Bu hakkın kullanımı ile ifade alma işlemi yapılacağından, susma hakkının kullanımı ile birlikte ifade alma işlemi sona ermelidir<sup>441</sup>.

<sup>435</sup> Osman Alifeyyaz Paksüt, Karşıoy Gerekçesi.

<sup>436</sup> Funda Başaran Yavaşlar, Vergi Suç ve Cezaları, s. 299.

<sup>437</sup> R.G.: 25673/17.12.2004

<sup>438</sup> Centel, Zafer, s.159, Yenisey, Nuhoglu, s.94.

<sup>439</sup> Kocaoğlu, s.38; İtişgen, s.34-36.

<sup>440</sup> Aydın, Susma Hakkı, s.174.

<sup>441</sup> Yenisey, Nuhoglu, s.779.



Susma hakkının ceza muhakemesi hukuku bakımından özellikle aydınlatma yükümlülüğü<sup>442</sup> ile ilişkilidir ve hukukumuzda da susma hakkı aydınlatma yükümlülüğü altında ayrıca düzenlenmiştir<sup>443</sup>. Hukukumuzda şüpheli ya da sanığa susma hakkı hatırlatılmadan yapılacak ceza muhakemesi işlemleri sırasında elde edilecek deliller hukuka uygun sayılamaz ve mutlak bozma nedeni oluşturur<sup>444</sup>. Sanığın susma hakkını bilmesi ya da müdafinin yanında olması susma hakkının hatırlatılmasına engel teşkil etmemelidir<sup>445</sup>.

Şüpheliye haklarının hatırlatılmasından ziyade “*anlayabileceği bir şekilde bildirilmesi*” önemlidir. Doktrinde bazı yazarlar bu kanunun “*hatırlatma*” fiili yerine “*öğretme*” fiilini kullanmaktadır<sup>446</sup>. Bu evrede en önemli ayrım kişinin hakların özünü kavramasıdır<sup>447</sup>. İfadesi alınan kişinin haklarını anlayıp anlamadığı sorulmalıdır. Hakların şüpheliye anlatılması sırasında şüphelinin yaşı, eğitim durumu, ana dilinin Türkçe olup olmayışı, ruh hali ve uyuşturucu ya da uyarıcı madde etkisi altında olup olmadığı gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır<sup>448</sup>.

Susma hakkı daha önce de belirtildiği üzere pasif bir haktır. Sanığa hakkının varlığın söylenmesi yeterli değildir, sanığa bu hak öğretilmeli, hakkın kapsamı ve sonuçları tam olarak kavratılmalıdır<sup>449</sup>. Öyle ki bilinçsizce susma hakkının kullanılması kişi aleyhine sonuç doğurabilir<sup>450</sup>. Örneğin kişi etkin pişmanlığa bağlı indirimlerden ya da uzlaşma olanağından mahrum kalabilir<sup>451</sup>.

Şüphelinin susma hakkından vazgeçmesi mümkündür. Ancak vazgeçmenin geçerli olabilmesi ancak hakkın özünü anlamış olmasına ve özgür iradesiyle bu

---

<sup>442</sup> 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu md.147, R.G. 17.12.2004 – 25673.

<sup>443</sup> CMK md. 147/1-e “*Yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanunî hakkı olduğu söylenir.*”.

<sup>444</sup>Yenisey/Nuhoğlu, s.783; Kocaoğlu, s.40.; Aydın, Susma Hakkı, s.173.

<sup>445</sup> Centel, Zafer, s.160.

<sup>446</sup> Bkz. Bahri Öztürk, Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Özge Sırma Gezer, Yasemin F. Saygılar Kırıt, Esra Alan Akcan, Özdem Özaydın, Efser Erden Tütüncü, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2017, s. 156.

<sup>447</sup> Ali İhsan İpek, **Savunma Hakkı**, Ankara, Adalet Yayınları, 2015, s.72; Yenisey, Nuhoğlu, s.774.

<sup>448</sup> Yenisey, Nuhoğlu, s.780.

<sup>449</sup> Yenisey, Nuhoğlu, s.777-779.

<sup>450</sup> Ünver, Hakeri, S. 207.

<sup>451</sup> Yenisey, Nuhoğlu, s.777.

hakkından vazgeçmesiyle mümkün olmaktadır<sup>452</sup>. Kolluk memurunun yumuşatıcı konuşmaları hukuka aykırıdır. Örneğin susma hakkını kullanan bir kişiyi konuşarak ikna etmeye çalışmak bir tür zorlama olarak kabul edilebilir. Ancak susma hakkını kullanıp daha sonra kendi iradesiyle susma hakkından vazgeçip konuşmaya başlayabilir<sup>453</sup>.

Öte yandan susma hakkı mutlak ve sınırsız bir hak değildir<sup>454</sup>. Susma hakkını kullanan şüpheli ya da sanığın her halde kimliğini doğru olarak bildirmesi gerekmektedir<sup>455</sup>. Bu bildirim yapmaması ya da gerçeğe aykırı olarak yapması halinde gözaltında tutulması, tutuklanması ya da cezalandırılması mümkündür<sup>456</sup>. Susma hakkını kullanan sanık ya da şüpheli savunmasını susarak yapmayı tercih etmiş olabilir ancak bu onun mahkum edilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Susma hakkının kullanan bir kişinin mahkumiyeti için başka deliller varsa kişi bunlara dayanılarak mahkum edilebilir<sup>457</sup>.

Ancak mahkumiyet için yeterli bir delilin olmadığı durumlarda susan kişinin susma eylemi aleyhe delil olarak kabul edilirse hukuka aykırı bir yargılama yapılmış ve suçsuzluk karinesi ihlal edilmiş olur<sup>458</sup>. İHAM susma hakkı kullanan kişinin susmasından aleyhe sonuç çıkarılmasının adil yargılanma ihlali sayılıp sayılmayacağına davanın tüm unsurları değerlendirilerek karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir.<sup>459</sup>

Sadece susma fiilini değil, aleyhine belge ve delil göstermeye zorlanmanın da susma hakkı kapsamında değerlendirilmesi vergi incelemesi sırasında mükellefin

---

<sup>452</sup> Yenisey, Nuhoglu, s.775.

<sup>453</sup> Ünver, Hakeri, s. 208; Yenisey, Nuhoglu, s.781.

<sup>454</sup> Özbek vd., s.214; Ünver, Hakeri, s. 73.

<sup>455</sup> CMK md.147/1-a “Şüpheli veya sanığın kimliği saptanır. Şüpheli veya sanık, kimliğine ilişkin soruları doğru olarak cevaplandırmakla yükümlüdür.”; Ünver, Hakeri, s. 208.

<sup>456</sup> TCK md.206 “Bir resmi belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır.”, TCK md. 268 “İşlediği suç nedeniyle kendisi hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılmasını engellemek amacıyla, başkasına ait kimliği veya kimlik bilgilerini kullanan kimse, iftira suçuna ilişkin hükümlere göre cezalandırılır.”, Aydın, Susma Hakkı, s.175.

<sup>457</sup> İtişgen, s.32.

<sup>458</sup> Centel, Zafer, s.163; Timur Demirbaş, **Soruşturma Evresinde Şüphelinin İfadesinin Alınması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013, s.132.

<sup>459</sup> Aydın, Susma Hakkı, s.158.

belge ibraz etme zorunluluğunun Anayasa'ya aykırı olup olmadığı tartışmasını yaratmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi bu konuya ilişkin bir kararında, susma hakkının suçlama ile başlayan bir hak olduğunu ileri sürmüştür<sup>460</sup>. Birleşik Devletler içtihadında da benzer bir tartışmanın yer aldığı bir davada vergi incelemelerinin rutin bir kontrol olması dolayısıyla vergi incelleme ve araştırmalarında susma hakkının hatırlatılmasının gerekli olmadığı da savunulmuştur. Amerikan Yüksek Mahkemesi bu görüşü de kabul etmemiş, cezai bir yaptırımla sonuçlanabilecek her işlemde Miranda haklarının geçerli olacağını vurgulamıştır<sup>461</sup>.

### 3. Zorunlu İfşa Kuralları Bakımından Değerlendirme

Zorunlu ifşa kuralları çerçevesinde bildirim zorunlu sayılıp açıklanması hedeflenen işlemler genel olarak cezai yükümlülük doğuran işlemler değildirler. Ancak İHAM'ın bu konudaki görüşüne baktığımızda sadece ceza hukukunda değil, idari yaptırımlar bakımından da susma hakkı incelemesine yer verdiği dikkat çekmektedir. Bu durumda sadece sonucunda idari para cezası yaptırımı bağlanması konuyu susma hakkından bağımsız hale getirmemektedir.

Zorunlu ifşa kurallarının susma hakkı ile çatışması bakımından üç ayrı yorumdan bahsedilebilir. Bunlar OECD'nin raporlarında açıkladığı görüşü ile İHAM ve AYM'nin zorunlu ifşa kurallarına benzer uygulamalar hakkında verdikleri kararlardan çıkarılabilecek yorumlardır.

OECD'nin 2015 tarihli raporunda bir vergi mükellefinin zorunlu ifşa kuralları kapsamında sunması gereken bilginin genellikle, vergi idaresinin bir vergi denetimi altında talep edebileceği bilgilerden daha fazla olmadığı belirtilmektedir<sup>462</sup>. Dolayısıyla OECD'ye göre zorunlu ifşa kuralları, susma hakkı ve kendi kendini suçlamaya zorlanamama hakkı bakımından diğer bilgi toplama işlemlerinin kullanılmasıyla ortaya çıkabilecek olan hak çatışmalarından farklı bir sorun yaratmayacaktır<sup>463</sup>. Kural olarak zorunlu ifşa kuralları ülkelerin iç hukuklarında

---

<sup>460</sup> Centel, Zafer, s.163.

<sup>461</sup> Yenisey, Nuhoğlu, s.781.

<sup>462</sup> OECD (2015), s. 56.

<sup>463</sup> OECD (2015), s. 85.

düzenlenen vergi denetimlerinden daha detaylı bir bildirim yükümlülüğü getirmediğinden susma hakkıyla ilgili ek bir tehdit oluşturmazlar. Zorunlu ifşa kuralları içinde yer alan erken raporlama, vergi inceleme amaçları için üstlenilen sıradan bilgi toplama faaliyetinin bir parçası olarak görülebilir. Zorunlu ifşa kuralları, yasalardaki boşluklardan yararlanan agresif vergi planlaması hakkında erken bilgi edinmeleri amaçlanmıştır.

Vergi kaçakçılığına kıyasla vergiden kaçınmanın farklı bir amacı ve kapsamı vardır. Vergi kaçakçılığı, vergi yasalarını doğrudan ihlal etmeyi içerir. Yasadışı vergi kaçakçılığı ülkelerin uygulamalarına göre değişmekte, muafiyetlerle ilgili yanlış bilgi verme ya da gelir bildirmemenin cezai sonuçları olabilmektedir. Dolayısıyla vergisel avantaj elde etme amacıyla bir vergi kaybına yol açan bir vergi tertibinin açıklanması gerektiğinde mükelleflerin kendi kendine suçlamaya zorlanamama ya da susma hakkı zedelenebilir<sup>464</sup>. OECD'ye göre bu durumda ülkeler belirli davalarda açıkça cezai suçlamaya neden olan bazı bildirim zorunlu işlemlerin varlığı konusunda şüphe taşıyorlarsa, susma hakkının bildirim zorunlu bir işlemi rapor etmemek için makul bir mazeret olduğunu belirtilebilir<sup>465</sup>. Ancak bu durum elbette ki, asıl tespit edilmesi gereken tertiplerin ifşa edilememesine neden olacaktır.

İkinci olarak İHAM içtihatları incelendiğinde görülmektedir ki, İHAM'in önüne zorunlu ifşa kurallarını içeren bir dava henüz götürülmemiştir. Ancak var olan İHAM içtihatlarına bakıldığında zorunlu ifşa kuralları kapsamında gerekli ifşa yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde para cezasının öngörülmesi susma hakkı ihlalidir.

Bu noktada en çok üzerine durulması gereken nokta ölçülülük ilkesidir. Zira bir filin suç olarak sayılması ve cezasının belirlenmesi hususu yasa koyucunun takdir yetkisindedir ancak yasama organı bunu yaparken hukukun genel ilkelerine bağlı kalmakla yükümlüdür<sup>466</sup>. Bir yanda vergi kaybının önlenmesi için geliştirilen bir araç, diğer yanda ise korunması gereken mükellef hakları vardır. Her ne kadar

---

<sup>464</sup> OECD (2018), s. 86.

<sup>465</sup> OECD (2015), s. 85.

<sup>466</sup> Billur Yaltı, "Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.169, Ekim 2002, s. 71.

İHAM, kamu yararının susma hakkının sınırlandırılması için bir neden olarak kullanılmayacağını savunsa da kanımızca zorunlu ifşa kurallarına getirilecek ölçüt sınırlamaları ve bildirim zorunlu tertiplerin nitelikleri ile zorunlu ifşa kurallarının yükümlüsünün tüm mükellefler değil vergi kaybına yol açma ihtimali en çok olan mükellef grupları olarak belirlenmesi ile, vergi kaybının önlenmesi ve vergi yükümlüsünün hakları arasında bir denge kurulması mümkün olabilir. Bu konuyla ilgili olarak Bendenoun v. Fransa kararı yol göstericidir. Anılan kararda İHAM'ın, en çok tartıştığı nokta uygulanan yaptırımın cezai olup olmadığı ve uyuşmazlığın bir suç isnadı kapsamına girip girmediğidir<sup>467</sup>. Kararda anılan yaptırımın tüm vergi mükelleflerine uygulanan genel bir düzenleme olup olmadığına, yaptırımın amacının mali zararın tazmini amacıyla mı yoksa cezalandırma amacıyla mı konulduğuna ve parasal yaptırımın miktarına bakılmıştır. Anılan davada, parasal cezanın aşırılığı, genel hükümlerle tüm mükelleflere uygulanabilmesi ve mali zarardan öte cezalandırma amacıyla uygulanması nedenleriyle yaptırımın cezai olduğuna karar verilmiştir<sup>468</sup>. Zorunlu ifşa kuralları ise, kural olarak tüm vergi mükelleflerine uygulansa da aslında bildirim zorunlu düzenlerin sınırlandırılması ve işlemlere getirilen eşik değerlerinin yüksekliği nedeniyle gerçekte yüksek vergi kayıplarına yol açma potansiyeli olan işlemleri yapan belli bir grup vergi mükellefini etkileyecektir. Bu nedenle İHAM'ın bir yaptırımın cezai olması bakımından ortaya koyduğu “*tüm mükelleflere uygulanma*” ölçütünün zorunlu ifşa kuralları bakımından kabulü mümkün görünmemektedir. Bu durum ifşa yükümlülüğüne uyulmaması halinde getirilecek yaptırımın İHAM tarafından da cezai olarak kabul edilmemesine yol açabilir. Ancak bu noktada İHAM'ın Bendenoun kararında altını çizdiği bir unsur unutulmamalıdır: Kararda yaptırımın cezailiği belirlenirken kullanılan ölçütlerin hiç biri tek başına bir yaptırımın niteliğini belirlemede etkili değildir. Bu durumda sadece bir yükümlülüğün toplumun tamamına uygulanmaması, tek başına, o yükümlülüğün yaptırımının cezai olmamasını sağlayamaz<sup>469</sup>, ancak diğer unsurların

---

<sup>467</sup> Recep Kaplan & Yunus Emre Yılmazoğlu, “AİHM ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, s. 21, Nisan 2015, s. 458

<sup>468</sup> Yaltı, Adil Yargılanma 1, s. 143; Üstün, s. 381.

<sup>469</sup> Yaltı, Adil Yargılanma 2, s. 144.

da var olması halinde, zorunlu ifşa kurallarının uygulanacağı kişilerin sınırlı olması belirleyicilik kazanabilir.

Son olarak Anayasa Mahkemesi açısından bakıldığında, zorunlu ifşa kurallarının, hali hazırda mükellefin bilgi ve belge verme ödevinden çok da farklı olmayan bir uygulama getireceği için, susma hakkı ihlali olarak yorumlanmayacağı öngörülebilir. Zira Anayasa Mahkemesi içtihatlarında susma hakkı ihlali yarattığına dair yaptığı iki yargılamada vergisel bilgileri ibraz etme zorunluluklarının vergi kaybının önlenmesi ve kamu yararının sağlanması için gerekli olduğu belirtmiş ve red kararı vermiştir.

Bu üç farklı yaklaşım Türk vergi hukukundaki diğer bildirim zorunluluklarıyla beraber okunduğunda, gerçekten de OECD'nin de görüşüne paralel şekilde zorunlu ifşa ile istenen bilgilerin vergi idaresinin denetim yolu ile talep edebileceği bilgilerden daha fazlasını içermediği görülebilmektedir. Bu durum bir başka deyişle, zorunlu ifşa kurallarının Türk vergi hukukundaki diğer bildirim zorunluluklarının yarattığı çatışmadan farklı bir sorun yaratmayacağı şeklinde de yorumlanabilir. Bu bakımdan konu Türk vergi hukukunda Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin 2. fıkrasının a bendi<sup>470</sup> hükmünde yer alan kaçakçılık suçu kapsamında düzenlenen defter ve belgeleri ibraz ödevinin susma hakkını ihlal etmesinden çok farklı değildir. Anılan hükmün susma hakkı ile ilişkisi doktrinde sıklıkla tartışılmıştır.

Bir görüşe göre, hüküm, İHAM içtihatları ile ortaya çıkan hukuki yorumlar ve Anayasa'nın susma hakkını düzenleyen hükmü ışığında, açıkça anayasaya aykırıdır ve mükellefin susma hakkını ihlal etmektedir<sup>471</sup>. Bu görüşe göre hürriyeti bağlayıcı ceza haricinde vergi ziyai cezası da bir cezai yaptırımdır<sup>472</sup>. Ayrıca hiç defter ve belge tutulmaması halinde usulsüzlük kabahati olduğu ve idari para cezası kesildiği

---

<sup>470</sup> VUK md. 359/2-a “Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.”

<sup>471</sup> Yaltı, Susma Hakkı, s. 28.

<sup>472</sup> Billur Yaltı Soydan, “Taxation and the European Convention on Human Rights: Turkey”, **European Taxation**, C.42, S.2, Şubat 2002, s. 89.

halde, tutulan defterlerin ibraz edilmemesi halinin kaçakçılık suçu altında yer almasının ölçülülük ilkesine aykırı olduğuna belirtilmektedir<sup>473</sup>.

Bir başka görüşe göre ise bu tartışmanın odak noktası devletin kamu düzeni ile bireyin susma hakkının çatışmasıdır. Kamu düzeni ile hak arasındaki dengenin kurulması gereklidir. Ancak salt belge gizlemenin bir hak olarak değil, işlenen bir suçtan kaçınmak olarak yorumlanması halinde, hükmün anayasaya aykırı olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Ayrıca bu görüşte defter ve belgelerin ibraz edilmemesiyle, ceza hukukundaki ifade verme eylemlerinin aynı nitelikte olmadığına altı çizilmiştir<sup>474</sup>.

Bir başka görüşe göre ise, Türk vergi hukuku belge, defter ve kayıt sistemine bağlı olarak çalışan bir sistem olduğundan dolayı, vergi mükelleflerinin bilgi ve belgeleri ibraz etme ödevi vergilendirme işleminin yapı taşı oluşturduğu için bu ödevin yaptırıma bağlanmaması vergilendirme işleminin yapılamamasına yol açacaktır. Bilgi ve belgelerin ibraz edilmemesi sonucunda bir yaptırım öngörülmemesi vergi denetimlerinin mükellefin keyfine bırakılmasına yola açar ve vergi toplanmasını imkansız hale getirir<sup>475</sup>. Sadece belge ve defterlerin ibraz edilmemesi fiiline uygulanacak yaptırımın hürriyeti bağlayıcı ceza olarak belirlenmesi susma hakkını zedelemektedir. Buna bir çözüm olarak defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun yaptırımı olarak hürriyeti bağlayıcı cezaların kaldırılması ve sadece para cezası yaptırımı getirilmesi önerilmektedir<sup>476</sup>.

Ancak yaptırım idari para cezasına çevrilse bile tartışmalar devam edecektir. Zira İHAM'ın farklı ulusal rejimlerdeki benzer uygulamaları tartıştığı içtihatlarında

---

<sup>473</sup> AYM 2004/31 E. 2007/11 K. T. 31.01.2007, R.G. 18.05.2007/26526. Osman Alifeyyaz Paksüt, Karşioy Gerekçesi; Ayrıca VUK 395'de yer alan kaçakçılık suçunda, kanunun kast ve taksir ayrımı yapmadan hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmetmesinin ölçülülük ilkesi ile bağdaşmadığı hususui ile ilgili bkz. Mustafa Akkaya, "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.233, Şubat 2008.

<sup>474</sup> Donay, s. 135-136.

<sup>475</sup> Serkan Açar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 353; Funda Başaran Yavaşlar, s. 299; Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, İstanbul, Beta Yayınları, 2013, s. 75.

<sup>476</sup> Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ekin Yayınları, 2016, s. 391; Açar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, s. 376; Doğan Şenyüz, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.15, S.1, 2013, s. 40.

görüldüğü üzere idari para cezası yaptırımını, ibraz mecburiyetinin susma hakkı ile bağlantısını ortadan kaldırmamaktadır. Konu açısından bakıldığında da zorunlu ifşa kurallarının yaptırımının, var olan tartışmalar ışığında, hürriyeti bağlayıcı ceza olarak belirlenmemesi önemlidir. Ancak yaptırım parasal olarak belirlense dahi, VUK 395/2-a'nın Anayasa'ya aykırılığı sorunu çözülmeden, zorunlu ifşa kurallarının susma hakkı ile bağlantısının doğru bir şekilde temellendirilmesi de mümkün görünmemektedir.

Susma hakkının vergi denetim yolları bakımından incelenmesi sadece Türk hukukuna özgü bir tartışma konusu değildir. Pek çok ülkede vergi denetim yolu olarak mükelleflerden bilgi ve belgelerin istenmesi nedeniyle susma hakkının ihlal edildiğine dair tartışmalar yapılmaktadır. Zira OECD üyesi ülkelerden Polonya hariç tamamında vergi idaresinin denetim elemanlarının mükelleflerden bilgi ve belge talep etme yetkisi bulunmaktadır<sup>477</sup>. İspanya hukukunda vergi denetimi sırasında istenen bilgi ve belgelerin verilmemesi idari para cezasına yol açmaktadır. Susma hakkı bakımından yapılan tartışmalar sonucunda bu idari yaptırımın, genel kabahat kanunlarından çıkarılarak vergi mükellefinin hak ve ödevlerini içeren özel bir kanun ile düzenlenmesi yoluna gidilmiştir. Ancak bu değişikliğin yine de vergi denetimi ile susma hakkı arasındaki temel çatışmayı çözmediği de belirtilmektedir<sup>478</sup>. İsviçre'de İHAM'ın J.B. v. İsviçre kararı, mükelleflerin susma hakkının bahane ederek vergisel ödevlerinden kaçmasına yol açabileceği endişesiyle eleştirilmiştir<sup>479</sup>. Belçika ve Alman hukukunda<sup>480</sup> vergi denetimini sonucunda ortaya çıkan yaptırımların idari mi cezai mi olduğu ve vergi incelemesinin bir suç isnadı sayılıp sayılmayacağı

---

<sup>477</sup> Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar & Simla Güzel, **Mükellef Hakları**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2015, s. 81.

<sup>478</sup> Maria Teresa Soler Roch & Yolanda Martinez Munoz,, "Taxation and the European Convention on Human Rights: Spain", **European Taxation**, C.41, S.12, Aralık 2001, s. 568.

<sup>479</sup> Rolf Wüthrich,, "Taxation and the European Convention on Human Rights: Switzerland", **European Taxation**, C.41, S.12, Aralık 2001, s. 578.

<sup>480</sup> Alman hukukunda mükelleflerin bilgi ve belge ibrazından kaçınma hakkı düzenlenmiştir. Ancak bu hak idarenin kendiliğinden matrah takdir edip tarhiyat yapmasına engel değildir. Detaylı bilgi için: Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2013, s. 108-114. İtalyan hukukundaki benzer düzenleme için bkz. Nico Kleemans, "The Relationship Between the National Systems of Legal Protection of the Taxpayer and the European Convention on Human Rights", **EC Tax Review**, 2000/1, s. 45-46.



tartışılmaktadır<sup>481</sup>. Baker'a göre buna bir çözüm önerisi olarak vergi denetimin yollarında mükelleflerden değil üçüncü kişilerden bilgi alınması yolunun etkinliği arttırılmalıdır<sup>482</sup>. Bu yol ile hem bireylerin susma hakkı korunabilir hem de vergi denetimi işlerliğini kaybetmemiş olur. Zorunlu ifşa kuralları bakımından incelendiğinde ifşa yükümlülüğünün danışman üzerinde olduğu yöntem, bu görüşe paralel bir düzenleme getirmektedir. Dolayısıyla danışman temelli yöntemin belirlenmesi -danışmanın olmaması, danışmanın mesleki sır saklama yükümlülüğü olması ve danışmanın yabancı kaynaklı olması halleri haricinde- mükelleflerin susma hakkının korunması için en uygun yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

---

<sup>481</sup> Gery Lauwere, "Taxation and the European Convention on Human Rights: Belgium", **European Taxation**, C.41, S.12, Aralık 2001, s. 480; Wolfgang Oepen & Gerd Partmann,, "Taxation and the European Convention on Human Rights: Germany", **European Taxation**, C.41, S.12, Aralık 2001, s. 517.

<sup>482</sup> Philip Baker, "Taxation and the European Convention on Human Rights", **European Taxation**, C.40, S.8, Ağustos 2000, s. 315; Üçüncü kişilerden bilgi toplanması yolu hakkında Türk hukukundaki düzenlemeler ile bir çalışma için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 143.

## SONUÇ

Zorunlu ifşa kuralları BEPS öncesinde özellikle gelişmiş ülkelerde uygulanmakta olan, vergi kaybının idare tarafından erken tespiti için geliştirilmiş bir rejimdir. OECD tarafından uygulanması hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelere önerilmektedir. OECD tarafından yapılan yayınlarda, var olan uygulamaların toplanan sivil toplum örgütleri ve vergi kuruluşlarınca getirilen eleştiri ve yorumlarla şekillendirilerek raporlandığı ve ülke idarelerine tavsiye niteliğinde sunulduğu görülmektedir. Zorunlu ifşa kurallarının uygulandığı ve uygulanmadığı ülkeler arasındaki farklara bakıldığında, kuralların yarattığı etki görülebilmektedir. Şöyle ki, vergi planlamasında güncel gelişmeler ve eğilimleri takip etmek ve önlem için çeşitli stratejiler belirlemek için OECD Agresif Vergi Planlaması Dizini (*The Aggressive Tax Planning Directory*)<sup>483</sup> oluşturmuştur. Dizin, sadece bazı ülkelerin uzman vergi idaresi yetkililerine açık olan ve dolayısıyla elde edilen verilere ve tespitlere doğrudan ulaşmanın mümkün olmadığı bir veri tabanıdır. 2015 verilerine göre, veri tabanına eklenen 400'ü aşkın vergi plan tertiplerinin üçte ikisi denetim ve veri analizi yöntemleriyle tespit edilmiştir. Aynı analiz zorunlu ifşa kurallarını sistemlerine eklemiş olan 4 ülke olan Kanada, İrlanda, Güney Afrika ve Birleşik Krallık temel alınarak yapıldığında ise, toplam verinin üçte birinin zorunlu ifşa kurallarından geldiği ve denetim ve veri analizi ile elde edilen bilgi oranının üçte birine düştüğü görülmektedir. Kısaca zorunlu ifşa kurallarını iç hukuklarına ekleyen ülkelerde, diğer denetim mekanizmalarına olan ihtiyacın azaldığı gözlemlenmektedir<sup>484</sup>.

<sup>483</sup> Detaylı bilgi için bkz. <http://www.oecd.org/tax/aggressive/>

<sup>484</sup> OECD (2015), s.26.

Zorunlu ifşa kurallarının anlaşılabilmesi için öncelikle tasarımı çözümlenmelidir.

İlk olarak ülke uygulamalarında ifşa yükümlülüğünün öznesi bakımından iki yöntem tercih edildiği görülmektedir. Bunlardan ilkinde göre ifşa danışman tarafından yapılacakken, ikincisinde hem danışman hem de mükellef ifşa yükümlülüğü altındadır. OECD, ilk yöntemi önermektedir. Zira her hem danışmanın hem de mükellefin aynı veriyi ifşa etmesi idare üzerinde de yoğun bir yük haline gelebilir.

Kural olarak zorunlu ifşa kuralları, tüm vergi mükellefleri ve danışmanları için getirilmesi planlanan bir yükümlülüktür. Ancak tüm vergi mükellef ve danışmanlarının bu yükümlülük altında kalması aynı zamanda vergi idaresinin de yoğun bir veri inceleme yükü altında kalmasına yol açacaktır. Dolayısıyla zorunlu ifşa kuralları *potansiyel olarak* tüm vergi mükellefleri ve danışmanları için getirilmesi planlanan yükümlülük olarak algılanmalıdır. Yani bu kuralların tüm mükelleflere uygulanması mümkünse de, ekonomik ve pratik nedenlerle uygulamada yükümlülüğünün öznesi çeşitli ölçütlerle sınırlandırılmıştır. Bu durum bizi zorunlu ifşa yükümlülüğünün ikinci unsuru olan bildirim zorunlu tertiplerin belirlenmesi ve sınırlandırılmasına götürmektedir.

Zorunlu ifşa kuralları kapsamında bildirim zorunlu olan tertipler farklı hukuk sistemlerinde farklı uygulamalarla sınırlandırılmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu sınırlandırma ve filtreleme uygulamaları, işlemin amacının vergi avantajı sağlamak olup olmaması üzerinden yapılmaktadır. Bildirim zorunlu düzeneğin belirlenmesinde vergi avantajı sağlama amacının olmasını aramayan Birleşik Devletler uygulamasının yanında, sadece listelenen bazı işlemlerin bildirim zorunlu sayıldığı Birleşik Krallık uygulaması ve listelenen bazı işlemler haricinde her türlü işlemin bildirim zorunlu sayıldığı Güney Afrika uygulamaları örnek olarak sayılabilir. İşlemin türü haricinde işlemin değeri ya da oluşturacağı potansiyel vergi kaybının değeri üzerinden de bazı sınırlanmaların getirilmesi mümkündür.

Bir işlemin, amacının vergi avantajı sağlamak olması haricinde, bazı özel ve genel niteliklere sahip olmasının ayırt edici olduğu kabul edilmektedir. Bu genel ve

özel nitelikler, vergi tertibinin belirleyici özellikleri olarak üçüncü unsur olarak nitelendirilmektedir. Buna göre genel olarak kabul gören gizlilik ve ücrete tabi olma çeşitli ülke uygulamalarında bir işlemin vergi tertibi olduğunun göstergesidir. Bunlar haricinde farklı ülkeler farklı özel nitelikler belirleyerek kendi iç hukuklarında vergi kaybına yol açma ihtimali en çok olan işlem türlerini hedef almaya çalışmaktadırlar.

Dördüncü unsur olarak ifşa yükümlülüğünün doğması ise yine ülkelere göre farklılık göstermektedir. Genel olarak yükümlülüğün düzeneğin kullanılabilirliğinin başladığı zamanda ya da düzeneğin uygulanmaya başladığı zaman doğması olarak iki farklı yöntem görülmektedir. Ülkeler bu doğma anından itibaren farklı süreler belirleyerek hem mükellefe ifşa için yeterli zaman tanımalı hem de vergi kayıplarını mümkün olan en kısa sürede önlemeye çalışmalıdır. Bu süre içinde yapılmayan ifşa, yükümlülüğün yerine getirilmemesi anlamına gelecek ve beşinci unsur olan yaptırım söz konusu olacaktır.

Kuralların getirilen eleştirilere bakıldığında öncelikle kuralların büyük ölçekli ve uluslararası nitelikli şirketlerin yarattığı vergi kayıplarının tespitinde yetersiz kalacağı eleştirisinin altı çizilmelidir. Bu eksiklik OECD'nin 2018 yılına ait raporunda giderilmeye çalışılmıştır.

İkinci olarak ise zorunlu ifşa kurallarının özellikle vergi idaresi yetersiz olan ve vergiye uyumun gelenekselleşmediği gelişmekte olan ülkelerde, karmaşık yapısı dolayısıyla karışıklık yaratacağı söylenmektedir. Gerçekten de elde edilmesi planlanan veriler, vergi idaresini zorlayabilecek düzeyde yoğun ve karmaşıktır. Bir gelişmekte olan ülke olarak kabul edilen Türkiye'de de, bu durum zorunlu ifşa kurallarının uygulanması bakımından etkinliği azaltıcı bir sorun olarak karşımıza çıkabilir. Madalyonun öteki yüzü de unutulmamalıdır: aynı zorluk mükellefler için de geçerlidir. Öyle ki, mükellefler ve danışmanlar zorunlu ifşa kuralları ile ek bir yük altında bırakılmaktadır. Ancak kanımızca, eğer bildiri zorunlu tertiplerin sınırları doğru tespit edilirse, yükümlülük tüm mükellefler üzerinde değil, sadece en çok vergi kaybına yol açan mükellef ve onların danışmanlarında olacağı için hem ölçülülük ilkesi karşılanmış hem de kurallardan en etkin bir biçimde yararlanılmış olur.

Zorunlu ifşa kuralları daha önce de belirtildiği üzere Türk hukukunda henüz yer almamaktadır. Ancak mevcut mevzuat incelendiğinde kuralların iktibasının Vergi Usul Kanunu ile yapılacağı öngörülebilmektedir. Ancak kanımızca en uygun iktibas, kuralların ayrı bir kanun ile getirilmesi olacaktır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun ilgili 149. maddesi ile ilişkili mük. md. 257 ve mük. md. 355, daha önce Anayasa yargısına taşınmış olan ve doktrinde de verginin yasallığı ve suçta ve cezada kanunilik ilkesiyle çatışması nedeniyle eleştirilen hükümlerdir. Bu nedenlerle var olan ancak eleştirilen kanun hükümlerine eklenmeksizin ayrı bir kanun ile iktibas edilmesi, mükellef haklarının korunması açısından daha uygun seçenek olarak düşünülmelidir.

Kuralların yeni bir kanunla değil var olan düzenlemeye eklenmesi ihtimalinde ise, kuralların tasarımı gereği temel unsurların mutlak suretle kanunlarda yer alması gerektiği yasallık ilkesinin bir gereğidir. Vergi idaresinin vergi kayıplarına karşı esnek ve hızlı çözümler getirebilmesi ve hızla değişen gündelik hayata uyum sağlayabilmesi için getirebilecek özel niteliklerin genel tebliğler aracılığıyla yürütme organı tarafından belirlenmesi ise kanunilik ilkesini ihlal etmeyecektir. Ancak her halde getirilecek düzenlemelerin anayasal kanunilik ilkesiyle bağdaşması için ifşa edilecek işlemlerin genel niteliklerinin yükümlülüğün öznesi, doğduğu zaman ve yükümlülüğe uyulmamasının yaptırımının kanunlarda yer alması gerekmektedir.

Zorunlu ifşa, sadece kanunilik ilkesiyle değil, bireylerin vergisel verilerinin idareye ifşasını gerektirmesi bakımından özel hayatın gizliliği hakkı ve bu ifşanın yapılmaması halinde yaptırım öngörmesi bakımından ise susma hakkı ile bağlantılıdır.

Öncelikle irdelenmesi gereken özel hayatın gizliliği hakkıdır. Özel hayatın gizliliği hakkının vergi hukukundaki görünümü olan vergi mahremiyeti Vergi Usul Kanunu'nun koruması altındadır. Ancak VUK ile koruma altına alınan vergisel sırların, zorunlu ifşa kuralları ile ifşa edilme zorunluluğuna tabi olması vergi mükellefinin haklarına ters bir durum oluşturmaktadır. Getirilen her yeni uygulama ile idarenin daha fazla bilgi toplaması ve saklaması düzenlenirken karşısında mükellef haklarını koruyan hükümler işlevsiz kalmaktadır. Bunun yaşanmaması için

öncelikle kurallar kapsamında ifşası zorunlu sayılan verilerin VUK md. 5 istisnaları içine girip girmediği gözetilmelidir. Zorunlu ifşa kuralları gereği bildirilen tertip yasal olmayan, vergi kaçakçılığına yol açan ya da sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge içeren bir tertip olmadığı sürece vergi mahremiyetinin istisnaları kapsamında ifşa edilmesi mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla zorunlu ifşa kapsamında idareye verilen veriler vergi mahremiyeti koruması altındadır.

İdare tarafından saklanan verilerin korunması haricinde, bu bilgilerin danışmanlar tarafından ifşası da ayrıca irdelenmelidir. Danışman konumundaki mali müşavir ya da avukatların mesleki sır tutma yükümlülükleri vardır. Türk hukukundaki mesleki sır tutma yükümlüğü olan danışmanların iki farklı kanun hükmü arasında kalmaması açısından Birleşik Krallık, İrlanda, Portekiz ve Güney Afrika rejimleri örnek alınmalıdır. Buna göre asıl ifşa yükümlülüğünün danışman üzerinde olduğu bir tasarımla getirilse bile, danışmanın mesleki sır tutma yükümlülüğü altında olması halinde bu yükümlülükten muaf tutulmalıdır. Bu durumlarda Türk hukukuna yapılacak iktibasta ifşa yükümlülüğünün öznesi mükellef olarak belirlenmelidir.

İfşa yükümlülüğünün mükellef üzerinde olması ve ifşanın yapılamaması halinde yaptırım öngörülmesi ise mükellefin susma hakkını zedeleyebilir. Susma hakkına dair İHAM içtihatları incelendiğinde görülmüştür ki, zorunlu ifşa kurallarına benzer mevcut hukukta var olan diğer bilgi ve belge ibraz zorunlulukları susma hakkı bakımından tartışmaya açıktır. Zira İHAM, vergisel bilgilerin istenmesi sonucunda istenilen bilgini idareye verilmemesi halinde idari para cezası kesilmesinin susma hakkı ihlali olduğunu belirtmektedir. Türk hukukunda olduğu gibi beyana dayalı bir vergi sisteminde bazı bilgilerin bireylerden istenmesi bir zorunluluktur. Bu istemin olumsuz sonuçlanması halinde ise bir yaptırım öngörülmemesi vergi toplamayı imkansız hale getirecektir. Öte yandan Türk Anayasa Mahkemesi, bireyden bilgi ve belge talebinin vergi toplama işleminin doğal bir unsuru olduğunu ve bunun kamu yararı için gerekli olduğunu belirtmektedir.

Zorunlu ifşa kuralları ile susma hakkı arasındaki hukuki çatışmanın giderilmesinde doktrindeki iki görüş kanımızca yol gösterici niteliktedir. Bunlar

Baker'ın mükelleflerden değil üçüncü kişilerden bilgi alınması yolunun etkinliği artırılması yönündeki önerisi ve Yaltı'nın hürriyeti bağlayıcı ceza ve parasal yaptırımlardan farklı müeyyide çeşitlerinin Türk vergi hukukuna eklenmesi konusundaki önerisidir. Zorunlu ifşa kuralları bakımından incelendiğine ifşa yükümlülüğünün danışman üzerinde olduğu yöntem benimsendiğinde zorunlu ifşa kuralları Vergi Usul Kanunu'nda hali hazırda düzenlenen "bilgi toplama" hükmüne yaklaşacak ve Baker'ın önerisine paralel olarak vergisel bilgilerin üçüncü kişi olan danışmandan alınması yolu susma hakkı bakımından bir ihlal yaratmayacaktır. Aynı zamanda parasal olmayan yaptırımları uygulayan ülke rejimleri model olarak alınırsa ifşa yükümlülüğüne uyulmamanın yaptırımının İHAM standartlarına göre cezai olması engelleneceği için kuralların susma hakkı ile çatışması söz konusu olmayacaktır.

## KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan : “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/2, S.15.
- Ağar, Serkan : **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2016.
- Akkaya, Mustafa : “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.233, Şubat 2008.
- Aktaş, Batuhan : **Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu**, İstanbul, Der Yayınları, 2017.
- Akyazan, Ahmet Emrah : “Miranda Hakları”, **TBB Dergisi**, 2007, S.71.
- Akyürek, Güçlü : **Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu**, İstanbul, 2011, (Yayımlanmamış Doktora Tezi).
- Anton, Fernando Serrano : “Tax Transparency and Disclosure in Spain”, **Bulletin for International Taxation**, IBFD, Ağustos 2016.
- Arruda, Vanessa : “Report - IFA 65th Congress in Paris: Seminar F: Uncertain tax positions”, 15.09.2011, [www.ibfd.com](http://www.ibfd.com), (14.10.2017).
- Arslan Öncü, Gülay : “ Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S.20, Ocak 2015.
- Arslan, Cem Barlas : “Vergi Kaçakçılığının İhbarı Meslek Sırrı Sayılıyor”, **Hürses Gazetesi**, 12.05.2017.



- Arslan, Çetin : “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013, S.3(2).
- Ashworth, Andrew : "Self-Incrimination In European Human Rights Law: A Pregnant Pragmatism?", **Cardozo Law Review**, C.30, S.3, 2008, s. 751-774.
- Ateş, Leyla : “Vergisel Bilgilerin Otomatik Değişimi Standardı ve Türkiye”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2015, Özel Sayı, C:2, s. 665-682.
- Ateş, Leyla : “Meslek Mensuplarının Sır Saklama Yükümlülüğünü Özel Yaşamın Gizliliği ile Okumak”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2003, S.4.
- Avrupa Konseyi / İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi : **6. Madde Rehberi Adil Yargılanma Hakkı - Ceza Hukuku Yönü**, 2014.
- Aydın, Ali Rıza : “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 233, Şubat 2008.
- Aydın, Çağrı Kan : “Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı”, **TBB Dergisi**, 2010, S.91.
- Baker, Philip : “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, **Intertax**, 2015, C. 43, S. 1.
- Baker, Philip : “Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?” **Intertax**, 2001, S.29/6-7.
- Baker, Philip : “Recent Tax Cases of the European Court of Human Rights”, **European Taxation**, IBFD, Aralık 2012.
- Baker, Philip : “The “Determination of a Criminal Charge” and Tax Matters”, **European Taxation**, IBFD, Aralık 2007.

- Baker, Philip : “Taxation and the European Convention on Human Rights”, **European Taxation**, C.40, S.8, Ağustos 2000.
- Başaran Yavaşlar, Funda : “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2006.
- Başaran Yavaşlar, Funda : “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 143.
- Başaran Yavaşlar, Funda : **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2013.
- BEPS Monitoring Group : “Mandatory Disclosure Rules”, <https://bepsmonitoringgroup.wordpress.com>, (Erişim:06.03.2018).
- BEPS Monitoring Group, : “Comments on BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules”, <https://bepsmonitoringgroup.wordpress.com>, (Erişim:07.02.2018).
- Bianco, Joao Francisco & Santos, Ramon Tomazela : “Brazilian Anti-Avoidance Legislation: Recent Refinements and Major Deviations from International Practice”, **Bulletin for International Taxation**, Haziran 2017.
- Biçer, Ramazan & Erginay, Mehmet : “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.326, Kasım 2015.
- Birleşik Krallık Gelir İdaresi Başkanlığı : “Vergiden Kaçınma Tertiplerinin İfşası Rehberi”, <https://www.gov.uk/guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-overview>, (Erişim:01.04.2018).

- Boz, Onur : “Avukatın Malpraktis Sorumluluğu”, Ankara, 2011, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), <http://earsiv.cankaya.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/124/Boz%2C%20Onur.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, (Erişim: 21.05.2018).
- Brauner, Yariv (Çev: Ayça Yatlı) : Uluslararası Bakış Açısıyla BEPS: BEPS nedir?” **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS)**, Ed: Billur Yalıtı, İstanbul, Beta Yayınları, 2018.
- Brodbeck, Jens “South Africa: transfer pricing record-keeping rules finalized”, 2016, MNE Tax, <https://mnetax.com>, (Erişim:04.01.2018).
- Bulutoğlu, Kenan : **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 3, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981.
- Cairnie, Hilary S. & Doran, Kelely P. : “United States: Mandatory Disclosure Rules”, 2015, [www.mondaq.com](http://www.mondaq.com), (Erişim:02.03.2018).
- Camara, Francisco de Sousa da & Fernandes, Jose Almeida : “Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning”, **International Transfer Pricing Journal**, Mayıs/Haziran 2012.
- Camara, Francisco de Sousa da & Santiago, Bruno & Fernandes, José Almeida : “Portugal Enacts New Disclosure Obligations to Fight Abusive Tax Planning”, **Worldwide Tax Daily**, 2008, S.40/7.
- Centel, Nur & Zafer, Hamide : **Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınları, 2016.
- CFE Professional Affairs Committee : “Opinion Statement PAC 3/2017 on the European Commission’s Proposal for a Council Directive Amending Directive 2011/16/EU as Regards Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation (COM/2016/025 final – 2016/010 (CNS))”, **European Taxation**, Aralık 2017.

- Christians, Allison : “Take MAP With a Grain of Salt: Sifto and the Legal Nature of Competent Authority Agreements”, **Tax Notes International**, S.87, 2017.
- Croquet, Nicolas A. J. : “The Right of Silence and Not To Self Incriminate Under The European Convention on Human Rights: To What Extent Are They Qualified?”, **Cambridge Student Law Review**, 2008.
- Çağan, Nami : **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Danon, Robert & Schelling, Christoph : “Switzerland in a Post-BEPS World”, **Bulletin For International Taxation**, Nisan/Mayıs 2015.
- Deloitte : “BEPS Actions implementation by county: United States”, 2017, <https://www2.deloitte.com>.
- Deloitte : “BEPS Actions Implementation by country: South Africa, 2017, <https://www2.deloitte.com>, (Erişim:28.02.2018).
- Deloitte : “BEPS Actions implementaiton by country, Action 12 – Disclosure of aggressive tax planning”, 2017, <https://www2.deloitte.com>, (Erişim:18.03.2018).
- Deloitte : “BEPS Actions implementation by country: Turkey”, Haziran 2017, <https://www2.deloitte.com>, (Erişim:18.03.2018).
- Deloitte, : “BEPS Actions implementaiton by country: Israel”, Nisan 2017, <https://www2.deloitte.com/>, (Erişim:18.03.2018).
- Demirbaş, Timur : **Soruşturma Evresinde Şüphelinin İfadesinin Alınması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Dinç, Güney : “Savunma Hakkı ve İşkence”, **TBB Dergisi**, 1988, S.1.

- Donay, Süheyl :  **Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınları, 2008.
- Donnelly, Cliona & Fry, William : “Ireland Imposes Mandatory Disclosure Obligations”, **International Tax Review**, Eylül 2010.
- Erdem, Faruk : “İnsan Hakları ve Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu Değişikliği”, **İnsan Hakları Yıllığı Dergisi**, 1992, S.14.
- Eroğlu, Onur : **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Bursa, Ekin Yayınları, 2014.
- Eroğlu, Tayyip : “Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu”, İstanbul, 2011, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- Erol, Ali : “Vergi Hukukunda Bilgi Verme Ödevinin Sınırı Olarak Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sonuçları”, İstanbul, 2015, s.72, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- Essers, Peter : “International Tax Justice between Machiavelli and Habermas”, **Bulletin for International Taxation**, Şubat 2014, S. 68/2.
- European Commission : Proposal of Council Directive, 2017/0138, Brüksel, 21.06.2017.
- European Commission : Commission Recommendation, 6.12.2012, C(2012)8806.
- European Commission : Proposal of Council Directive, 2016/0010, Brüksel, 28.01.2016.
- European Council : Council Directive 2011/16/EU, 15.02.2011.
- European Council : Council Directive 2016/881/EU, 25.05.2016

- European Council : 15429/17, Outcome of Proceedings, Brüksel, 5.12.2017, <http://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>, (Erişim:17.03.2018).
- European Council : “Commission gathers views on future rules to deter promoters of aggressive tax planning schemes”, Brüksel, 10.11.2016.
- European Council : “Commission forges ahead on new transparency rules for tax planning intermediaries”, Brüksel, 21.06.2017.
- European Council : “Corporate tax avoidance: Agreement reached on tax intermediaries”, 126/18, 13.03.2018, <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/03/13/corporate-tax-avoidance-agreement-reached-on-tax-intermediaries/pdf>, (Erişim: 14.05.2018).
- European Parliament : A80357/2017, 16.11.2017.
- European Parliament : A8-0016/2018, 310016/2018, 31.01.2018.
- Evers, Maria Theresia & Meier, Ina & Spengel, Christoph : “Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable To Combat International Profit Shifting?”, **Bulletin For International Taxation**, Haziran/Temmuz 2014.
- EY : “New Israeli legislation requires disclosure of certain tax advice and tax positions”, Global Tax Alert, 17.12.2015, <http://www.ey.com/Publication>, (Erişim:18.03.2018).
- Feinschreiber, Robert & Kent, Margaret : “OECD Addresses BEPS Procedural Issues”, **Corporate Business Taxation Monthly**, Aralık 2013.

- G7 Zirvesi Basın Bildirisi : Bari Declaration On Fighting Tax Crimes and Other Illicit Financial Flows, 13.05.2017, <http://www.g7italy.it>, (Erişim:11.03.2018).
- Gerçek, Adnan & Çetin : **Mükellef Hakları**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2015.  
Gerger, Güneş & Taşkın,  
Çağatan & Bakar, Feride &  
Güzel, Simla
- Glancy, Dorothy J : “The Invention of the Right to Privacy”, **Arizona Law Review**, 1979, C.21, S.1.
- Gomes de Oliveira, Andre & : “Brazilian Transfer Pricing Regime”, **Bulletin for**  
Moreira, Francisco Lisboa **International Taxation**, Haziran 2017.
- Gomes, Edgar Santos : “Tax Transparency and Disclosure in Brazil”, **Bulletin**  
**for International Taxation**, Haziran 2017.
- Gray, Anthony : “The Right to Silence: Using American and European  
Law to Protect a Fundamental Right”, **New Criminal Law**  
**Review**, C.16, S.4.
- Greer, Steven : “The exceptions to Articles 8 to 11 of the European  
Convention on Human Rights”, **Human rights files No.**  
**15**, Council of Europe Publishing, Strasbourg, 1997.
- Gutmann, Daniel : Defining Tax Avoidance”, **Vergiden Kaçınmanın**  
(Çeviren: Selçuk Özgenç) **Önlenmesi**, (Ed: Billur Yaltı), İstanbul, Beta Yayınları,  
2014.
- Gülerci, Burcu : **Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**, On  
İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- Günday, Metin : **İdare Hukuku**, Ankara, İmaj Yayınevi, 2015.

- Günergök, Özcan : “Avukatın Sır Saklama Yükümlülüğü”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Erzincan, 2003, C.8, S.1-2.
- Güneş, Gülsen : **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2014.
- Harari, Moran & Sitbon, Ofer : “Aggressive Tax Planning and Corporate Social & Donyets-Kedar, Ronit Responsibility in Israel”, **Journal ofAccountancy Business and the Public Interest**, 2013, S. 12.
- Humby, Tracy-Lynn & Adeleke, Olufolahan : **South Africa’s Extractives Industry Disclosure Regime**, Open Society Foundation, Cape Town, 2016.
- Internal Revenue Service : Offshore Voluntary Disclosure Program, <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/offshore-voluntary-disclosure-program>, (Erişim:06.04.2018).
- Ivanovski, Aleksandar & Dineen, Mary & Correia, Filipa & Valente, Piergiorgio & Raventós-Calvo, Stella & Gohres, Wim : “CFE’s Global Tax Top 5”, **Confederation Fiscale Europeenne**, Aralık 2017.
- İnceoğlu, Sibel : **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, İstanbul, Beta Yayınları, 2013.
- İpek, Ali İhsan : **Savunma Hakkı**, Ankara, Adalet Yayınları, 2015.
- İrlanda Gelir İdaresi Başkanlığı : “Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime”, 2015, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/documents/notes-for-guidance/mandatory-disclosure/guidance-notes-mandatory-disclosure-regime.pdf>, (Erişim:17.03.2018).



- İtişgen, Rezzan : **Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi (Nemo Tenetur İlkesi) ve Susma Hakkı**, İstanbul, On İki Levha, 2013.
- Kaboğlu, İbrahim Ö. : **2001 Anayasa Değişiklikleri: Ulusal-üstü Etkiden Ulusal Tepkiye**, [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg19/kaboglu.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/kaboglu.pdf).
- Kamphuis, R.J.M. : “Expedition Transparency in a Post-BEPS World: is Dutch Horizontal Monitoring a Survivor?”, 2016, Tilburg Üniversitesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi)
- Kaneti, Selim : **Vergi Hukuku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1986/1987.
- Kaneti, Selim : “Anayasa Mahkemesi Kararlarına göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.54, S.14, 1991-1994.
- Kang, Dong Suk : “Korea”, **OECD BEPS Action Plan: Taking the pulse in he Asia Pasific Region**, Eylül 2014, s.20.
- Kaplan, Recep & Yılmazoğlu, Yunus Emre : “ AİHM ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S. 21, Nisan 2015.
- Karakoç, Yusuf : **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2015.
- Karataş Durmuş, Neslihan : “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, 2017, Yıl: 8, S.31.

- Kaur, Daljit & Susarla, Kamesh : “Anti-Tax Avoidance Developments in Selected Asian Jurisdictions”, **Asia-Pacific Tax Bulletin**, 2011, S.17, s. 256 - 277.
- Keynes, John Maynard : **A Tract on Monetary Reform**, London, Macmillan,1924.
- Kızılot, Şükrü : “SMM ve YMM’lere İhbar İkramesi Ödenmeyeceği”, **Yaklaşım Dergisi**, 2013, S.248.
- Kızılot, Şükrü : “Vergi Kaçakçılığı Mali Müşavirin Meslek Sırrı Sayıldı”, **Hürriyet Gazetesi**, 18.07.2013.
- Klemans, Nico : “The Relationship Between the National Systems of Legal Protection of the Taxpayer and the European Convention on Human Rights”, **EC Tax Review**, 2000/1.
- Kocaoğlu, Serhat Sinan : “Susma Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2011/1.
- Kükrer, Ceyda : **Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları**, Nobel Bilimsel Eserler, 2016.
- Lamberigts, Stijn : “A Corporate Right to Silence and Privilage Against Self-Incrimination?”, <http://oecdinsights.org/2016/11/25/a-corporate-right-to-silence-and-privilege-against-self-incrimination/>, (Erişim: 21.06.2018).
- Larin, Gilles : “Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future”, **Canadian Tax Journal**, 2013, S. 61.
- Lauwere, Gery : “Taxation and the European Convention on Human Rights: Belgium”, **European Taxation**, C.41, S.12, Aralık 2001.

- Law, Shee Boon : “Base Erosion and Profit Shifting – An Action plan for Developing Countries”, **Bulletin for International Taxation**, 2014, S.68/1.
- Leopardi, John & Levi, Rebecca & Pantry, Janette : “Mandatory Tax Disclosure – Update On Federal And Quebec Reporting Regimes”, <http://www.blakes.com>, (Erişim:01.04.2018).
- Liu, Andy & Talati, Gunjan : “The FAR Mandatory Disclosure Rules: You Do Not Have the Right to Remain Silent”, Washington, 2009, <https://www.crowell.com>, (Erişim:02.03.2018).
- Loyens & Loeff : “BEPS in Asia”, **Asia Newsletter**, Kasım 2014.
- Mahmutoglu, Fatih S. & Talas, Serdar : “Avukatların Görev Suçları ve Yargılanması Rejimi” <http://fsmahmutoglu.av.tr/pdf/50c91966bff8f636711d98dd51ee944d3418ee197818090242.pdf>, (Erişim:15.04.2018).
- Majed, Leila : “Implementation in France of the disclosure of aggressive tax planning arrangements under Action 12 of BEPS.”, Associação Brasileira de Direito Financeiro, 2016, <http://www.abdf.com.br>, (Erişim:02.03.2018).
- Manca, Mauro : “The New Italian Cooperative Compliance Regime”, **European Taxation**, Nisan 2016.
- Mastellone, Pietro : “The New Italian Tax Shield: Amnesty for Undeclared Offshore Assets”, **European Taxation**, IBFD, Nisan 2010
- Moore, Jr., Barrington : **Privacy**, New York, Taylor and Francis Group, 1984.
- Mosquera Valderrama Irma Johanna : “The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism, **Derivatives & Financial Instruments**, IBFD, C. 18, S.1, Kasım 2016.

Mosquera Valderrama, Irma : “Tools Used by Developing Countries to Counteract  
Johanna & Akunobera, Festus Aggressive Tax Planning in the Light of Transparency”,  
& Mazz, Addy & Quiñones 19.01.2016, **University of Oslo Faculty of Law**  
Cruz, Natalia & Schoueri, **Publications.**  
Luís Eduardo & Roeleveld,  
Jennifer & West, Craig &  
Pistone, Pasquale & Zimmer,  
Frederik

Myszkowski, Arkadiusz : “Mind the Gap: The Role of Politics and the Impact of  
Cultural Differences on the OECD BEPS Project”, **Bulletin**  
**For International Taxation**, IBFD, Mayis 2016.

O'Brien, Martha : **Canada in GAARs – A Key Element of Tax Systems in**  
**the Post-BEPS Tax World**, IBFD, 15.12.2015.

OECD : **Public Discussion Draft BEPS Action 12: Mandatory**  
**Disclosure Rules**, OECD Publishing, 2015, Paris.

OECD : **Public Discussion Draft Mandatory Disclosure Rules**  
**for Adressing CRS Avoidance Arrangements and**  
**Offshore Structures**, OECD Publishing, 2017, Paris,.

OECD : **Compilation of Comments: Public comments on the**  
**discussion draft on Mandatory Disclosure Rules for**  
**Addressing CRS Avoidance Arrangements and**  
**Offshore Structures**, OECD Publishing, 2018, Paris,.

OECD : **Study Into The Role Of Tax Intermediaries**, OECD  
Publishing, 2008, Paris. **OECD (2008)**

OECD : **Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis,**  
**Guidance and Policy Advice**, OECD Publishing, 2010,  
Paris. **OECD (2010)**

- OECD : **Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure – Report on Disclosure Initiatives**, OECD Publishing, 2011, Paris. **OECD (2011)**
- OECD : **Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, 2015, Paris. **OECD (2015)**
- OECD : **Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures**, OECD Publishing, 2018, Paris. **OECD (2018)**
- OECD : **Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance**, OECD Publishing, 2015, Paris. **OECD ( VDP-2015)**
- OECD : **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**, OECD Publishing, 2014, Paris. **OECD (2014)**
- OECD : **Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**, OECD Publishing, 2008.
- OECD : The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Ek-1, 2013.
- OECD Basın Bildirisi : “OECD seeks input on new tax rules requiring disclosure of CRS avoidance arrangements and offshore structures”, 11.12.2017, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/oecd-seeks-input-on-new-tax-rules-requiring-disclosure-of-crs-avoidance-arrangements-and-offshore-structures.htm>, (Erişim:11.03.2018).

- OECD Basın Bildirisi : “Game over for CRS avoidance! OECD adopts tax disclosure rules for advisors”, 09.03.2018, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/game-over-for-crs-avoidance-oecd-adopts-tax-disclosure-rules-for-advisors.htm>, (Erişim:11.03.2018).
- Oepen Wolfgang & Partmann, Gerd : “Taxation and the European Convention on Human Rights: Germany”, **European Taxation**, C.41, S.12, Aralık 2001.
- Oktar, S. Ateş : **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2013.
- Okur, Nurdan : “Anayasa Hukuku Açısından Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması”, Ankara, 2010, (Yayımlanmamış Doktora Tezi).
- Öncel, Mualla & Çağan, Nami & Kumrulu, Ahmet : **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2016.
- Öner, Erdoğan : **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2017.
- Öz, Ersan : **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitapevi, 2004.
- Özbek, Veli : “Yeminli Mali Müşavirlerin 3568 Sayılı Kanun’dan Kaynaklanan Cezai Sorumluluğu”, **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları**, Editör: Funda Başaran Yavaşlar, Tuğçe Karaçoban Güneş, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017.
- Özbek, Veli & Doğan, Koray & Bacaksız, Pınar & Tepe, İlker : **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2017.
- Özman, Aydoğan : “Avrupa İnsan Hakları Divanı'nın 1980 Yılında Verdiği Kararlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 37, S.1, 1980.

Öztürk, Bahri & Tezcan, : **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, Durmuş & Erdem, Mustafa 2017, s. 156.

Ruhan & Gezer, Özge Sırma  
& Saygılar Kırıt, Yasemin F.  
& Alan Akcan, Esra &  
Özaydın, Özdem & Erden  
Tütüncü, Efser

Panayi, Christiana HJI : , “International Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, **Bulletin for International Taxation**, Kasım 2016.

Piantavigna, Paolo : “The Role of the Subjective Element in Tax Abuse and Aggressive Tax Planning”, **World Tax Journal**, C.10, S.2.

Piantavigna, Paolo : “Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, Despite Linguistic Discrepancies”, **World Tax Journal**, Şubat 2017.

PwC : “Israel”, **International Transfer Pricing**, S. 2015/16.

Roagna, Ivana : **Protecting The Right To Respect For Private And Family Life Under The European Convention On Human Rights**, Council of Europe, Strasbourg, 2012.

Rodriguez, Betty Andrade : “Implementation v. Adoption: BEPS in Latin America through the Lens of the ILADT Model”, **World Tax Journal**, Ağustos 2017.

Saban, Nihal : **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınları, 2015.

Saint-Amans, Pascal & Russo, : “The BEPS Package: Promise Kept”, **Bulletin For International Taxation**, Nisan 2016.

- Salihpaşaoğlu, Yaşar :“Özel Hayatın Kapsamı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Bir Değerlendirme”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2013, C.17, S.3.
- Schoueri, Luis Eduardo & Galendi Junior, Ricardo Andre : “Brazil”, **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**, Ed: Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series Volume:15, Hollanda, IBFD, 2017.
- Silbering-Meyer, Jessica “South Africa Publishes 2017 Budget Review, Includes Position on BEPS Action Items” 2017, Thomson Reuters, <https://tax.thomsonreuters.com>, (04.03.2018.).
- Solak Akman, İnci : “Vergi Mahremiyetini İhlal”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2012.
- Soler Roch Maria Teresa & Munoz,, Yolanda Martinez : “Taxation and the European Convention on Human Rights: Spain”, **European Taxation**, C.41, S.12, Aralık 2001.
- Somuncu, Ahmet & Değirmendereli, Ali : **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2015.
- Şanver, Salih : “İşletme Vergiciliği”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, 1968, s.61-84.
- Şenyüz, Doğan : **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, Ekin Yayınları, 2016.
- Şenyüz, Doğan : “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.15, S.1, 2013.
- Taş, Fatma : **Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.



- Ünver, Yener & Hakeri, Hakan : **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Ankara, Adalet Yayınları, 2017.
- Ürel, Gürol : Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara, Seçkin yayınları, 2015.
- Üstün, Ümit Süleyman : “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XV, Y. T.2011, S.3.
- Üstün, Ümit Süleyman : **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, İstanbul, Beta Yayınları, 2013.
- Üzeltürk, Hakan : “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point No Point”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 250, Haziran 2002.
- Vieira, Ana Valente : **Country Reports: Portugal**, IBFD, Hollanda, 2017.
- Voje, Jasna : “EU Implementation of BEPS Action 12 in the Light of Human Rights Requirements”, **European Taxation**, Mayıs 2017.
- Warren, Samuel D. & Brandeis, Louis : “The Right to Privacy”, **Harvard Law Review**, 1890, C.4, S.5.
- Wilkie, J. Scott : “Waiting for BEPS, Canada Appears”, **International Tax Journal**, 09/11.2014.
- Wüthrich, Rolf : “Taxation and the European Convention on Human Rights: Switzerland”, **European Taxation**, C.41, S.12, Aralık 2001.
- Yaltı Soydan, Billur : “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı 1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2000, S.143.

- Yaltı Soydan, Billur : “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı 2”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2000, S.144.
- Yaltı Soydan, Billur : “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı 3”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2000, S.145.
- Yaltı Soydan, Billur :“İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.254, Ekim 2002.
- Yaltı Soydan, Billur : “Taxation and the European Convention on Human Rights: Turkey”, **European Taxation**, C.42, S.2, Şubat 2002.
- Yaltı, Billur : **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2006.
- Yaltı, Billur : “Vergi Hukukunda Susma Hakkı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2005, S.205, **(Susma Hakkı)**.
- Yaltı, Billur : “Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 341, Şubat 2017.
- Yaltı, Billur : “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 2019, Şubat 2008.
- Yaltı, Billur : “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.169, Ekim 2002.

Yenisey, Feridun & Nuhuğlu, : **Ceza Muhakemesi Hukuku Ders Kitabı**, İstanbul,  
Ayşe Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, 2014.

Zugman, Daniel : “BEPS Developments in Brazil”, **World Tax**,  
17.08.2016, [www.world.tax](http://www.world.tax), (Erişim:02.03.2018).

