İDARE VE MÜKELLEF BAĞLAMINDA BELÇİKA VERGİ HUKUKUNDA VERGİ DENETİMİ[*]

Doç. Dr. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ[**]

ÖZET

Vergi, devletlerin kamu gereksinimlerini karşılamak amacıyla egemenlik gücünü kullanmak suretiyle gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız ve kanunlara dayalı olarak aldığı ekonomik değerler olarak tanımlanmaktadır. Çağdaş vergi sistemlerinin temelini beyan esası oluşturmakta ve mükellefler vergiye tabi gelirlerini beyan etmektedirler. Ancak vergilerin karşılıksız olması nedeniyle bazı mükelleflerin gelirlerinin beyanında dürüst olmama eğiliminde olabildiği gözlemlenmektedir. Bu noktada vergi tahsilatının tam ve zamanında yapılabilmesi için mükellef beyanlarının denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Vergi denetimi mükelleflerin vergi ödevlerini tam olarak yerine getirip getirmediklerini tespit etmek amacıyla devlet tarafından düzenli olarak yapılan faaliyetleri içermektedir. Bu bağlamda, çalışmamızda Belçika'daki vergi denetimi uygulamaları hakkındaki genel bilgilere değinilerek, konu idare ve mükellef ilişkisi çerçevesinde incelenmiştir. Çalışmanın amacını ülkemizde fazlası ile incelenen vergi denetimi müessesesini Belçika mevzuatı ve yüksek mahkeme kararları ile değerlendirerek vergi denetimi uygulamaları hakkında bilgi vermek oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Mükellef, Belçika'da Vergi Denetimi, Bilgi Toplama, İdareyle İş Birliği.

---

[*] DOI: 10.33432/ybuhukuk.1124605 – Geliş Tarihi: 01.06.2022 – Kabul Tarihi: 29.07.2022.

[**] T.C. Brüksel Büyükelçiliği Eğitim Müşaviri/ Turkish Embassy in Brussels Education Counselor, neslihankaratas@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-2277-5881.

TAX AUDIT IN BELGIUM IN THE CONTEXT OF THE TAX ADMINISTRATION AND TAXPAYERS

ABSTRACT

Tax can be defined as the unrequited and legal economic values which the state collects from the natural and legal persons, on the basis of the sovereign right of the state, with an aim to meet the public expenditures. According to the principle of statement, which forms the basis of modern tax systems, the taxpayers declare their taxable incomes themselves. However, it is observed that some taxpayers may tend not to be honest in the declaration of their income due to the fact that the taxes are unrequited. At this point, it is necessary to supervise the taxpayers' declarations so that the tax collection can be done in full and timely manner. Tax audit involves the activities regularly carried out by the state in order to identify whether the taxpayers fully perform their tax duties. In this context, in the study, general information about the tax audit practices in Belgium is discussed and the subject was examined within the framework of the relationship between the management and taxpayer. The aim of the study is to provide information about the tax inspection practices by examining the tax inspection institution examined in our country with the Belgian legislation and the Supreme Court Decisions.

Keywords: Tax Auditing, Taxpayer, Tax Auditing in Belgium, Information Collection, Cooperation with the Administration.

GİRİŞ

Vergi, devletin faaliyetlerini gerçekleştirirken ihtiyaç duyduğu finansmanı elde edebilmek için kullandığı başlıca enstrümandır. Verginin zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilmesi için idare gerekli düzenlemeleri yapmak, mükellefler de bunlara uymakla yükümlüdür. Vergilendirme ilişkisinde idare her ne kadar kamu gücünü kullanabilmesi ile baskın olan taraf olarak ifade edilse de hukuk devleti içerisinde idarenin de uymakla mükellef olduğu bazı temel kurallar bulunmaktadır. Bu kapsamda, Anayasada güvence altına alınan temel hak ve özgürlükler bunların başında yer almakta ve hukukun her dalının kendine özgü yapısı gereği birtakım özel durumlar da karşımıza çıkabilmektedir. Vergi hukuku da bu özellikli durumlar arasında yer almaktadır. Vergi hukuku, kamu yararı ile bireysel haklar arasında, devletin düzgün işleyişinin sağlanması için, vergi tahsilatının adil bir şekilde güvence altına alınarak kamu politikalarının gerçekleştirilmesi zorunluluğu ve hukukun üstünlüğü, vatandaşların mülkiyet, özel hayatın gizliliği yahut adil yargılanma hakkı gibi temel haklarına saygı gösterme yükümlülüğü arasında var olan denge üzerine inşa edilmiştir[1].

Vergi denetimi, verginin usulüne uygun olarak tahsil edilmesinde önemli bir role sahiptir. Vergilendirme sürecinde devletin diğer bir ifadeyle idarenin uyması gerekli olduğu kurallar bulunmaktadır. Verginin usulüne uygun tahsilinin sağlanmasında ve mükelleflerin beyanları ile tahsil edilen verginin birbiriyle uyumunun kontrolü olan vergi denetiminde temel prensip niteliğindeki vergi hukukunun ilkelerine uyulması gerekir. Vergi denetiminin kendinden beklenen mali, hukuki ve sosyal amaçlarını[2] yerine getirebilmesi idarenin ve mükelleflerin üzerlerine düşen yükümlülüklere uymaları ile mümkündür. İlgili kurallara riayet edilmemesi durumunda yapılan idari

[1] **Traversa, Edoardo/ Franssen, Christophe** (2015) "Contrôle et pouvoirs d'investigation en matiere d'impöts sur les revenu" Delveaux, Gérard (Editör) Le Contrôle Fiscal, Aspects pratiques et actualites, 1. Baskı, Limal, Louvain-la-Neuve, Anthemis, s.9.

[2] Vergi denetiminin amaçları ile ilgili olarak bkz. **Karataş Durmuş Neslihan& Arıtı Erdem, İmran** (2020) "Tax Edit Reform in Turkey" Akdemir Tekin/ Kıral Halis "Public Financial Management Reforms in Turkey: Progress and Challenges", Volume 1, Springer, Singapore, s.40-41.

işlemin geçersiz sayılması söz konusu olabildiği gibi yapılan ihlalin niteliğine göre çeşitli yaptırımlar da gündeme gelebilir.

Çalışmamızda Belçika vergi hukuku kapsamında vergi idaresi ile mükellef ilişkisi çerçevesinde vergi denetimi konusu incelenecektir. Karşılaştırmalı bir çalışma olmaması sebebiyle açıklamalarımızda Türk vergi hukukunda geçerli olan vergi denetim yöntemleri[3] ile özellikle vergi incelemelerinde uyulması gerekli usul ve esaslara[4] değinilmeyecektir. Buna karşılık Belçika sisteminde geçerli olan denetim yöntemleri açıklanırken Türk vergi hukukunda geçerli olan denetim yöntemlerinden hangisinin karşılığı olduğu başlık olarak belirtilecektir. Buna göre öncelikle Belçika vergi hukukunda uygulanmakta olan vergi denetim yöntemlerinde geçerli olan kurallar anlatılacak ardından da her bir denetim yöntemi çerçevesinde mükelleflerin ve idarenin hak ve yükümlülüklerinden bahsedilecektir. Mükellef haklarının ihlali ile idarenin yetki aşımında bulunmaması tüm açıklamalarımızın hareket noktası olacaktır.

I. İŞ BİRLİĞİ KURALI VE DENETİM YETKİSİNİN SINIRI

Denetim Latince "*audit*"[5] olarak ifade edilmekte olup, genel olarak bir işin ya da görevin usulüne uygun yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, teftiş, murakabe ve kontrol olarak da ifade edilmektedir.

Türk vergi hukukunda olduğu gibi Belçika vergi kanunlarında da vergi denetiminin bir tanımı yapılmamış olup, 1992 tarihli Gelir Vergileri Kanunun

[3] Vergi Usul Kanunun 127 ila 152/A maddelerinde vergi denetim yöntemleri düzenlenmiştir. Maddelerin içeriğinde hangi yöntemin ne zaman ve ne şekilde uygulanacağı ile ilgili düzenlemeler her denetim yöntemine göre tek tek açıklanmıştır. Ancak bu yöntemlerin uygulama usul ve esaslarıyla ilgili idare tarafından yapılmış ikincil düzenlemeler de mevcut olup denetim elemanlarının ve mükelleflerin hak ve yükümlülükleri buralarda da belirtilmiştir.

[4] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, <www.mevzuat.gov.tr> s.e.t. 15.07.2022.

[5] Latince *audire* "dinlemek" fiilinden üretilmiştir. <https://www.etimolojiturkce.com/arama/audit> s.e.t. 09.04.2022.

(*Code des Impots sur les Revenus*- CIR 92[6]) 315 ila 338 quarter maddeleri arasında vergi denetimi süreçleriyle ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunun ilgili kısmında[7] yasa koyucunun kullandığı dile bakıldığında bölüm başlığının inceleme ve denetim (*Investigation et contrôle*) şeklinde yazıldığı görülmektedir. Alt başlıklarda ise konu öncelikle yükümlülükler ekseninde açıklanmış olup daha sonrasında idarenin uyması gerekli usul kuralları ve uluslararası vergi denetimi hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre vergi incelemesi ve vergi denetimi bölümünde sırasıyla mükelleflerin yükümlülükleri, üçüncü kişilerin yükümlülükleri, kamu kurumları ile diğer kurum ve kuruluşların yükümlükleri, tüm vergilere yönelik genel düzenlemeler[8], vergi mahremiyeti[9] ve uluslararası bilgi değişimi şeklinde alt başlıklara göre maddeler düzenlenmiştir.

Gelişmiş birçok ülkede kabul edilmiş olan, mükellefe güvene dayalı[10] olan beyan esasında mükellefler elde ettikleri gelirleri kanun ve ikincil düzenlemelere uygun olarak idareye bildirmek zorundadırlar. Mükellef kendi

---

6 Belçika 1992 tarihli Gelir Vergileri Kanunu çalışmamızda bundan sonra CIR 92 olarak kullanılacaktır.

7 Belçika Gelir Vergisi Kanunu on (10) ana başlık olarak sınıflandırılmıştır. Vergi Denetimi ile ilgili kısım yedinci bölümde "Vergi İdaresi ve Verginin Tahsili" başlığının üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. Belçika'nın federal yapıda olması ve bölgelerin özellikleri gereğince bazı maddelerdeki düzenlemelerde bölgesel olarak değişik uygulamalar olabilmektedir. Bu kapsamda herhangi bir madde ile ilgili düzenlemeye bakarken mükellefin tabi olduğu bölgeye göre farklı bir hüküm olup olmadığına göre işlem yapılması gerekebilmektedir. Buna göre 1992 tarihli Gelir Vergileri Kanunu (CIR 92) kapsamında Brüksel Başkent Bölgesi, Flaman Bölgesi, Valon Bölgesi şeklinde farklı madde düzenlemeleri bulunmaktadır. Ancak bir maddenin alt kısmında bölgesel olarak başka bir düzenleme yer almıyorsa bu durumda madde hükmü tüm ülke genelinde aynı şekilde uygulanacak olarak değerlendirilir. Şayet maddede bir hüküm yer almakla birlikte alt kısmında bir bölge için özel düzenlemeler var ise bu durumda madde hükmü diğer bölgeler için geçerlidir.

8 Vergi denetimi yapmaya yetkili personellerin denetim yapabileceği vergiler hakkında hükümler içermektedir.

9 Vergi denetim elemanlarının denetimler esnasında sahip oldukları bilgileri saklama yükümlülüğü düzenlenmiştir.

10 **Akdoğan, Abdurrahman** (2017) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 13. Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, s. 107.

durumunu en iyi bilendir düşüncesinden[11] hareketle getirilmiş olan bu sisteme göre, Belçika'da geçerli olan ilk görünüş karinesi gereğince mükellefin beyan etmiş olduğu bilgiler aksi idarece kanıtlanıncaya kadar (CIR 92, m. 339) doğru kabul edilir.

Her ne kadar bu karineden mükellefler yararlanıyor olsa da mükellefin beyanının aksini idare elde etmiş olduğu bilgiler ve yapmış olduğu denetimler vasıtasıyla ispatlayabilmektedir. Bunun bilincinde olan mükellefler de beyanlarını gerçeğe uygun olacak şekilde yapmak yükümlüğünün farkında olarak hareket etmektedirler. Fakat bu farkındalığın tüm mükelleflerde olabilmesi için vergi denetimlerinin etkin olarak yapılıyor olması gerekir. Etkin ve yaygın şekilde yapılan vergi denetimleri sayesinde mükelleflerin kayıt dışına çıkardıkları gelirleri tespit edilebilmektedir[12].

Mükelleflerin beyanlarının ve bildirimlerinin doğruluğunu kontrol etme şekli olan vergi denetimi belirli bir süreci kapsar ve bu esnada da idarenin ve mükelleflerin uymaları gerekli bazı usul kuralları vardır. Vergilendirme sürecinde mükellef ile idare arasında idare güçlü taraf olup genel kural olarak da denetim ile ilgili olarak da çok geniş yetkilerle[13] donatılmıştır. Bunun en başında idarenin denetim yetkisinin varlığı ve bu yetkinin sınırları yer almaktadır. Denetimin kim veya kimler tarafından yapılacağı, denetimlerin hangi zaman aralığında, nerelerde ve nasıl gerçekleştirileceği gibi kurallar idarenin yapacağı iş ve işlemlerdeki yetkisinin sınırını çizmektedir.

Bununla birlikte mükellefin denetim sürecine katkısının nasıl olacağı, idarenin taleplerine karşı nasıl davranması gerektiği, ve istisnaları olmakla birlikte, idare ile iş birliği içerisinde hareket etme zorunluluğu[14] denetim sürecinin en hassas konularındandır. Belçika vergi hukukunda idare ile mükellefin yapıcı bir iletişim ve iş birliği içinde olması temel prensibi kabul edilmiştir. Böylece ikili iş birliği sayesinde idarenin yetki aşımının veya karşılıklı

---

11 **Önen**, **Z. Sacit** (2017) Genel Vergi Hukuku, Ankara, Detay Yayıncılık, s.101.

12 **Karataş Durmuş/Arıtı Erdem**, s. 40.

13 **Afschrift, Thierry** (2006) "Le role du fisc dans la procédure fiscal" Revue Générale du Contentieux Fiscal, 2006/5, s.300.

14 **Bours, Jean-Pierre** (2013) "Le droit du contribuable à l'ınformation", Alabaster-IFA1938-2013, Limal, Louvain-la-Neuve, Anthemis s. 300.

yanlış anlaşılmaların da önüne geçilmiş olmaktadır. Böylece her iki taraf için de risk oluşturan bazı davranışların yapılması engellenebilmektedir.

Birçok ülkede olduğu gibi Belçika vergi hukukunda da elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde beyan esası geçerli olup, mükelleflerin verdikleri bilgilere ve idare ile yaptıkları iş birlikleri temelinde vergilendirme işlemleri yapılmaktadır. Bu kapsamda ilk olarak CIR 92, m.305 ve devamındaki düzenlemeler gereğince mükelleflerin gelirlerini yıllık olarak doldurdukları beyannameler ile vergi idaresine bildirmeleri gerekir. Böylece mükellefler beyannamelerinde kendileriyle ilgili özel bilgileri[15], gelirlerini, gelirlerinin kaynağını, medeni hallerini, mal varlığını, yurt içi ve yurt dışındaki banka hesaplarını, yurt içi veya yurt dışındaki şirketlerdeki hayat sigortalarının var olup olmadığı gibi bilgileri idareye bildirmektedirler. Bu bilgiler de CIR 92, m.339 hükmü gereğince aksi idarece ispat edilene kadar doğru kabul edilmektedir.

Belçika vergi hukukuna göre, denetim sürecinde mükelleflerin idare ile iş birliği çerçevesinde hareket etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Mükellefler, kendileriyle ilgili verginin hesaplanabilmesi için idarenin istemiş olduğu defter ve belgeleri (CIR 92, m.315), elektronik defterleri (CIR 92, m.315bis) sunmak zorunda oldukları gibi idarenin sorularını cevaplandırmak, yeri geldiğinde iş yerini gezmelerine de imkân tanımak (CIR 92, m.319) zorundadırlar. Bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler hakkında idari ve cezai yaptırımlar uygulanabildiği gibi re'sen vergilendirme (CIR 92, m.351) işlemleri de yapılabilmektedir. Belçika vergi hukukunda idari yaptırımlardan kastedilen mükelleflerin birtakım yükümlükleri yerine getirmemeleri veya geç getirmeleri sebebiyle idarenin uygulamış olduğu yaptırımlardır. CIR 92, m.344 ve 345'teki düzenlemeler bu kapsamdadır. CIR 92, m.444'te verginin artırılması şeklinde uygulanan yaptırımda mükelleflerin beyannamelerini vermemeleri, geç

[15] Maliye Bakanlığı mükelleflerle ilgili elde etmiş olduğu verileri nasıl koruduğunu, bunlarla ilgili olarak kişilerin başvuru haklarının neler olduğunu ve elde edilen verilerin hangi amaçlarla kullanılacağını kendi internet sitesinde mükelleflere duyurmaktadır. Bu konuda Bakanlığın hazırladığı detaylı bilgi için bkz. "Déclaration en matière de protection de la vie privée" <https://finances.belgium.be/fr> s.e.t 15.02.2022.

vermeleri[16], eksik vermeleri veya yanlış vermeleri durumunda ödenmesi gereken verginin tutarında artırım yapılmasını düzenlemektedir. Kral tarafından daha önceden belirlenmiş olan listedeki fillere göre artırılacak olan tutar %10 ile %200 arasında değişebilmektedir. Mükellefin kötü niyetli olmaması durumunda hakkında uygulanacak olan artırım %10 oranında indirilir. Bununla birlikte 445. maddede ise mükelleflerin CIR 92'de düzenlemiş olan yükümlülüklerini ihlal etmiş olmaları durumunda idarenin idari para cezası verilebileceği düzenlenmiştir. Bu para cezalarının tutarları da aynı şekilde Kral tarafından daha önceden belirlenmiş listedeki fiillere göre değişebilmekte olup bu tutar 50 euro'dan 1250 euro'ya kadar çıkabilmektedir. Cezai yaptırımlar için de CIR 92, m. 349'ta belirtilmiş olan fiillerin gerçekleştirilmesi neticesinde ortaya çıkan vergi suçlarına karşılık verilen hapis ve para cezaları örnek olarak gösterilebilir. Bu maddeye göre mükelleflerin yapmış oldukları fiillere[17] göre sekiz günden beş yıla kadar hapis cezaları verilebildiği gibi 250 euro'dan 500.000 euro'ya kadar para cezaları da uygulanabilmektedir.

Bu yaptırımlar mevcut olmakla birlikte mükellefler her zaman iş birliğine yanaşmayabilmektedir. Bu durumda idare farklı yöntemlerle bilgi toplama yetkisine de sahiptir[18].

Mükellefin idare ile iş birliği içinde olması yükümlülüğü sadece idari işlemler esnasında değil cezai işlemler diğer bir ifadeyle vergisel anlamda yapılan soruşturmalar kapsamında da bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı ile ilgili bir soruşturma esnasında idare ile iş birliğine yanaşmayan mükellef hakkında re'sen vergilendirme yapılabileceği gibi bu konuda aksini ispat külfeti de

---

[16] Tribunal de Première Instance de Bruge, 03.01.2022, n° 20/2348/A. İlgili kararda Bruge Sulh mahkemesi 31 Ekim 2018 Tarihine kadar verilmesi gerekli olan vergi beyannamesinin 22 Kasım 2018 tarihinde verilmiş olması durumunda zamanında verilmiş bir beyanname olmadığından hareketle beyannamenin verilmemiş gibi değerlendirileceği ve 444. maddeye göre işlem yapılması gerektiği şekilde karar vermiştir. Konuyla ilgili olarak Belçika Yargıtay'ının benzer görüşü için bkz. Cour de Cassation, 03.12.2021, n° F.21.0059.F.

[17] Hileli işlemler yapma veya vergi ödemeyerek veya az ödeyerek zarar verme niyeti, ağır vergi kaçakçılığı fiillerine göre verilecek olan hapis cezası değişebilmektedir. Yapılan fiillerin organize şekilde olup olmamasının bazı durumlarda herhangi bir farkı olmayabilmektedir.

[18] Finansal kurum ve kuruluşlardan veya yabancı ülke vergi dairelerinden bilgi talep edilmesi mümkün olabildiği gibi yeri geldiğinde mükellefle iş ilişkisi içinde olan üçüncü kişilerden de bilgi talep etmesi söz konusu olabilir.

mükellefe aittir (CIR 92, m. 351). Bu durumdaki mükellefler hakkında idari cezalar (CIR 92, m.445) uygulanması da gündeme gelebilmektedir. Brüksel Sulh Mahkemesi[19] konuyla ilgili vermiş olduğu kararında idarenin vergilendirilecek gelirin tespiti açısından vergi beyannamesinde belirtilen durumlarla ilgili olarak ilave bilgi talebine istinaden idareyle iş birliğine yanaşmayan mükellef hakkında idarenin re'sen vergilendirme yapılabileceği[20], aynı şekilde bu tür davranışlar içine giren mükellefe idari ceza uygulanabileceği[21] yönünde karar vermiştir.

Mükellefe, idare ile iş birliği içinde hareket etme yükümlülüğü getirilmiş olmasına rağmen uygulamada her zaman karşılığını bulamamaktadır. Mükellefin cezalandırılma riski karşısında susma hakkını kullanması, özel hayatına saygı duyulmasını isteme hakkını ileri sürmesi bir anlamda denetim yetkisinin ve mükellefe müdahale edememe durumunun sınırını oluşturmaktadır. Fakat bu sınır her zaman sarih olarak belirlenememekte, idare zaman zaman yargı kararları vasıtasıyla kendine bir yol bulmaya çalışmaktadır[22]. Ancak bu konuda doktrinde işbirlikçi vergi mükelleflerinin bilgi talebinin tamamına veya bir kısmına yanıt vermemek için sessiz kalma hakkı (susma hakkı) gibi bir savunmaya çok nadiren eğilim göstereceğini savunan görüşler[23] de bulunmaktadır. Konu bu açıdan değerlendirildiğinde idare ile iş birliği içerisinde olmak ile susma hakkını kullanmak arasındaki sınırın her olay bazında ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü her ne kadar mükellefe idare ile iş birliği içinde hareket etme yükümlülüğü

---

19 "Tribunal de première instance" Türkçe karşılığı olarak sulh mahkemeleri olarak ifade edilmektedir. Belçika'nın Fransız bölgesinde 12 ayrı bölgede kurulmuş toplam 13 sulh mahkemesi bulunmaktadır. Hukuk, ceza, aile, gençlik(çocuk) ve cezaların uygulanmasıyla ilgili mahkemeler olarak farklı yetkileri bulunmaktadır. Vergi ile ilgili davalar hukuk mahkemelerinin yetkisine girmektedir. Konuyla ilgili detaylı bilgi için bkz. <https://www.tribunaux-rechtbanken.be/fr> s.e.t. 15.01.2022.

20 Tribunal de première instance de Bruxelles, 16.12.2019, n°: 2017/3213/A, Le Courrier Fiscal 2020/121-123, Wolters Kluwer.

21 Tribunal de première instance de Bruxelles, 29.06.2017, n°: 03/4738/A <www.fisconet.be>.

22 **D'Otreppe de Bouvette, Tristan** (2016-2017) " Le droit au respect de la vie privée lors d'un contrôle de l'administration fiscale" (Yüksek Lisans Tezi), Katolik Louvain Üniversitesi (UCL), s. 12.

23 **Traversa/ Franssen,** s. 27.

getirilmişse de idarenin de kendisine tanınan vergi denetim yetkisinin dışına çıkmaması gerekir.

İdareye tanınan vergi denetim yetkisi sanılanın aksine sınırsız değildir. İdare öncelikle vergi hukukunun temeli olan kanunilik ilkesine riayet etmek zorundadır. Kanunun açıkça belirtmiş ve sınırlarını çizmiş olduğu yetki kapsamında idare vergi denetimi yapabilir. Yapılan denetimlerde kamu yararı olduğu iddiası ileri sürülse dahi, idare kendisine tanınan yetkinin dışına çıkarak vergi denetimi yaparsa bu durumda yapılan işlem yetki aşımı (*excès de pouvoir*) olarak nitelendirilir.

Vergi denetimi yapılırken bilgi toplanması ve mükelleflerle iletişime geçerek bir takım bilgi ve belgeler talep edilmesi idarenin kendisine tanınan yetkinin kapsamındadır. Ancak bu yetkinin sınırları da kanunla ve sair mevzuat ile çizilmiş olup idarenin bunlara uygun hareket ederek usulüne göre denetimleri yapması gereklidir.

İdarenin usulü açıdan ilk olarak dikkat etmesi gereken husus, CIR 92, m.354'te belirtilen denetimlerin yasal süresi içerisinde yapılıp yapılmadığıdır. Buna göre temel kural, vergi denetimi gelirin elde edildiği takvim yılını takip eden üç vergilendirme yılı[24] içerisinde yapılmalıdır. Ancak mükellefin vergi kaçakçılığı yaptığına dair emareler olduğu durumlarda denetim yedi vergilendirme yılı içerisinde de yapılabilir. Örneğin, 2022 yılı gelirleriyle ilgili olarak kural olarak vergi idaresi 31.12.2025 tarihine kadar denetim yapabilecekken, kaçakçılık yapıldığına dair emareler olduğunda 31.12.2029 tarihine kadar denetim yapabilir. Bu süreler idare açısından zaman aşımı süresi diğer bir ifade ile hak düşürücü süreler niteliğinde olduğu için sürenin sona ermesi halinde mükellef hakları açısından ciddi anlamda bir koruma sağlamaktadır. Süreler geçtikten sonra idarenin herhangi bir tarhiyat işlemi yapması mümkün değildir. Aksi halde yapılan işlem geçersiz olur.

[24] Belçika vergi hukukunda "vergilendirme yılı" olarak kullanılan ifade gelirin elde edildiği yılı takip eden yıl için kullanılan bir terimdir. Örneğin 2022 vergilendirme yılından kastedilen 2021 yılı gelirlerinin verilendirileceği yıl olup 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren başlamaktadır. Detaylı bilgi için bkz. <www.finances.belgium.be/fr> s.e.t. 10.01.2022.

Süre[25] ile ilgili kısıtlamanın yanında idarenin denetim esnasında uyması gerekli başka usul kuralları da aynı şekilde denetim yetkisinin sınırsız şekilde uygulanamayacağının göstergesidir. Herhangi bir belge alınması için tutanak düzenlenmesi gerektiği durumlarda ilgili tutanağın usulüne uygun şekilde düzenlenmesi, iş yerini belirli zaman aralıklarında ziyaret edebilecek olması, mükellef ile ilgili olarak üçüncü kişilerden belirli şekilde bilgi alabilmesi[26] gibi kurallar bunlardan bazılarıdır. Bu kurallara riayet edilmemesi halinde idarenin yapmış olduğu işlemlerde yetki aşımı sebebiyle işlemlerin sakat/geçersiz olması gibi durumlarla karşı karşıya kalınabilir.

İdareye getirilmiş olan bu yükümlülükler idarenin keyfi davranmasının önüne geçebildiği gibi verginin tahsilinde kamu yararı ile mükellef haklarının dengeli olmasına da katkı sağlamaktadır.

II. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİNİN UYGULANMASI AŞAMASINDA İDARE VE MÜKELLEFLERİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Belçika vergi hukukunda mükellefler çeşitli yöntemler kullanılarak vergi denetimine tabi tutulmaktadırlar. İdare mükellefin beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kontrol etmek için mükelleften veya üçüncü kişilerden bilgi talebinde bulunabilir, mükelleflerden defter ve belgelerini ibraz etmesini isteyebilir veya mükelleflerin iş yerlerine giderek yerinde denetim yapabilir. Bu yollardan hepsine tek bir mükellef nezdindeki denetimde başvurabileceği gibi herhangi bir yolu kullanarak da sonuca ulaşması söz konusu olabilir. İdare mükellefin beyannamesi üzerinde kontrol yaparken mükellefin yapmış olduğu birtakım maddi hataları, örneğin hesap hatasını, mükellefe sormaksızın re'sen düzeltebilir. Ancak bunun dışındaki durumlarda mükelleflerin vergisel durumlarını net olarak ortaya çıkarabilmek için ek bilgi talebinde bulunabilir. Bu bilgi talepleri telefonla iletişime geçerek yapılabileceği gibi yazılı şekilde de gerçekleştirilebilir. Bazı durumlarda da idare mükellefin bazı belgeleri

[25] CIR 92, m.358'de Kanun Koyucu bazı özel durumlara yönelik olarak sürenin uzatıldığı haller düzenlenmiştir.

[26] Bu sınırlamaların bir kısmı çalışmanın ikinci bölümünde yer alan denetim yöntemleri kapsamında açıklanacaktır.

hazırlayarak vergi dairesine gelmesini de talep edebilmektedir. Zaman zaman da mükellefin iş yerine gelerek birtakım denetim faaliyetlerinde bulunabilir. Buna göre Belçika vergi hukukunda vergi denetiminin üç yöntem kullanılarak yapıldığını belirtmek gerekir. Bunları Türk vergi sistemindeki vergi denetim yöntemlerine benzer şekilde şu şekilde sıralamamız mümkündür:

- Mükelleflerden veya üçüncü kişilerden bilgi talep edilmesi (Bilgi toplama)
- Mükellefin iş yerine yapılan ziyaret (Yoklama)
- Defter ve belgelerin incelenmek üzere talep edilmesi (İnceleme)

İdare her olayın durumuna göre, şayet mükellefin beyanlarında eksiklik veya hata olması halinde, mükelleften ek bilgi isteyebilir. Elde ettiği verilerden sonra mükelleften defter ve belgelerini sunmasını talep edebilir. Bu inceleme işlemi kural olarak defterlerin olduğu yerde yapılacak olmakla birlikte uygulamada idarede de yapıldığı bilinmektedir. Mükellefin durumuna göre denetim elemanlarının mükelleflerin iş yerlerine gitmesi her zaman mümkün olup bazı verileri iş yerinde görerek de denetleme diğer bir ifadeyle yoklama yapılabilmektedirler. Ancak olayın niteliğine göre idarenin defter ve belgeleri istemeksizin doğrudan mükellefin iş yerine gitmesi de mümkündür. Özellikle vergi kaçakçılığı yapıldığına dair güçlü emarelerin olması durumunda veya ihbar halinde idare mükellefin işyerinde doğrudan habersiz giderek de denetim işlemlerini yerine getirebilmektedir.

Çalışmamızda bu üç denetim yönteminin uygulanması esnasındaki usul kuralları mükellefler ve idarenin hak ve yükümlülükleri çerçevesinde açıklanacaktır.

A. MÜKELLEFTEN VEYA ÜÇÜNCÜ KİŞİLERDEN BİLGİ TALEP EDİLMESİ (BİLGİ TOPLAMA)

Mükellefler CIR 92'nin 316. maddesi gereğince idarenin bilgi taleplerine cevap vermek zorundadırlar. İdare bilgi talebini yazılı veya sözlü olarak iletebilir. Uygulamada idare daha çok talebini yazılı olarak yapmakta olup, sözlü talepler yazılı taleplere verilen cevaplarla ilgili birtakım aydınlatıcı ilave bilgilere ihtiyaç duyulduğunda başvurulan bir yöntemdir.

Talep edilen bilgiler mükelleflerin mali durumlarına ilişkin olabileceği gibi elde etmiş oldukları her kategorideki gelirlerle ilgili de olabilir[27]. İdare yazılı talepte bulunduğunda mükelleften hangi bilgileri istediğine dair hazırladığı belgeyi üç nüsha olarak düzenlemek durumundadır. Belgenin orijinal nüshasının ve bir örneğinin mükellefte kalması ve üzerinde "*mükellefte kalacak örnektir*" ibaresinin olması gerekir. Bir nüshası da idarede kalır. Şayet idare bilgi talebinde bulunurken bu usul kuralına uymazsa yapılan işlemler geçersiz olur[28].

Yukarıda da değinildiği üzere, mükellef kendisinden istenilen bilgileri, bilgi talebinin gönderildiği tarihi takip eden üçüncü iş gününden itibaren bir ay içinde yazılı olarak cevaplandırmak zorundadır[29]. Her olayın durumuna göre mükellef gerekçesini sunmak şartıyla sürenin uzatılması talebinde bulunabilir ama sürenin uzatılması konusunda idarenin takdir yetkisi vardır. Uygulamada, idare süre uzatma talebi gerekçelerini yorumlarken esnek davranmaktadır. Örneğin, mükellefin ağır hastalığı, talep edilen bilginin karmaşık olması veya üçüncü kişilerden de bir takım belge alınması gibi durumlarda süre uzatımı kararı verebilmektedir.

Bilgi talepleri öncelikle mükelleflerin yapmış oldukları vergi beyannameleri ve bunların ekleriyle ilişkili olmaktadır. İdare bunların incelenmesinden sonra hala bir takım belge ve bilgiye ihtiyaç duyarsa o zaman CIR 92, m. 315 ve 315bis'deki usul kurallarına uygun olarak defter ve belgelerin verilmesini talep edebilir. İdarenin vergi beyannameleri kapsamında mükelleften istemiş olduğu bilgilere zamanında cevap verilmesi gerekir. Mükellefin beyanları ilgili olarak istenilen ilave bilgileri vermeyip susma hakkını kullanması olayın niteliğine göre farklı değerlendirilebilecek olmakla birlikte, yargıda her zaman olumlu karşılık bulmayabilmektedir. Konuyla ilgili olarak Brüksel Sulh Mahkemesine intikal eden olayda mükellefin Lüksemburg'daki banka hesap bilgileri ile ilgili olarak bilgi talep edilmiş olmasına karşı mükellefin susma hakkını kullanma savunmasında

---

[27] Commentaire de l'article 316 du CIR 92, n°316/2. <https://finances.belgium.be/fr> s.e.t 11.01.2022.

[28] Commentaire de l'article 316 du CIR 92, n°316/8. <https://finances.belgium.be/fr> s.e.t 11.01.2022.

[29] **Traversa/ Franssen,** s. 22.

bulunmasında haklı olmadığı; idarenin vergi beyannamesindeki bilgilerle ilgili ilave bilgi talebinde bulunabileceği, istenilen bilgilerin verilmemesi durumunda da idari ceza uygulanabileceği sonucuna varılmıştır[30].

İdarenin mükelleften istediği bilgilerin vergilendirme işlemi ile ilgili olması gerekmektedir. Her ne kadar vergi beyannamelerinde özel hayatla ilgili birçok veri idareye bildirilse dahi, idarenin istediği bilgilerin vergilendirilecek gelirin tespiti ile ilişkili olması genel olarak kabul edilmektedir. Ancak bunun aksine, konuyla ilgili olarak doktrinde mükellefin kendisinden istenilen bilgi taleplerinin özel hayatına müdahale niteliğinde olduğunu değerlendirmesi halinde idareye cevap vermek zorunda olmadığını; böyle bir durumda CIR 92, m.351 gereğince resen vergi tarhı ile karşı karşıya kalabildiğini, fakat resen vergilendirme yapıldığında ispat külfetinin idarede olduğunu[31] , mükellefin de ispat külfeti ile ilgili kuralın ihlal edildiğini tespit ederse ve bunu da belgeleriyle ortaya koyabilirse yapılan işlemi iptal ettirebileceğini savunan görüş[32] de bulunmaktadır. Bu görüşün bir kısmı idarenin yapmış olduğu yorum (*commentaire administratif*)[33] ile teyit edilmiş olmakla birlikte idarenin vergilendirme veya gelirin elde edilmesiyle herhangi bir ilişkisi olmayan sadece

---

30 Tribunal de première instance de Bruxelles, 29.01.2015, F.J.F. 2016/1 ve Le Courrier Fiscal 2015/941 -942, Wolters Kluwer.

31 Bu madde kapsamında ispat külfeti kural olarak mükellefe aittir.

32 **Moris, Marielle** (2009) "La Convention européenne des droits de l'homme et le droit fiscal : perspectives et évolution », Revue Générale du Contentieux Fiscal (R.G.C.F.)., 2009/6, s. 500.

33 Belçika 1992 tarihli Genel Vergiler Kanunu maddelerinin neyi ifade ettiği ve maddenin kapsamı ile ilgili açıklamaların yapıldığı "Commentaire Administratif" olarak ifade edilen idari yorum uygulama açısından yol gösterici niteliktedir. Federal Maliye Bakanlığı tarafından yapılan bu yorumlara Bakanlığın yapmış olduğu internet sitesi üzerinden ulaşılabilmektedir. Türk vergi hukukundaki genel tebliğ benzeri bir uygulama olan idari yorumlarla (commentaire administratif) ilgili olarak Federal Maliye Bakanlığının internet sitesine girildiğinde incelenmek istenilen maddeye tıklandığında maddenin içeriğine göre ayrı ayrı başlıklar altında yapılan idari yorumlara ve maddeyle ilgili çıkartılan sirkülerlere de ulaşmak mümkündür. İlgili sitede kanun metninde herhangi bir değişiklik oldu ise bu durumda metnin eski hali ile yeni halini inceleyebilme imkânı olabildiği gibi ileri bir tarihte yürürlüğe girecek metinleri de görebilmeye olanak tanınmaktadır. İlgili siteye ulaşmak için <https://eservices.minfin.fgov.be> s.e.t 11.01.2022.

özel hayata ilişkin belgeleri isteyemeyeceği düzenlenmiştir[34]. Örneğin, vergi idaresinin yeni evlenen bir çifte göndermiş olduğu bilgi talebine ilişkin yazıda, düğün organizasyonu ile ilgili yemek şirketinin, şoförün ve fotoğrafçının ismini talep etmesiyle ilgili olayda söz konusu talep Belçika Maliye Bakanlığı tarafından hukuka aykırı olarak nitelendirilmiştir[35]. Bununla birlikte, idare vergi denetimi yapmış olduğu bir mükelleften profesyonel faaliyeti ile ilgili hiçbir gelir veya gider ilişkisinin olmadığı şahsi banka hesabı bilgilerini vermesini isterse, mükellefin bu konuda idareye olumsuz cevap vermesi mümkündür. Çünkü idare sadece profesyonel anlamda kullanılan hesaplarla ilgili bilgi talebinde bulunabilir, profesyonel faaliyeti ile hiçbir ilişkisi olmayan şahsi hesap bilgilerini isteyemez[36]. Bunu karşılık mükellefin de kendisinden istenen bilgileri vermemek için özel hayatın gizliliği kuralının da arkasına saklanmaması gerektiği de Yargıtay[37] kararlarında altı çizilen konulardan olmuştur.

Mükelleflerin re'sen vergi tarhı ile karşı karşıya kalmamaları için idarenin talep etmiş olduğu bilgi taleplerine süresinde cevap vermeleri önem arz etmektedir. Verilen bilgilerin de birtakım özelliklere sahip olması zorunludur. Buna göre verilen bilgi net, yeterli, tamamlayıcı ve uyumlu olmalıdır. Fakat şunu da düşünmemek gerekir. Mükellef bu niteliklere sahip şekilde bilgi vermediği için veya yanlış bilgi verdiği için cezalandırılmamaktadır. Önemli olan süresinde cevap vermektir. Verilen cevap idare tarafından yeterli görülmezse tekrar bilgi talebinde bulunulabilir veya iş yerine gidilerek yerinde inceleme de yapılabilir.

İdare basit, yetkisini aşmayacak şekilde ve genel nitelikte olmayan bilgileri mükelleften talep etmelidir. Diğer bir ifade ile idarenin rahatlıkla

---

[34] Commentaire de l'article 315 du CIR 92, n°315/5. <https://finances.belgium.be/fr> s.e.t 15.01.2022.

[35] **Bours, Jean-Pierre** (2009) "Etendue et limites, tant en Belgique qu'à étranger, des pouvoir d'investigation du fisc belge": Bours, Jean-Pierre ve Marc, Bourgeois: Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure, Athemis, Liege, s.96.

[36] Steenackers, Johan (2014) "Quand le fisc contrôle vos comptes privés et professionnels", <https://trends.levif.be> s.e.t. 06.04.2022.

[37] Cour de Cassation, 19.11.1981, Hardy- Spirlet davası.

ulaşabileceği genel nitelikteki bilgiler ile detaylı inceleme ve uzmanlık gerektiren nitelikteki bilgileri mükelleften talep etmemesi gerekir. Bununla birlikte talep edilen bilgiler vergilendirme işleminin muhatabı olan mükellefle ilgili olmalıdır.

CIR 92, m.317'de bu vergilendirme ile ilgili beyanların kontrolü veya bilgi talebi mükellefin taraf olduğu tüm işlemlerle ilgili olarak yapılabileceği düzenlenmiş olmakla birlikte buradan elde edilen bilgilerin üçüncü kişilerin vergilendirilmesi işlemlerinde de kullanılabileceği açıkça belirtilmiştir. Burada önemli olan talep edilen bilginin kapsamıdır. Mükellefin taraf olmadığı bir konuda bilgi istenilmesi idarenin yetki aşımı kapsamında değerlendirilir.

Zaman zaman idareye verilen yetkinin kapsamı geniş olarak yorumlansa da bu sınırsız bir yetki değildir. Konuyla ilgili olarak Anvers İstinaf Mahkemesi, idarenin yapmış olduğu işlemin "istihbarat avcılığı" niteliğinde olmamasına diğer bir ifadeyle istediği zaman, istediği kişiden ve istediği kapsamda bilgi talep edilmemesine[38] karar vermiştir. İdare bilgi talep etmiş olduğu iş ve işlemlerle ilgili olarak öncesinde belirli bir bilgi birikimine sahip olmalıdır[39].

Bu konuda Yargıtay vermiş olduğu prensip niteliğindeki kararında[40] idarenin CIR 92, m.315 ve 316'daki yetkilerini kullanarak bazı emarelere bakıp vergilendirme işlemlerini yapması bilgi toplamadaki usulü değiştirmek olarak kullanılamayacağı gibi ispat külfetini[41] de değiştirmez, demiştir. Bu konuda doktrinde idarenin bazı emarelere[42] göre vergilendirme işlemi yapmasının daha

---

38 Cour d'Appel d'Anvers 20.05.2008, Fiscologue, 2008, n°1128, s.1. Cour d'Appel d'Anvers 03.11.2015, Fiscologue 2016, n°1466, 15. <www.fiscologue.be> s.e.t. 15.01.2022.

39 **Tiberghien, Xavier** (2020) "Manuel de Droit Fiscal" Wolter Kluwer Waterloo, Yayın n°1706, s. 980-981.

40 Cour de Cassation 04.01.2007, F050077F <www.lex.be/fr> s.e.t. 12.01.2022. Uyuşmazlık konusu olayda

41 CIR 92, m.341'e göre, aksi ispat edilene kadar, bazı göstergelere veya emarelere bakarak idarenin vergilendirme işlemi (re'sen vergilendirme) yapabileceği düzenlenmiştir. Bu madde kapsamında idarenin yaptığı işlemin aksini ispat külfeti mükellefe ait olup, idarenin yapmış olduğu işlemin aksini kontrol edilebilir ve kendi lehine sonuçlar doğuracak belgelerle ispatlayabilir (Cour de Cassation 11.02.2002, F.00.0016.F ve Commentaire de l'article 341 du CIR 92, n°341/26.)

42 İdarenin vergilendirme işleminin dayanağı olarak kullandığı bazı emareler veya göstergelerin vergilendirme işleminin muhatabı olan mükellefle ilişkili olmalıdır, mükellefin kendisine

önceden bazı bilgilere sahip olması, diğer bir ifadeyle mükellefin beyan etmediği gelirinin varlığı durumunda mümkün olduğunu savunan görüşler[43] mevcuttur.

İdarenin belirsiz, karışık veya kötü niyetli şekilde yapmış olduğu bilgi taleplerine karşı mükellef cevap verme süresi içerisinde idareye itiraz edebilir. İdareden kendisine sorulmuş olan sorularla ilgili açıklama isteyebilir, ek süre talep edebilir, dosyasının incelemesi talebinde bulunabilir, neden bu soruya cevap vermesi gerektiğinin açıklamasını da isteyebilir.

Son olarak bir mükellef hakkında vergi incelemesi kararı verildikten sonra idare tarafından CIR 92, m. 322 gereğince ihtiyaç halinde üçüncü kişilerden de bilgi alınabileceğini de belirtmek gerekir. Böyle bir durumda idarenin hangi mükellef hakkında bilgi almak istediğini açık ve net şekilde üçüncü kişiye bildirmesi gerekir. İdare bu yönteme daha çok mükellefin idare ile iş birliği yapmadığı, verdiği bilgilerin yeterli olmadığı zamanlar ile vergi kaçakçılığı yapıldığına dair güçlü emareler olduğunda başvurmaktadır[44]. Vergi idaresi üçüncü kişilerin yazılı ya da sözlü ifadesine başvurabilmektedir. Bununla birlikte, üçüncü kişilerden bilgi ve/veya belge talep eden kişinin vergi incelemesini yapan denetim elemanından daha üst makamda bir personel olması gerekir (CIR 92, m.322, 2. fıkra).

B. MÜKELLEFİN İŞ YERİNE YAPILAN ZİYARET (YOKLAMA)

Türk vergi hukukundaki karşılığı "Yoklama" olarak nitelendirilebilecek olan bu uygulamada denetim elemanları mükellefin iş yerine giderek yapılan faaliyetin ne olduğunu, önemini ve büyüklüğünü, iş yerindeki malzemelerin miktarını ve faaliyete yönelik beyan edilmiş olan tüm bilgilerin varlığını kontrol etmektedir.

yabancı olan verilere dayanarak yapılmış olan vergilendirme işlemi CIR 92, m.341'in ihlali anlamına gelir. (Cour de Cassation, 06.10.2009, F.08.0005.F)

43 **Traversa/ Franssen**, s. 26.

44 Commentaire de l'article 322 du CIR 92, n°322/4. <https://finances.belgium.be/fr> s.e.t 15.01.2022.

CIR 92, m.319'un 1.fıkrasına göre vergi denetimi yapmaya yetkili olduğunu belgeleyen vergi idaresi personelleri mükellefin iş yerine her zaman, mesai saatleri dışında dahi, gitme hakkında sahiptir. Vergi idaresinden gelen denetim elamanının yetkili olduğunu gösteren belge yanında profesyonel kimlik kartını da mükellefe ibraz etmesi gerekir. (CIR 92, m.319)

Burada iş yerinden kastedilen mükellefin faaliyetini gerçekleştirdiği yerlerdir. Buna karşılık, ilgili madde idareye mükellefin ikametine tahsis edilmiş olan binaya ya da binanın bir kısmına girme hakkını vermez[45]. Buna karşılık, mükellefin ikametine girme ile ilgili durum gümrük ve tüketim vergisi[46] alanına giren vergi denetimlerinde mümkündür. Fakat Belçika Anayasa Mahkemesi[47] ve Yargıtay'ının[48] da verdiği kararlarda açıkça belirttiği üzere, ikametgâha girerek denetim yapılabilmesi için polis mahkemesi[49] kararı almak gerekir. Mahkeme idarenin ikametgâha girme ile ilgili gerekçelerinin haklı olup olmadığını değerlendirerek giriş izni verebilir. Verilen izinde mahkemenin kararın gerekçesini açıkça belirtmiş olması beklenilmektedir. Aksi halde bu izinle yapılan evdeki ziyaretler ve elde edilen bilgiler hukuka aykırı olarak elde edilmiş olduğundan geçersizlik iddiasıyla istinaf mahkemesine başvurulabilir ve mahkeme de kararı bozulabilir. Mons İstinaf Mahkemesi gümrük memurlarının mükellefin evine girmesi ile gerekçenin mahkeme hâkimi tarafından yeterince açıklanmadığı ve ilgili polis mahkemesi kararıyla evde yapılan incelemeler neticesinde toplanan verilerin de usulsüz ve

---

45 Commentaire de l'article 319 du CIR 92, n°319/2. <https://finances.belgium.be/fr> s.e.t 11.01.2022.

46 Vergi denetimi kapsamında mükellefin ikametine girmenin sadece gümrük ve tüketim vergileriyle ilgili değil katma değer vergisi ile ilgili denetimlerde de girilmesi gerektiği görüşü hakkında bkz. **Traversa/ Franssen,** s. 31-32.

47 Cours Constitutionel 27.01.2011, n°10/2011.

48 Cours de Cassation, 27.03.2012, F.J.F. 2013/204.

49 Belçika hukuk sisteminde "Tribunal de Police" olarak ifade edilen Polis Mahkemesi 1 Aralık 2013 tarihinde yapılan yargı reformundan sonra Belçika genelinde 15 ayrı yargı bölgesinde kurulmuş olup trafik cezalarıyla ilgili konulara baktığı gibi kanunların açıkça düzenlediği konularda da yetkilidir. Diğer bir ifadeyle polis mahkemelerinde özel hukuk uyuşmazlıkları da görülebilmektedir. Tek hâkimli bir mahkemedir. <https://www.tribunaux-rechtbanken.be> s.e.t. 14.03.2022.

hukuka aykırı olarak toplandığından hareketle ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur[50].

Şayet mükellef faaliyetini gerçekleştirdiği binada aynı zamanda ikamet de ediyorsa diğer bir ifadeyle bina hem iş yeri hem de ikamet olarak kullanılıyorsa, CIR 92, m.319'un 2. fıkrasına göre, bu durumda vergi denetim elemanları mükellefin ikametinin olduğu binaya da girme yetkisine sahiptir. Ancak buradaki yetkide bir takım usulü kısıtlamalar getirilmiştir. Buna göre ziyaret sadece sabah beş ile akşam dokuz saatleri arasında mümkün olup bu alanlara girebilmeye ilişkin polis mahkemesi kararı gereklidir.

İş yerini ziyaret ile ilgili diğer bir kısıtlama mükellefin meslek sırrının korunması kapsamındadır. Farklı bir şekilde ifade edecek olursak, vergi denetimine yetkili olan personel mükellefin mesleki sırrını ihlal edecek şekilde iş yerini ziyaret edemez. Mükellefin müşterileri ile görüştüğü esnada iş yerinin ziyaret edilememesi buna örnek gösterilebilir. Mesleki sırrın korunması durumu kanunun hazırlık aşamasındaki meclis görüşmelerinde ve daha sonraki mahkeme kararlarında altı çizilen bir husus olmuştur. Aksi bir durumunda denetim elemanları hakkında disiplin yaptırımının uygulanacağı da idarenin yaptığı yorumlarda[51] açıkça belirtilmiştir.

İş yerinin ziyaret edilmesi durumunda vergi denetim elemanları mükellefe ait materyaller üzerinde kontrol yapabilir. CIR 92, m. 319'un son fıkrasında ise mükelleflerin defter ve belgelerinin dijital ortamda tutulması durumunda bunların denetlenmesi esnasında mükellefin denetim elemanlarına yardımcı olması gerektiği düzenlenmiştir. Dijital ortamda tutulan belgelerin anlaşılır ve okunaklı şekilde sunulması mükelleflere getirilmiş bir yükümlülüktür.

Vergi idaresinde çalışan her personelin mükellefin iş yerini ziyaret etmesi söz konusu değildir. İş yerini ziyaret edecek olan personelin vergi denetimi yapmaya veya gelir vergisinin uygulanmasıyla ilgili bir konuda bilgi toplamaya komisyon tarafından açıkça yetkilendirilmiş olması gerekir. Bununla birlikte

---

[50] Cour d'Appel de Mons 25.07.2013, F.J.F. 2014/177

[51] Commentaire de l'article 319 du CIR 92, n°319/4. <https://finances.belgium.be/fr> s.e.t 11.01.2022.

ziyarete gittiğinde yetkili personelin şahsi profesyonel kimliğini de mükellefe ibraz etmesi zorunludur. Şayet mükellefin denetim elemanın yetkili olup olmadığı ile ilgili olarak şüphesi varsa her zaman konuyla ilgili üst makamla iletişime geçmesi mümkündür. Bununla ilgili olarak Liège İstinaf Mahkemesi yetkili olmayan bir personelin iş yerini ziyaret etmesi durumunda yapılan işlemin yasadışı olduğu[52] şeklinde karar vermiştir. Ancak bu karar Yargıtay tarafından bozulmuş[53] ve iş yerini ziyaret etme konusunda vergi dairesi personeli ile mükellef arasında resmi olarak yapılmış olan mutabakat zaptı veya tutanağının varlığının iş yerine girme konusunda yeterli olduğu sonucuna varmıştır. Yargıtay'a göre karşılıklı olarak tarafların anlaşmış olduğu dosyadan tespit ediliyorsa komisyonun yetkilendirdiğine dair belgenin varlığı aranmayacaktır. Yargıtay bu konuda görüşünü daha sonra verdiği kararlarında[54] da korumuştur. İlgili kararlarda Yargıtay yapılan işlemin usul kurallarına uymadığından dolayı geçersiz olduğu iddiasını ispat külfetini mükellefe yüklemiştir. Bu konuda daha sonra Anvers Sulh Mahkemesi de aynı yönde karar vermiş ve idarenin usule aykırı şekilde denetim yaptığının ispatı külfetini mükellefe yüklemiştir[55]. Ancak doktrindeki, bizim de katıldığımız, görüşe göre[56], denetim yetkisinin usulüne uygun olarak kullanıldığının ispatı idareye aittir. Çünkü asıl olan komisyonun denetim elemanını yetkili kılmasıdır. Yetkili kılındığına dair belgesi olmayan bir vergi denetim elemanının da mükellefle karşılıklı anlaşma ile iş yerini ziyaret etmesi durumunda bu mutabakatı kayıt altına alıp bir tutanak düzenlemesi kendisinden beklenilmektedir. Bu tutanağının düzenlenmesi yapılan işlemin usule aykırı olmasının önüne geçmesi açısından çok önemlidir. Buradan da anlaşılacağı üzere iş yerini usule uygun şekilde ziyaret ettiğini ispatlayacak olan da idarenin kendisi olmaktadır.

Buna karşılık bu uygulama mükellefin aynı binayı hem iş yeri hem de ikametgâh olarak kullanması durumunda geçerli değildir. Çünkü ikametgâhın

---

52 Cour d'Appel de Liege 29.10.2003, F.J.F n°2004/77.

53 Cour de Cassation 17.12.2005, F.J.F n°2005/136.

54 Cour de Cassation 12.09. 2008, F.07.0013.N, F.J.F. 2009/49. Bkz. Commentaire de l'article 319 du CIR 92, n°319/5.2.

55 Tribunal de premiere instance d'Anvers, 4.12.2012, F.J.F. 2013/173.

56 **Traversa/ Franssen**, s. 29.

ziyaret edilebilmesi için mahkeme kararı gereklidir ve mükellef ile vergi denetim personelinin karşılıklı mutabakatı mahkeme kararı yerine geçecek şekilde yorumlanamaz.

C. DEFTER VE BELGELERİN İNCELENMEK ÜZERE TALEP EDİLMESİ (VERGİ İNCELEMESİ)

Türk vergi hukukunda uygulanmakta olan "İnceleme"nin karşılığı olarak nitelendirilebilecek olan vergi denetim yöntemidir. Mükellefin tüm muhasebe kayıt ve defterleri üzerinde gerçekleştirilen verilendirilecek gelirin doğru yapılıp yapılmadığına yönelik olan denetim işlemidir. Bu uygulamada defter ve belgelerdeki verilerle ilgili olarak yeri geldiğinde üçüncü kişilerden de bilgiler alınarak incelemeler yapılmaktadır. Mükellefin usulü yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin tespit edilmesinin dışında bu uygulamada mükelleflerin vergisini tam, zamanında ve eksiksiz ödeyip ödemediği de ortaya çıkartılmaktadır. Vergi kaçakçılığının yapılıp yapılmadığının tespiti ve/veya kaçakçılığa teşebbüs durumunun varlığı da vergi incelemesi olarak nitelendirilecek olan bu aşamada ortaya çıkarılabilmektedir.

Gelir vergisine tabi olan mükellefler CIR 92, m. 315 ve 315bis gereğince vergilendirilecek gelirlerinin tespiti açısından idarenin talep etmiş olduğu tüm defter ve belgeleri idareye iletmekle yükümlüdür. Ancak buradaki yükümlülüğün sınırı konusuna dikkat çekmek gerekir. İdarenin defter ve belgeleri istemesi, vergi inceleme süreci başlatılmış olan mükellefler için söz konusu olmaktadır. Yoksa idarenin henüz bilgi toplama aşamasında iken veya sadece bir konuda ilave bilgiye ihtiyacı varken tüm defter ve belgeleri idareye getirilmesini istemesi gibi bir durum değildir.

Özellikle Covid-19 virüsü salgınının olduğu dönemlerde idarenin herhangi bir vergi incelemesine başlamaksızın sadece bilgi toplama kapsamında mükelleften defter ve belgeleri idareye göndermesini talep etmesi ve hatta buna zorlaması birçok yazar tarafından eleştirilmiştir[57]. Çünkü salgın

[57] **Coppens, Pierre-François** "De nouvelles pratiques inacceptables de la part de l'administration fiscale" <www.lecho.be> s.e.t. 19.01.2022. **Ridole Mathilde** (2020)

sürecinde uzaktan çalışılıyor olmanın getirdiği bazı uygulamalar sebebiyle henüz hakkında vergi incelemesi başlatılmamış mükellefler hakkında bilgi toplama esnasında defter ve belgelerini belirli bir sürede idareye getirmeleri, getirmemeleri halinde haklarında cezai işlem uygulanacağı şeklinde bildirimlerin yapıldığı gündeme gelmiştir. İdarenin salgın sürecini de kullanarak mükelleflere bu şekilde bildirimlerde bulunması yetki aşımı olarak değerlendirilmektedir. Bu konuda yapılan eleştiriler, talebin kanunilik ilkesine ters olduğu[58] salgın süresince dahi olunsa kanunların aynı şekilde yürürlükte olduğu, bu konuda bir değişikliğin yapılmadığı, uzaktan vergi denetimi şeklinde bir uygulamanın olmadığı[59] şeklinde olmuştur.

Mükelleflerden istenilen defter ve belgeler mükellefin gerçek kişi veya tüzel kişi olmasına göre değişkenlik göstermektedir. CIR 92, m. 307'nin 3. fıkrasına göre vergi beyannamesindeki verilerle ilgili belgelerin mükelleflerin yapmış oldukları yıllık beyannamenin ekinde idareye sunulması gerekir. Buna karşılık gerçek kişi mükelleflerin yurt dışındaki banka hesap bilgilerine ilişkin belgeleriyle hayat sigortasına yönelik belgeleri de idare tarafından istenebilecektir. Tüzel kişi mükelleflerde ise sunulan belgeler hisse senedi kayıtları, kayıtlı tahviller, genel kurul tutanakları şeklinde olabilmektedir.

Vergi incelemesinin normal süresi de göz önüne alınarak CIR 92 m.315'in son fıkrasında defter ve belgelerin 7 yıl[60] süresince saklanması yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu sebeple mükellefler yasal süresi içerisinde idareye iletmesi istenilen tüm defter ve belgeleri saklamak zorunda olup, herhangi bir şekilde talep edilen defter ve belgeleri sunamadığı durumlarda re'sen tarhiyat ile karşı karşıya kalabilirler.

CIR 92, 315bis maddesinde ise elektronik belgelerin okunabilir formda ve istenilen formatta bir örneğinin alınabileceğinden bahsedilmektedir. Burada

"Contrôles fiscaux abusifs: quels sont les droits du contribuable?", <www.lecho.be> s.e.t. 10.01.2022.

58 Afschrift Thierry'ni görüşü için bkz. "Contrôle fiscal abusif: quels sont vos droits?" <www.fiscalteams.be> s.e.t. 25.01.2022.

59 **Litannie Thierry** (2021) "COVID et contrôle fiscal: une derive inquiétante…", <www.lawtax.be> s.e.t. 18.01.2022.

60 Vergi kaçakçılığına dair emareler olduğunda vergi denetimi yedi yıl süresince de yapılabilir.

dijital formatta tutulan tüm alt yapıların (veri tabanlarının) ve bilgilerin idareye incelemesi için sunulması hüküm altına alınmıştır. Bu tür durumlarda idare ilgili belgelerin örneğini alırken bir tutanak düzenlemek zorundadır. Hazırlanan tutanağın bir adedi de idare tarafından belgelerin alındığı günü takip eden günden başlamak üzere beş gün içerisinde mükellefe verilmelidir.

Burada şu soruyu sormak mümkündür: İdare mükellefin tüm belgelerini alabilir mi? Bu soruya olumsuz cevap vermek gerekir. Çünkü CIR 92, m. 315'in 1.fıkrasında "*vergilendirilecek gelirin tespitinde ihtiyaç duyulan*" ifadesi bulunmaktadır. Buna göre matrah tespiti için gerekli olmayan belgelerin idare tarafından talep edilmesi söz konusu değildir. Talep edilse dahi mükellef bunları vermezse CIR 92, m.315 hükmünü ihlal etmiş olmaz.

CIR 92, m.316'ya göre mükellefler idare tarafından kendisinden talep edilen bilgiye, talebin kendisine gönderildiği günü takip eden üç iş günden itibaren bir ay içerisinde yazılı olarak cevap vermek zorundadır. Bu konuyla ilgili Anvers İstinaf Mahkemesine intikal eden olayda Mahkeme verdiği kararda mükellefi haksız bulmuştur. Olayda, idare mükellefin beyan etmiş olduğu yüksek tutardaki mesleki giderlerin doğruluğunu tespit edebilmek için mükelleften bilgi talebinde bulunmuştur. Bu talebi mükellef reddetmiş ve vergi denetimi kapsamında idarenin iş yerine gelerek yerinde ilgili belgeleri incelemesini talep etmiştir. İdare bu talebi reddetmiş mükellefe bir aylık daha süre vererek kendisinden istenilen bilgilerin verilmesini istemiştir. Buna karşılık mükellef CIR 92, m.316'nın ihlal edildiğinden hareketle Anvers İstinaf Mahkemesine başvurmuştur. Mahkeme de mükellefin talebini reddetmiş idarenin talebinin 315, 315 bis, 316 ve 346. maddeleri ihlal etmediği sonucuna varmıştır[61].

Bununla birlikte idarenin incelemek için isteyebileceği belgeler nelerdir diye konu incelendiğinde şunları saymak mümkündür: CIR 92, m. 320 ve 321 de belirtildiği üzere, mükelleflerin faaliyetleri kapsamında kullanması zorunlu belgeler (fatura, makbuz, vs), muhasebe kayıtlarının olduğu tüm belgeler (bilançolar, inverter kayıtları, gelir ve giderleri ispatlayıcı belgeler, vs) ile

[61] **Masset, Emile** "Demande renseignements versus contrôle fiscal" <https://www.pardoen.be> s.e.t. 11.04.2022.

vergilendirilebilir gelirin tespit edilmesi için gerekli olduğunu kanıtlayacak nitelikteki sipariş kayıtları, sevk irsaliyeleri, personel kayıtları, personelin çalışma gün ve saatlerine ilişkin belgeler, randevu kayıtlarını gösteren belge ve dokümanlar, fiyat tekliflerini gösteren belgeler, her türlü sözleşmeler (iş sözleşmeleri, iş birliği veya partnerlik sözleşmeleri) bu kapsamdadır.

Bu madde hükümlerinden de görüleceği üzere, gelirin elde edilmesiyle ilgili olma kriteri belgenin istenip istenemeyeceğini belirlemede önemli bir kıstastır. Bu konuda CIR 92, 315. maddenin uygulanmasına yönelik olarak idarenin yaptığı yorumda gelirin elde edilmesiyle alakası olmayan, tamamen özel nitelikte olan belgelerin vergi idaresi tarafından mükelleften istenemeyeceği açıkça belirtilmiştir[62].

Her ne kadar idare CIR 92, m.315'i uygularken belirli bir sınır çizerek dar şekilde yorumlama yapmış olsa da Yargıtay bu konuda maddeyi geniş yorumlamış ve prensip niteliğinde bir karara[63] imza atmıştır. Kararda Yargıtay, CIR 92, m.315 ve 316'ya dayanarak vergi idaresinin mükellefin özel hayatı ile ilişkili olsa dahi her türlü bilginin verilmesini talep edebileceğini belirtmiştir. Karar metninde Yargıtay, 315 ve 316. maddelerde talep edilecek belgelerin niteliği konusunda bir düzenleme yapılmamış olduğunu, vergilendirilecek gelirin tespitine yönelik "gerekli" olma şeklinde bir sınır çizildiğini, bu tür belgelerin de yeri geldiğinde özel hayata ilişkin dahi olabileceği düşüncesinden hareketle kanun hükmünü geniş yorumlamış ve özel hayatla ilgili belgelerin de istenebileceğini belirtmiştir. Her ne kadar Yargıtay bu şekilde bir yorumlama yapmış olsa da idarenin yetki aşımı yapmaması ve mükellef haklarının da korunması açısından bu kararda belirtilen gerekçenin her olay bazında ayrı ayrı değerlendirilerek yorumlanmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz. Aksi halde uygulamada idarenin yetki aşımı yapacak şekilde talepte bulunması ile karşı karşıya kalınabilir. Bu da Belçika Anayasasının 15. ve 22. maddeleri ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 8.maddesiyle garanti altına alınmış olan özel hayatın korunmasını talep etme hakkının ihlali sonucunu doğurur.

---

62 Commentaire de l'article 315 du CIR 92, n°315/5 <https://finances.belgium.be/fr> s.e.t 11.01.2022.

63 Cour de Cassation, 04.01.2007, F.J.F. 2007/140.

CIR 92, 315 ve 315bis maddelerinde önem arz eden diğer bir husus da incelemenin nerede yapılacağıdır. CIR 92, m.315'e defter ve belgelerin orijinallerinin iş yerinde idareye sunulması düzenlenmiştir. Türk vergi hukukunun aksine Belçika vergi hukukunda, genel kural olarak, incelemelerin iş yerinde yapılması gereklidir[64]. Bu durum Kanun metninde yer alan "gönderilmeksizin" ifadesinin bir gereğidir. Burada "gönderilmeksizin" ifadesinden kastedilen incelenmek istenilen belgelerin yerlerinden ayrılmadan incelenmesi gerektiğidir. Diğer bir ifadeyle herhangi bir vergi denetimi anında defter ve belgeler bulundukları yerde incelenmelidir, bu da uygulamada iş yeri olarak karşılığını bulmaktadır. İdare bu konuda yaptığı yorumda[65] defter ve belgelerin vergi idaresine getirilmesinin kural olarak istenemeyeceğini, vergi denetim elemanlarının ilgili defter ve belgeleri incelemek için iş yerine ve/veya muhasebecinin ofisine gitmesi gerektiğini belirtmiştir. Ancak uygulamada bunun tam aksi ile de karşılaşılabilmektedir. İdare vergi denetimi öncesinde veya denetim esnasında defter ve belgelerin idareye getirilmesini isteyebilmekte ve incelemeleri vergi dairesinde yapabilmektedir. Bu konuyla ilgili olarak farklı yargı kararlarında[66] mükellefin kabul etmesi şartıyla vergi dairesine defter ve belgelerin getirilebileceği şeklinde ifadelere verilmiş olsa da herhangi bir uyuşmazlık anında mükellefin bu durumu kabul ettiğine dair iddianın ispatı idareye aittir.

Uygulamada bu konuda çıkan sorunlara bir nebze çözüm üretebilmek adına Kanun Koyucu 21.12.2013 tarihli Kanunun 24. maddesiyle bir değişiklik yapmış ve 315ter du CIR 92 hükmü 10.01.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe

---

64 7338 sayılı Kanunun 17. maddesiyle yapılan değişikliğe kadar Türk vergi hukukunda da iş yerinde denetimin yapılması kuralı geçerliydi. Uygulamada ise denetimin daha çok vergi dairesinde yapılıyor olmasının da etkisiyle olsa gerek, 7338 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 139. maddesinde yapılan değişiklikle 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe giren düzenlemede vergi denetimlerinin idarede yapılması, talep edilmesi ve iş yerinin uygun olması durumunda iş yerinde denetimin yapılabileceği belirtilmiştir. Ancak burada şu hususu gözden kaçırmamak gerekir. Vergi denetim elemanları dairede incelemeleri yapıyor olsa da ihtiyaç halinde her zaman mükellefin iş yerine gidilebilir.

65 Commentaire de l'article 315 du CIR 92, n°315/9 <https://finances.belgium.be/fr> s.e.t 11.01.2022.

66 Cour de Cassation 21.11.2014, n° F.13.0159.N <www.fisconetplus.be> s.e.t. 12.01.2022; Cours de Cassation 11.09.2012, F.J.F. 2013/108.

girmiştir. Buna göre idarenin vergi incelemesini yapmaya yetkilendirdiği personeli CIR 92, m.315'e uygun şekilde mükelleften incelenmek için talep ettiği defter ve belgelerini gerekli gördüğü takdirde alma hakkına sahiptir. Ancak bu hak henüz kapatılmamış olan defter ve belgeleri kapsamaz. Diğer bir ifadeyle içinde bulunulan cari yıla ilişkin defter ve belgeler vergi inceleme elemanları tarafından alınıp vergi dairesine götürülemez. Vergi inceleme elemanları almış oldukları defter ve belgelerle ilgili olarak tutanak düzenlemek ve ilgili tutanağın düzenlendiği tarihten itibaren beş gün içerisinde nezdinde inceleme yapılan mükellefe vermek zorundadırlar. Bu düzenlemenin uygulanmasıyla ilgili olarak idare 27 Haziran 2014 tarihinde bir sirküler[67] yayınlayarak idareye tanınan belgeleri alma yetkisinin altında yatan temel prensipleri açıklamıştır.

Bununla birlikte, teknolojik gelişmelerin son yıllarda artması ve dijitalleşme karşısında kanun koyucu işbu kanun maddesinde belgelerin alınmasına ilişkin tutanakların gönderilmesiyle ilgili olarak 2021 yılında değişikliğe gitmiş ve 01.01.2025 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülen bir düzenleme yapmıştır. Buna göre dijital olarak tutulan defter ve belgelerin idare tarafından talep edilmesi halinde düzenlenen tutanak CIR 92, m. 304ter' in 2. fıkrasında belirtilen güvenli elektronik platformlar aracılığıyla gönderilir. Ancak mükellef CIR 92, m.304quater, § 2'nin 1. fıkrasına göre, CIR 92, m. 304ter'in 2. fıkrasında belirtilen güvenli elektronik platform kullanma yükümlülüğünden muaf ise bu durumda tutanak, tutanağın tutulduğu günü takip eden beş gün içinde kapalı zarf içerisinde mükellefe gönderilmek zorundadır.

SONUÇ

Vergilendirme sürecinde güçlü taraf olan idarenin vergi denetimiyle ilgili iş ve işlemleri yaparken de geniş yetkileri bulunmaktadır. Her ne kadar idare güçlü ve geniş yetkilere sahip olsa da anayasa, kanun ve sair mevzuat hükümleri çerçevesinde idarenin yetkileri sınırsız değildir. Mükellef haklarının korunması bir anlamda idarenin yetkisinin sınırını da oluşturmaktadır.

[67] Circ. AGFisc n°26/2014, 27 Haziran 2014.

Birçok gelişmiş vergi sisteminde geçerli olduğu gibi Belçika vergi sisteminde de haklar ve yükümlülükler idare ve mükellefler için ayrı ayrı düzenlenmiştir. Her iki tarafın da bunlara uygun hareket etmesi gerekir. Mükellefe idare ile iş birliği içinde olmak zorunluluğu yüklenirken idarenin de yetki aşımı yapmaması gerektiğinin altını çizmek gerekir.

Mükelleflerin idareyle iş birliği içinde olması bilgi toplama esnasında olduğu gibi defterlerin idarenin incelemesi için sunulmasında da söz konusudur. Bununla birlikte, idarenin iş yerine denetim için geldiğinde vergi denetim elemanlarına uygun ortam hazırlamak, idareye dijital belgeleri inceleme konusunda yardımcı olmak gibi yükümlülükler de mükelleflerin yapmaları gereken iş birliği çerçevesinde değerlendirilebilir. Bunlar mükellefin uyması gerekli olan genel kurallar olmakla birlikte, yapılan idari işlemin niteliğine göre farklı usul kurallarına uymak da gerekebilir.

Mükelleflerin, bu yükümlülükleri yanında idarenin şeffaflığı prensibi gereğince, hakkında düzenlenen vergi denetim raporlarını[68] ve sair belgeleri görme hakkının olduğunu da belirtmek gerekir. Bununla birlikte adil yargılanma hakkı, susma hakkı, özel hayata saygı hakkı gibi birçok mükellef hakkının korunmasıyla ilgili uygulamaları yargı kararlarında görmekteyiz.

Diğer taraftan idarenin de vergi denetimi sürecini yürütürken keyfi davranıştan uzak, iyi yönetim ilkesine uygun şekilde hareket etmesi beklenilmektedir. Denetimlerin süresinde, usule uygun şekilde ve sadece vergi denetimiyle ilgili iş ve işlemleri kapsayacak şekilde hareket etmesi idarenin yapması gereken temel kurallardandır. Bunun yanında denetim elemanlarının denetim esnasında belirli hallerde tutanak tutması, iş yerini ziyaret edeceğinde mükellefe yetkili olduğuna dair belgeyi göstermesi ve mükellefin özel hayatına müdahale etmeksizin süreci yönetmesi de gerekmektedir. Bu açıdan Belçika vergi hukuku incelendiğinde idare ile mükellef ilişkilerinde her iki taraf açısından da denge sağlanarak hareket edilmesi gerekliliği kural olarak belirlenmiştir. Fakat yukarıda da bahsedildiği gibi uygulamada zaman zaman idare tarafından zaman zaman da yargı kararlarında olması gerekenin dışına

[68] Mükellefler MyMinFin internet sitesi üzerinden hakkında düzenlenen vergi denetim raporlarına ulaşma imkânına sahiptir. <https://finances.belgium.be/fr> s.e.t. 14.02.2022.

çıkıldığı da görülebilmektedir. Özellikle korona virüs salgını sürecinde yapılan denetimlerde idarenin mükellef haklarını ihlal ettiği, özellikle mükelleflerin defter ve belgelerini sunmaya zorlanması, idarenin öncelikle yapması gereken iş ve işlemleri yapmadan doğrudan mükellefe bazı külfetler yükleyerek süreci yönetmeye çalışması gibi durumlar sebebiyle eleştiriler yapılmıştır. Buna karşılık tüm dünyada olduğu gibi Belçika'da da salgın sürecinin getirdiği birtakım kısıtlamalar ve sınırlamalar sebebiyle ve idarenin bazı iş ve işlemleri uzaktan yapmak istemesinin de bir sonucu olarak mükellef- idare ilişkilerinde bazı değişik uygulamalar her iki taraf için de olağan olarak nitelendirilebilmiştir. Belçika Maliye Bakanlığı her yıl olanın aksine 2020 yılında, zorunlu olarak yapılması gerekmeyen, diğer bir ifade ile acil olan durumlar[69] dışında, vergi denetimlerinin yapılmaması yönünde beyanda bulunmuş ve hangi sektörlerde denetim yapılacağı ile ilgili bir ilan yapmamıştır. Benzer durum 2021 yılı için de geçerli olmuş ve kısıtlı alanlarda denetimler yapılmıştır. İdare bu şekilde karar alırken hem mükellefleri hem de devleti koruma yönünde refleks göstermiştir. Bu dönemde mükellefe getirilen yükümlülüklere iş yerine gelen denetim elemanları ile ilişkide hijyen ve mesafe kurallarına uyma da eklenmiştir.

Sonuç olarak, mükellef-idare ilişkisinde kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki dengenin kurulması önem arz etmektedir. Devletin iyi idaresi ve vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak tahsilinin sağlanması yanında mükelleflerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması ve mükellef haklarının da ihlal edilmemesi önem arz etmektedir. Bunun sağlanmasında ise iç mevzuat hükümleri kadar Belçika'nın taraf olduğu uluslararası anlaşmalar da uygulamaya yön vermektedir.

[69] Zamanaşımı geçme ihtimali olan durumlar ile kaçakçılık olduğu konusunda ciddi bilgilerin olması halleri bu kapsamda nitelendirilerek denetim yapılmıştır.

KAYNAKÇA

Afschrift, Thierry (2006) "Le role du fisc dans la procédure fiscal", Revue Générale du Contentieux Fiscal, 2006/5, s. 283-307.

Akdoğan, Abdurrahman (2017) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 13. Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi.

Bours, Jean-Pierre (2009) "Etendue et limites, tant en Belgique qu'à étranger, des pouvoir d'investigation du fisc belge": Bours, Jean-Pierre ve Marc, Bourgeois : Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure, Athemis, Liege, s. 77-116.

Bours, Jean-Pierre (2013) "Le droit du contribuable à l'information", Alabaster-IFA1938-2013, Limal, Louvain-la-Neuve, Anthemis s. 299-313.

Coppens, Pierre-François (2020) "De nouvelles pratiques inacceptables de la part de l'administration fiscale" <www.lecho.be> s.e.t. 19.01.2022.

Karataş Durmuş Neslihan/ Arıtı Erdem, İmran (2020) "Tax Edit Reform in Turkey": Akdemir Tekin/ Kıral Halis "Public Financial Management Reforms in Turkey: Progress and Challenges", Volume 1, Springer, Singapore, s. 39-59.

Litannie Thierry (2021) "COVID et contrôle fiscal: une derive inquiétante…" <www.lawtax.be> s.e.t. 18.01.2022.

Masset, Emile "Demande renseignements versus contrôle fiscal" <https://www.pardoen.be> s.e.t. 11.04.2022.

Moris, Marielle (2009) "La Convention européenne des droits de l'homme et le droit fiscal : perspectives et évolution », Revue Générale du Contentieux Fiscal (R.G.C.F.) 2009/6, s. 481- 500.

D'Otreppe de Bouvette, Tristan (2016-2017) " Le droit au respect de la vie privée lors d'un contrôle de l'administration fiscale" (Yüksek Lisans), Katolik Louvain Üniversitesi (UCL).

Önen, **Z. Sacit** (2017) Genel Vergi Hukuku, Ankara, Detay Yayıncılık.

"Contrôle fiscal abusif: quels sont vos droits?" (2020) <www.fiscalteams.be> s.e.t. 25.01.2022.

Ridole Mathilde (2020) "Contrôles fiscaux abusifs: quels sont les droits du contribuable?" <www.lecho.be> s.e.t. 10.01.2022.

Steenackers, Johan (2014) **"**Quand le fisc contrôle vos comptes privés et professionnels", <https://trends.levif.be> s.e.t. 06.04.2022.

Tiberghien, Xavier (2020) "Manuel de Droit Fiscal" Wolter Kluwer Waterloo Yayın n°1706.

Traversa, Edoardo/ Franssen, Christophe (2015) "Contrôle et pouvoirs d'investigation en matiere d'impöts sur les revenu" Delveaux, Gérard (Editör) Le Contrôle Fiscal, Aspects pratiques et actualites, 1. Baskı, Limal, Louvain-la-Neuve, Anthemis, s. 9-49.

Yararlanılan internet siteleri ve dijital veri tabanları

https://www.belgium.be/fr/services_en_ligne/app_my_minfin
https://biblio.barreaudeliege.be
https://www.cairn.info
https://cibleplus.ulb.ac.be
https://finances.belgium.be/fr
www.fiscalteams.be
www.fiscologue.be
www.fisconetplus.be
https://jura.kluwer.be
https://jurisquare.be
www.lawtax.be
www.lecho.be
https://monkeyclassic.kluwer.be/
https://www.pardoen.be
https://stradalex.com
https://www.tribunaux.rechtbanken.be
https://trends.levif.be

Yararlanılan Süreli Yayınlar:

La Revue Générale du Contentieux Fiscal (R.G.C.F)
Le Courrier Fiscal
Revue de Jurisprudence Fiscale (F.J.F)