

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**ANAYASA VE YASALARIMIZDA MÜKELLEF HAKLARI
TRABZON - ORTAHİSAR ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Recep KANTEKİN

MAYIS – 2019

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**ANAYASA VE YASALARIMIZDA MÜKELLEF HAKLARI
TRABZON - ORTAHİSAR ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Recep KANTEKİN

Tez Danışmanı: Dr.Öğr. Üy. TAYYİP YAVUZ

MAYIS – 2019

TRABZON

ONAY

Recep KANTEKİN tarafından hazırlanan “Anayasa ve Yasalarımızda Mükellef Hakları Trabzon - Ortahisar Örneği” adlı bu Çalışma 27.06.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği /oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı’nda **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı- Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Cemil RAKICI	Başkan	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Prof. Dr. Tarık VURAL	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Dr. Öğr. Üy. Tayyip YAVUZ	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylıyorum.

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEŒEN
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ – Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Recep KANTEKİN

27.06.2019

ÖNSÖZ

Vergilendirmenin tarihi incelendiğinde mükellef hakları öteden beri hep var olmuş, ancak çeşitli nedenlerden dolayı önemsizmemiştir. Günümüzde ise mükellef haklarının anlam ve önemi farkedilmiş ve mükellef hakları ön plana çıkarılmaya başlanmıştır. Fakat mükellef hakları konusunda mükelleflerin farkındalık seviyeleri istenilen düzeye ulaşamadığından mükellef hakları da hak ettiği anlam ve önemi bulamamıştır.

Bu tez çalışmasında mükellef hakkı ile ilgili kavramlar açıklanıp anayasa ve yasalardaki yerine değindikten sonra mükellef haklarının sınıfsal ayrımı yapılmıştır. Son olarak Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan mükellef haklarının mükellefler tarafından ne derece bilindiğini ölçmek ve değerlendirmek amacıyla Trabzon Ortahisar İlçesinde mükelleflere anket uygulaması yapılmıştır.

Tez çalışmasının yürütülmesinde değerli bilgi, birikim ve tecrübesiyle çalışmama yön veren saygıdeğer hocam ve tez danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üy. Tayyip YAVUZ'a teşekkürü borç bilirken, tez süresince bana göstermiş olduğu sabır ve hoşgörüsünden dolayı müteşekkil olduğumu bildirmek isterim. Çalışma boyunca hiçbir yardımını esirgemeyen mesai arkadaşım Sayın Bülent TEKİN'e ve Sayın Arş. Görevlisi Sebahattin TIRYAKI'ye teşekkür ederim. Ayrıca sevgili aileme çok teşekkür ederken onları ihmal ettiğim zamanlar için özür dilerim.

Mayıs, 2019

Recep KANTEKİN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	VIII
ABSTRACT.....	IX
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XIII
GİRİŞ	1-3

BİRİNCİ BÖLÜM

1. MÜKELLEF HAKLARININ TEORİK ÇERÇEVESİ, GELİŞİMİ VE KAYNAKLARI	4-27
1.1. Hak Kavramı.....	4
1.2. Hakların Sınıfsal Ayrımı	5
1.2.1. Kamu Hakları	5
1.2.2. Özel Haklar	6
1.2.3. İnsan Hakları	7
1.3. Mükellef Kavramı	8
1.4. Mükellef Hakkı Kavramı.....	9
1.4.1. Mükellef Hakkı Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi	11
1.4.2. Mükellef Haklarının Önemsizliğinin Nedenleri	19
1.4.2.1. Vergi Mükellefine Bakış Açısının Değişmesi.....	19
1.4.2.2. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi	19
1.4.2.3. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler	21
1.4.2.4. Teknolojik Gelişmeler	21
1.5. Mükellef Haklarının Kaynakları.....	22
1.5.1. Anayasalar.....	22
1.5.2. Uluslararası Kaynaklar	24
1.5.3. Kanunlar.....	25
1.5.4. Mükellef Hakları Bildirgeleri	25
1.5.5. İdareden Doğan Kaynaklar	26

İKİNCİ BÖLÜM

2. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI	28-48
2.1. Genel Mükellef Hakları.....	28
2.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Muamele Görme Hakkı.....	28
2.1.2. Bilgi Alma Hakkı	29
2.1.3. Başvuru Hakkı.....	31
2.1.4. Vergilemede Belirlilik Hakkı.....	32
2.1.5. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı.....	33
2.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı	33
2.1.7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	34
2.2. Vergi Usul Kanunundan Kaynaklanan Özel Mükellef Hakları	36
2.2.1. Vergi Mahremiyeti Açısından Mükellef Hakları	36
2.2.2. Sürelerle İlgili Mükellef Hakları.....	37
2.2.2.1. İdarenin Süre Verme Zorunluluğu.....	38
2.2.2.2. Mücbir Sebep Halinde Süreler	38
2.2.2.3. Zor Durum Halinde Süreler.....	39
2.2.2.4. Ölüm Halinde Süreler	39
2.2.2.5. Vergi Beyannamesi Verilmesinde Ek Süre.....	40
2.2.2.6. V.İ.V. Beyannamesi Verilmesinde Ek Süre.....	40
2.2.2.7. Süresinde İade Edilmeyen Vergilerde Faiz Ödemesi.....	40
2.3. Vergi Borcunu ve Cezasını Sona Erdiren Bazı Hallerde Mükellef Hakları	41
2.3.1. Yanılma Halinde Mükellef Hakları.....	41
2.3.2. Pişmanlık Halinde Mükellef Hakları.....	41
2.3.3. Terkinde Mükellef Hakları	42
2.3.4. Hata Düzeltmede Mükellef Hakları	43
2.3.5. Uzlaşma Kurumu ve Mükellef Hakları	44
2.3.6. Zamanaşımı Açısından Mükellef Hakları.....	44
2.4. Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları.....	45
2.4.1. Vergi İncelemesi Aşamasında Mükellef Hakları	45
2.4.1.1. Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı.....	45
2.4.1.2. İnceleme Konusu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı	45
2.4.1.3. Zorunlu Sebeplerden İncelemenin Dairede Yapılmasını İsteme Hakkı	46
2.4.1.4. Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı.....	46
2.4.1.5. Vergi İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygun Olmasını İsteme Hakkı.....	46
2.4.1.6. İşyerinde Yapılan İncelemelerin Resmi Mesai Saatleri İçinde Yapılmasını ve İncelemenin İşyeri Faaliyetini Engellememesini İsteme Hakkı.....	47
2.4.2. Vergi İncelemesi Sonrasında Mükellef Hakları.....	47
2.4.2.1. Cezada İndirim Hakkı	47

2.4.2.2. Uzlaşma Talep Etme Hakkı.....	48
2.4.2.3. Dava Açma Hakkı.....	48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ USUL KANUNUNDAN KAYNAKLANAN MÜKELLEF HAKLARININ FARKINDALIK DÜZEYİ ANKET ÇALIŞMASI: TRABZON ORTAHİSAR İLÇE ÖRNEĞİ.....	49-92
3.1. Literatür İncelemesi	49
3.2. Araştırmanın Amacı	53
3.3. Araştırmanın Yöntemi	54
3.4. Araştırmanın Alanı.....	54
3.5. Vergi Mükellefleri Anket Sonucu	55
3.5.1. Cinsiyete Göre Dağılım	56
3.5.2. Medeni Duruma Göre Dağılım.....	56
3.5.3. Yaşa Göre Dağılım	56
3.5.4. Eğitim Durumuna Göre Dağılım	57
3.5.5. Faaliyet Türüne Göre Dağılım	57
3.5.6. Mükellefiyet Türüne Göre Dağılım.....	58
3.6. Mükelleflerin VUK’nda Yer Alan Temel Hakları Konusundaki Bilinç Düzeyleri (II. Bölüm Soruları).....	58
3.7. Mükellef Hakları Konusunda SMMM’lerin Yeri ve Önemi	89
SONUÇ VE ÖNERİLER	93
YARARLANILAN KAYNAKLAR	96
ÖZGEÇMİŞ	102

ÖZET

Günümüzde vergilendirme işlemlerinde beklenen başarıya ulaşmak için mükelleflerle birlikte hareket edilmesi ve mükelleflerin vergiye uyum düzeylerinin yükseltilmesi gerekliliğinin farkına varan idareler, vergilendirmeye ilişkin işlemlerde mükelleflerin beklentilerine de dikkat ederek mükellef odaklı yaklaşıma geçmişlerdir. Mükellef haklarının ön plana çıkarılmasıyla; vergilendirmeye ilişkin işlemlere mükellef gözünden bakabilmek ve mükelleflerin idareye güvenini sağlamak amaçlanmıştır. Ancak hedeflenen amaca ulaşmak için idarelerin tek başına çabası yeterli olmamaktadır. Asıl önemli olanın kendi hakları konusunda mükelleflerin bilinç düzeyleridir. Bu doğrultuda, tez çalışmamızda mükelleflerin haklarını ne derece bildiğini ölçmek amaçlanmaktadır. Bu amaçla mükellef hakkı ile ilgili kavramlar açıklanıp sınıfsal ayrımı yapıldıktan sonra Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan mükellef haklarının mükellefler tarafından ne derece bilindiğini ölçmek için Trabzon Merkez İlçe'ye kayıtlı 253 mükellefe anket uygulaması yapılmıştır. Ayrıca mükellef hakları konusunda muhasebecilerin yeri ve önemine değinilmiştir.

Çalışmamızda, mükelleflerin Vergi Usul Kanunundan kaynaklanan hakları konusunda bilinç düzeylerinin belli bir seviyede olduğu, ancak istenilen düzeyde olmadığı tespit edilmiştir. Bu yüzden mükelleflerin hakları konusundaki bilinç düzeylerinin artırılması için çalışmalar yapılmalı ve Vergi Usul Kanununda dağınık bir şekilde bulunan mükellef hakları ayrı bir başlık altında düzenlenmelidir. Çünkü küreselleşen dünyada mükellef hakları, vergi idarelerinin etkinliğini arttırmak için önemli bir mevzuudur. Kamu finansman gelirleri içinde önemli bir yer tutan vergi gelirlerinin yüksek olması, mükelleflerin vergi bilinçleriyle, dolayısıyla hakları ile doğru orantılıdır. Vergi bilincine sahip ve haklarını bilen mükellefler yükümlülüklerini zamanında yerine getirerek vergi gelirlerini olumlu yönde etkilerken, bu bilinçte olmayan ve haklarını bilmeyen mükellefler ise vergi kaçakçılığına veya vergi ziya-ına sebep olarak vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir.

Anahtar Kelimeler: Mükellef, Mükellef Hakları, Vergi Bilinci, Mükellef Haklarının Farkındalığı

ABSTRACT

Nowadays, the administrations, which realize the necessity of acting together with taxpayers to achieve the expected success in the taxation process and increasing the level of tax compliance of taxpayers, have begun to the taxpayer oriented approach by paying attention to the expectations of the taxpayers in taxation transactions. With the promulgation of taxpayer rights; it is aimed to be able to look at the taxation transactions through the eyes of the taxpayer and to provide the trust of the taxpayers to the administration. However, in order to reach the targeted aim, the effort of the administration alone is not enough. The level of consciousness of the taxpayers about their rights is more important than the effort of the administration. In this direction, it is aimed to measure the extent to which taxpayers know their rights. For this purpose, after explaining the concepts related to the taxpayers' rights and class separation, the surveys were applied to 253 taxpayers registered in Trabzon Central District to determine the extent to which taxpayers' rights arising from the Tax Procedures Law are known by taxpayers. Also, the place and importance of accountants about taxpayers' rights have been mentioned.

In our study, it was determined that the level of awareness of the taxpayers regarding the rights arising from the Tax Procedure Law was at a certain level, but not at the desired level. Therefore, efforts should be made to increase the level of awareness of taxpayers rights and taxpayers rights which are scattered in the Tax Procedure Law should be regulated under a separate heading. Because taxpayers' rights are an important issue to increase the effectiveness of tax administrations in the globalized world. The high tax revenues that have a significant share in public revenues are directly proportional to the tax consciousness of taxpayers and hence their rights. Taxpayers who have tax awareness and who know their rights make a positive contribution to tax revenues by paying their taxes on time, while taxpayers who do not have tax awareness and who do not know their rights have a negative effect on tax revenues by causing tax evasion or tax loss.

Keywords: Taxpayer, Taxpayers' Rights, Tax Consciousness, Awareness of Taxpayer Rights

TABLolar LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Bazı OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar	30
2	Bazı OECD Ülkelerinde Özel Hayatın Gizliliğine Uyulma Durumu	35
3	Trabzon Ortahisar İlçesindeki Vergi Dairelerine Kayıtlı Gelir Ve Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları (Eylül- 2018)	55
4	Cinsiyet	56
5	Medeni Durum	56
6	Yaş	56
7	Eğitim Durumu	57
8	Faaliyet Türü	57
9	Mükellefiyet Türü	58
10	Vergi Mahremiyeti Açısından Haklarımı Biliyorum	59
11	Sürelerle İlgili Haklarımı Biliyorum	59
12	Tebliğat Hükümlerinden Doğan Haklarımı Biliyorum	60
13	Vergi İdaresinin Denetim İşlemine İlişkin Haklarımı Biliyorum	61
14	Dava Konusu Yapılmamış Olmak Kaydıyla Kesilen Cezalarda 30 Gün İçinde İndirim Talep Etme Hakkımı Biliyorum	62
15	Vergi ve Cezaların Bildirim Tarihinden İtibaren 30 Gün İçinde Dava Konusu Yapma Hakkımı Biliyorum	63
16	Yanılma Halinde Ceza Kesilmeyeceğini Biliyorum	64
17	Pişmanlık Halinde Ceza Kesilmeyeceğini Biliyorum	65
18	Zamanaşımı Durumunda Vergi Ödemeyeceğimi Biliyorum	66
19	Terkin Durumunda Vergi ve Cezanın Kısmen Ya da Tamamen Silineceğin Biliyorum	67
20	Doğal Afete Maruz Kaldığımda Vergi Borcumun Tamamının Ya da Bir Kısımının Silinmesini Talep Etme Hakkımı Biliyorum	68
21	İkmalen, Resen ve İdarece Vergi Salınması ve Ceza Kesilmesi Halinde Uzlaşmaya Başvurabileceğimi Biliyorum	70
22	Ödeme Emrine Karşı Belli Sürede İtiraz Edileceğini Biliyorum	71
23	Vergi Dairesince Düzeltme Talebim Reddedilirse Şikayet Yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına Başvurabileceğimi Biliyorum	72
24	Zor Durum Halinde Tecil Faizi Ödemek Şartıyla Erteleme Hakkımı Biliyorum	73

25	Vergi Hatası Durumunda Düzeltme Talep Etme Hakkımı Biliyorum.....	74
26	Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkımı Biliyorum	76
27	İnceleme Konusunu Ve Kapsamını Öğrenme Hakkımı Biliyorum.....	77
28	Zorunlu Sebeplerden İncelemenin Dairede Yapılmasını İsteme Hakkımı Biliyorum.....	78
29	Defter Ve Belgeleri İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkımı Biliyorum.....	79
30	İncelemenin Her Aşamasında Bilgi Alma Hakkımı Biliyorum.....	80
31	Hakkımda Yapılan İhbarın Doğru Çıkmaması Halinde Muhbirin Adını Öğrenme Hakkımı Biliyorum.....	81
32	İnceleme Sırasında Avukat Veya Müşavir Bulundurma Hakkımı Biliyorum.....	83
33	İncelemenin Kanunda Belirtilen Sürede Bitirilmesini İsteme Hakkımı Biliyorum	84
34	İnceleme Tutanağına İtiraz Ve Görüşlerimin Yazılmasını İsteme Hakkımı Biliyorum.....	85
35	VUK'dan Kaynaklanan Hakları Konusunda Mükelleflerin Bilinç Düzeylerine Toplu Bakış	87
36	VUK'dan Kaynaklanan Mükellef Hakları Konusunda SMMM'lerin Bilinç Düzeyleri	89

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	SayfaNr.
1	Hakların Sınıflandırılması.....	7



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AVM	: Alış Veriş Merkezi
AY	: Anayasa
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
EU	: European Union – Avrupa Birliği
F.	: Fıkra
GATT	: General Agreement On Tariffs And Trade – Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GİDiM	: Gelir İdaresine Direnç Modeli
GMSİ	: Gayri Menkul Sermaye İradı
IRS	: Internal Revenue Service – Amerika Vergi Dairesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
Md.	: Madde
M.Ö	: Milattan Önce
MSİ	: Menku Sermaye İradı
OECD	: Organization For Economic Co-operation And Development – İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
Vd.	: Ve Diğerleri
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDM	: Vergi Dairesi Müdürlüğü
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: World Trade Organization – Dünya Ticaret Örgütü

GİRİŞ

Vergilendirmenin tarihi incelendiğinde mükelleflerin hem hakları hem de yükümlülükleri ferman, anayasa ve kanunlarda yer almıştır. Şöyle ki, vergilendirmede dönüm noktası olarak kabul edilen Magna Carta Libertatum'un 12. maddesinde; "Krallığımızda, ülkemiz genel meclisinin izni olmadıkça zorla askerlik hizmeti karşılığı olarak vergi ya da yardım parası alınamaz" denilerek devletin egemenlik gücünden kaynaklanan hakları vurgulanmıştır. Ülkemizde ise 1876 Kanun-u Esasisi'nin 25. maddesinde; "bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve nam-ı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz" denilerek vergilendirmeye dair hüküm kurulmuştur. Yine 1924 Anayasasının 84. ve 85. maddelerinde vergilendirme işlemlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. "Vergi, devletin genel giderleri için halkın pay vermesi demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık (aşar) alınması ve başka tekalifler yapılması yasaktır. Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunlar yapıncaya kadar alınabilir". Bugünkü anayasamıza temel olan 1961 Anayasasının 61. maddesine göre, "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümlülükler ancak kanunla konulur" ifadesine yer verilmiştir. Günümüzde geçerli olan 1982 Anayasasına göre ise, "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 muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir" denilerek devletin egemenlik gücünden kaynaklanan hakları vurgulanmıştır.

Devletin egemenlik gücünden kaynaklanan haklarının vurgulanması, mükelleflerin de yükümlülüklerinin vurgulandığına işaret etmektedir. Aslında burada devlet için hak olan bir durum mükellef için bir yükümlülüğü ifade etmekte, aynı şekilde mükellef için hak olan bir durum da devlet için yerine getirilmesi gereken bir görev olduğunu ifade etmektedir. Ancak vergilendirmenin tarihi incelendiğinde öteden beri mükelleflerin hep yükümlülükleri vurgulanmış, buna rağmen hakları göz ardı edilmiştir. 1980'li yılların sonuna gelindiğinde ise, vergilendirmede etkinliğin artırılabilmesi için mükellef haklarının göz ardı edilemeyeceğini anlayan vergi idareleri, mükellef haklarını ön plana çıkarmaya başlamıştır. Bu doğrultuda, vergilendirmede etkinliği artırmak için

vergi idarelerinde yaşanan bu değişim çerçevesinde yükümlülüklerine değinilmeyen mükelleflerin sadece haklarına yönelik bir çalışma planlanmıştır.

Hak kavramı, hukuki olarak fertlere tanınan yetki olarak tanımlanırken, mükellef hakkı ise; mükellefe olumlu ya da olumsuz bir şeyi isteme hakkı tanıyan ve bu hakların ihlal edilmesi durumunda mükellefi hukuki olarak koruyan haklar olarak tanımlanmaktadır. Buradan hareketle mükellef hakları; mükellefin anayasa, kanun, uluslararası sözleşme gibi kaynaklara dayanarak, devletten vergilendirmeye ilişkin işlemlere ait kuralları koyarken ve uygularken bazı şeyleri yapmasını veya yapmamasını isteyebileceği haklardır.

Küreselleşen dünyada gelişme kaydeden insan haklarına paralel olarak mükellef hakları da gelişme göstermiştir. Mükellef hakları özellikle 1980’li yılların sonundan itibaren daha yoğun bir şekilde gündeme gelmeye başlamış ve devletler ardı ardına, gerek kendi kanunlarına yazarak gerekse mükellef hakları bildirelerini yayınlarak mükellef haklarının korunması yolunda gerekli tedbirleri almaya başlamışlardır. Mükellef haklarının bu derece önem kazanmasına; vergi idarelerinin mükellefe bakış açısındaki olumlu değişim, uluslararası alanda meydana gelen değişmeler, teknolojik gelişmeler ve vergi sisteminin karmaşık hale gelmesi neden olmuştur. Yoksa mükellef haklarının ön plana çıkması ve gelişmesi tesadüfen olmamıştır.

Mükellef haklarının geldiği bu noktada artık mükellefe sadece vergi ödemekle yükümlü olarak bakmanın yanında, mükellefin birtakım haklarının da bulunduğu gerçeği kabul edilmiştir. Mükellef haklarına bakış açısındaki bu zorunlu değişim, idare ile mükellef arasındaki sorunların çözümü ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna, dolayısıyla mükelleflerin vergi bilinçlerinin gelişmesine neden olarak vergilerin daha etkin bir şekilde toplanmasına önemli derecede katkı sağlamaktadır. Ancak bu katkının sağlanabilmesi için mükelleflerin de haklarının farkında olması gerekir. Zira vergi bilincine sahip ve haklarını bilen mükellef vergilerini zamanında öderken, vergi bilincine sahip olmayan ve haklarını bilmeyen mükellefler ise vergi kaçakçılığına veya vergi ziya- na sebep olmaktadır.

Bu bilgiler ışığında mükellef haklarının uluslararası kaynaklar, anayasalar, kanunlar, mükellef hakları bildireleri ve idareden doğan kaynaklarla koruma altına alınması yeterli bulunmamış, son yıllarda mükellef hakları konusunda derinlemesine araştırmalar yapılarak mükellef hakları çeşitli yönleriyle incelenmiş ve mükellef haklarına dair bir standart oluşturulmaya çalışılmıştır. Nitekim bu çalışmalarla vergiye gönüllü uyum, gelir idaresine güven duyma ya da direnç gösterme gibi konularda etkili olan en önemli faktörün “mükellef haklarına yaklaşım” olduğu sonucuna varılmıştır. Ancak vergiye gönüllü uyumun artırılmasında mükellef haklarına olumlu yaklaşımın da tek başına yeterli olmayacağı aşıkardır. Çünkü devletin gelir kaynakları içinde önemli bir yer tutan vergi gelirlerinin daha da yüksek olması mükelleflerin bilinçleriyle, dolayısıyla haklarıyla orantılıdır. Bu düşünceden hareketle, bu tezin amacı; öncelikle mükellef haklarına dair temel

kavramları tanımlamak, mükellef haklarının tarihsel süreci ile mükellef haklarının kaynakları açıklanarak sınıfsal ayrımı yapıldıktan sonra mükelleflerin VUK'dan kaynaklanan hakları konusundaki bilinç düzeylerini ölçmek ve mükelleflerin bilinç düzeylerini artırmaya yönelik önerilerde bulunmaktır. Bu amaç doğrultusunda Trabzon Ortahisar'a kayıtlı 253 mükellefe anket uygulaması yaptığımız çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde mükellef haklarına yönelik teorik temeller ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bunun için öncelikle hak, mükellef ve mükellef hakkı kavramları tanımlanmış, sonra mükellef hakkı kavramının ortaya çıkışı, gelişim süreci ve diğer hak kavramlarıyla olan farkları ortaya konularak kavramsal bir çerçeve çizilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde ayrıca mükellef haklarının kaynaklarına değinilmiş ve bu hakları bu derece önemli hale getiren nedenlere yer verilmiştir.

İkinci bölümde mükelleflerin, vatandaşlıktan ileri gelen ve dayanağı genel kanunlar olan bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve adil, eşit ve saygılı muamele görme hakkı gibi genel hakları ile Vergi Usul Kanunu'dan kaynaklanan mahremiyet açısından mükellef hakları, sürelerle ilgili hakları, vergi borç ve cezasını sonlandıran bazı hallerde hakları, vergi incelemesi sırası ve sonrasında hakları gibi özel hakları açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde ise VUK'dan kaynaklanan mükellef hakları sorularını içeren bir anket çalışması yapılmıştır. Trabzon Ortahisar'da gerçekleştirilen bu anket çalışmasında 253 kişilik bir mükellef grubuna ulaşılmıştır. Buradaki amaç, mükelleflerin VUK'dan kaynaklanan hakları konusundaki farkındalık düzeylerini ölçmek ve bu farkındalığı artırmaya yönelik önerilerde bulunmaktır. Ankete katılan mükellef grubu içinden SMMM'lerin VUK'dan kaynaklanan mükellef haklarına bakış açıları ayrıca değerlendirilmiş olup, mükellef hakları açısından SMMM'lerin yeri ve önemi vurgulanmaya çalışılmıştır. SMMM'lerin vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkide köprü görevi gördükleri ve vergilendirmeye ilişkin konularda mükellefleri son derece etkiledikleri anlaşılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. MÜKELLEF HAKLARININ TEORİK ÇERÇEVESİ, GELİŞİMİ VE KAYNAKLARI

Bu bölümde mükellef hakları ile ilgili kavramlar açıklandıktan sonra mükellef haklarının doğuşundan günümüze kadar olan gelişmeler incelenmeye çalışılmıştır. Ayrıca bu bölümde mükellef haklarının kaynaklarına yer verilmiştir.

1.1. Hak Kavramı

Kelime anlamı olarak hak; “dava ve iddiada gerçeğe uygunluk, doğruluk, adalet, adaletin ve hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı kazanç, emek karşılığı ücret veya verilmiş emekten doğan manevi yetkidir” (Türk Dil Kurumu [TDK], www.tdk.gov.tr). Hukuk alanında hak, hukuk tarafından koruma sağlanan ve faydalanılması ilgisinin isteğine bırakılan menfaatlerdir (Özta, 2003:58). Anayasa hukuku anlamında hak ise şahıslara anayasaya dayanılarak verilen bir irade ya da bir isteme yetkisidir (Gözler, 2010a:147).

Hukukun bütün alanlarında ve konularında sıkça karşımıza çıkan hak kavramı, hukuk biliminin en temel kavramlarından biridir. Ancak hak kavramının yukardaki gibi çeşitli tanımları olmasına rağmen bu kavram üzerine tam bir görüş birliği yoktur. Şöyle ki bu kavram üzerine çeşitli teoriler öne sürülmüş, eksik yanları eleştirilerek ortak bir görüş oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu teorilerden bazıları;

- 1- İrade teorisine göre hak, hukukça kişilere verilen bir “irade hakimiyeti” veya bir “irade kudreti” olarak tanımlanabilir. Yani, eğer bir kimse, kendi iradesini bir başkasına zorla kabul ettirebiliyorsa ve onu kendi iradesine uygun davranmaya zorlayabiliyorsa, hak sahibi demektir. Ancak bu görüş hakkın sadece dış görünüşüne önem verdiği, konuya şekilci yaklaştığı ve hakkın içeriği ile ilgilenmediği için eleştirilmiş ve hakkın tanımında yetersiz görülmüştür. Zira, iradeyi esas alan bu görüşe bağlı kalınırsa, irade sahibi sayılmayan küçük çocuklar ve akıl hastaları hak sahibi sayılmayacaktır (Deryal, 2011:185).

2- Menfaat teorisine göre hak, hukuk düzeninin tanıyıp koruduğu çıkarlardır (Anayurt, 2005:248). Buna göre hukuk bir menfaati göz önünde tutar ve onu korursa, o menfaat hak niteliğini kazanır. Başka bir deyişle, bir menfaatin hak düzeyine ulaşabilmesi için hukukça korunması yeterlidir (Gözübüyük, 1991:137). Bu görüşe göre irade teorisinin tek başına yeterli olmayacağı, iradenin harekete geçirilmesi gerektiği, bu hareketin de ancak menfaatle sağlanacağı düşünülmektedir. Bu teori temyiz kudreti olmayanların da hak sahibi olabileceklerini açıklayabilmektedir. Örneğin akıl hastalarının iradelerinin olmamasına rağmen, hukuk düzeni tarafından korunan menfaatleri vardır (Gözler, 2010b: 280). Bu teori de, kişi iradesini göz ardı ettiği için eleştirilmiştir. Eleştirilere göre her menfaati hak olarak kabul etmek mümkün olamaz. O halde, bir menfaatten yararlanmak veya onu ileri sürmek hak sahibinin iradesine bağlı olduğu takdirde, bu menfaat hak olarak kabul edilebilir (Deryal, 2011:186)

3- Karma teoriye göre hak, hukukun koruduğu ve bu korumadan yararlanmanın ilgilinin istek ve iradesine bırakıldığı menfaattir. Bir menfaatin hak niteliğini kazanabilmesi için, onun hukukça korunması yeterli değildir; buna ek olarak; bu menfaatin gerçekleştirilmesi, sahibinin iradesine bağlı olmalıdır. Bu teoriye göre hakkın biri menfaat diğeri irade olmak üzere iki ögesi vardır. İrade hakkın manevi, menfaat ise maddi yönünü teşkil eder (Gözübüyük, 1991:137).

Kapsamının genişliğinden dolayı yukarıda değinilmeyen, analitik görüş, beyan teorisi ve tasarım teorisine karşın Bentham, Amerikan Realizmi, Duguit, Kelsen, İskandinav Realizmi gibi hak kavramını reddeden hukuk akımları ve hukukçular da vardır (Güriz, 2015:125-135).

1.2. Hakların Sınıfsal Ayrımı

Çeşitli ayrımlara tabi tutulan hakların en önemli ayrımı düzenlendikleri hukuk alanından hareketle yapılmıştır. Düzenlendikleri hukuk alanından kendisine yer bulan bu haklar özel haklar ve kamu haklarıdır. Aslında özel haklar ile kamu hakları arasında da çok yönlü farklar vardır. Zira özel haklar özel hukuktan beslenirken, kamu hakları kamu hukukundan beslenmektedir. (Gözler, 2010b: 282).

1.2.1. Kamu Hakları

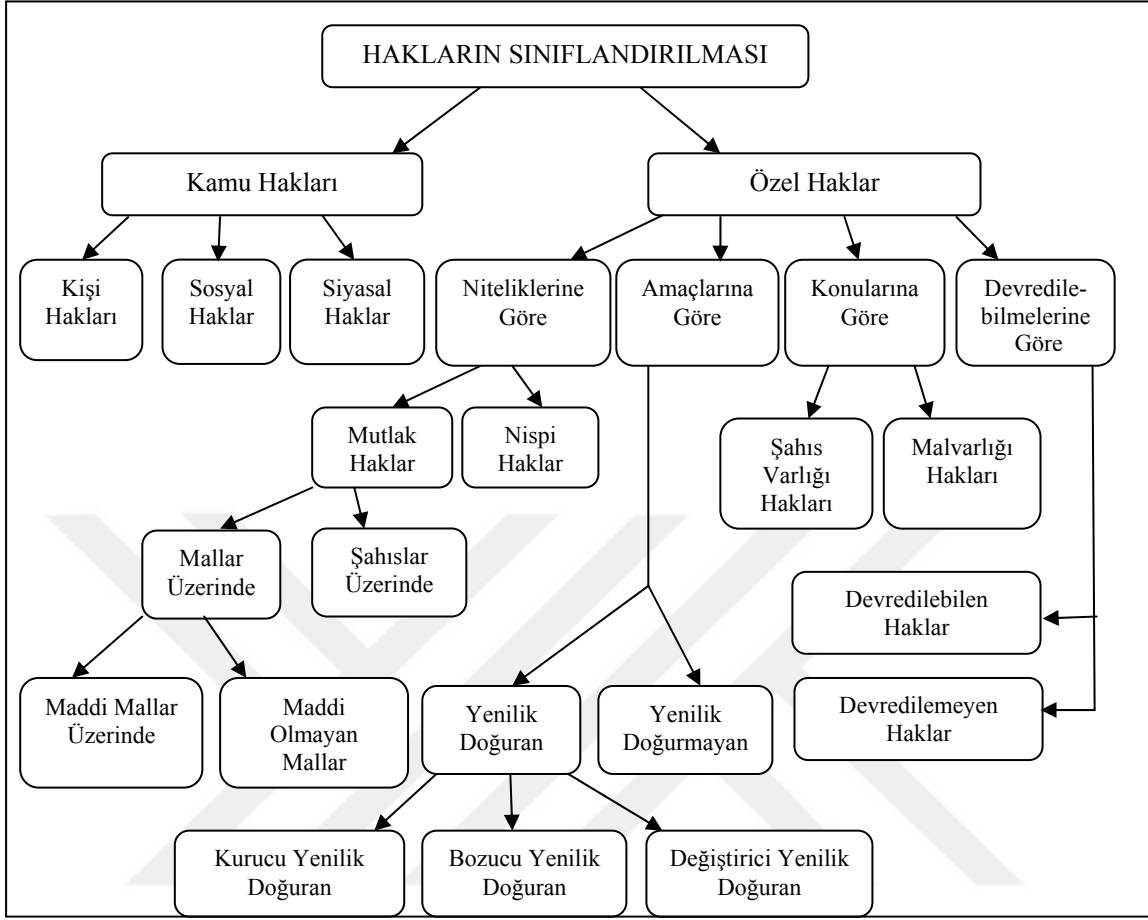
Kamu hakları, en kısa tanımıyla kamu hukukundan doğan haklardır. Kamu hakları Jellinek'in klişe haline gelen ayrımına göre negatif statü hakları, pozitif statü hakları ve aktif statü hakları olarak üç gruba ayrılır (Gözler, 2010b: 284).

Negatif statü hakları, kişinin devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel alanının sınırlarını çizen hak ve hürriyetlerdir (vicdan hürriyeti, düşünce hürriyeti, kişi güvenliği, konut dokunulmazlığı gibi). Bunlar devlete negatif bir tutum, sadece karışmama ve gölge etmeme ödevi yüklerler. Bu haklara koruyucu haklar da denir. Çünkü anayasamızın kişi hakları ve ödevleri başlığı altında sayılan bu haklar kişiyi devlete ve topluma karşı korumaktadır. Pozitif statü hakları vatandaşa devletten olumlu bir davranış, bir hizmet, bir yardım isteme imkanını sağlayan haklardır. Bundan dolayı bu haklara isteme hakları da denilmektedir. Aktif statü hakları ise, örgütlenme, referandum, oy kullanma, siyasal görüş ve tutumlarını açıklama, seçme ve seçilme yollarıyla vatandaşa toplum yönetiminde söz sahibi olma ve kararlara katılma yetkisini veren siyasal haklardır. Bu haklara da bu nedenle katılma hakkı denilmektedir (Kapani, 2013:6).

1.2.2. Özel Haklar

Özel haklar, genel olarak bireylerarası ilişkilerden doğan ve özel hukuku ilgilendiren haklar olarak tarif edilir. Bu haklara medeni haklar da denilmektedir. Özel hakların kazanılması, kaybı, el değiştirmesi, kullanılmaları ve sınırları kural olarak özel hukuk çerçevesinde olur. İstisnaları hariç olmak şartıyla bu haklar bireylere eşit bir biçimde tanınmıştır (Anayurt, 2005:270). Burada bahsedilen eşitlik özel hakların kamu haklarından farkını ortaya koymaktadır. Şöyle ki yabancılar ile vatandaşlar arasında kamu haklarından yararlanmak için belli şartlar aranırken, özel haklardan yararlanma konusunda herhangi bir fark yoktur. Örneğin devlet memuru olmak için aranan koşulları sağlamak, seçmen olmak için belli bir yaşa ulaşmış olmak gerekir. Özel haklar niteliklerine göre; mutlak ve nisbi haklar, konularına göre; mal varlığı hakları ve şahıs varlığı hakları, amaçlarına göre de üstünlük sağlayan haklar ve yenilik doğuran haklar şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadırlar. (Akı, 2003:134). Yine Anayurt'a göre haklar şekil 1'deki gibi sınıflandırılmıştır.

Şekil 1: Hakların Sınıflandırılması



Kaynak: Anayurt, 2005: 263.

1.2.3. İnsan Hakları

Günümüz modern anlamda insan hakkı, insanların sadece ve sadece insan olmalarından dolayı sahip oldukları haklardır. İnsan haklarına sahip olmanın tek koşulu insan olmaktır. Temel insan ihtiyaçları doğal olduğu ve kendiliğinden var olduğu için insan haklarının da doğal olduğu kabul edilir. Bu yüzden insan doğrudan/kendiliğinden doğal olarak haklara ve özgürlüklere sahiptir ve insan, hakları ve özgürlükleriyle insandır (Şahin, 2013:63).

İnsan hakkı kavramı, bütün insanların, belli birtakım temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmesi gerektiği anlayışına dayanır. Bu anlamda insan hakkı kavramının amacı, ulusal sınırlar yok sayılarak, insan onuruna yaraşır maddi ve manevi düzeye insanların bütününi ulaştırmaktır. Bu amaca ulaşılabilmesi için de dil, din, ırk, renk ve cinsiyet farkına bakılmadan dünyamızdaki insanların bütünü bu haklardan eşit şekilde yararlandırılmalıdır. Bu yüzden insana, ulusal ya da uluslararası hukuk tarafından tanınan ve korunan ayrıcalıklar insan hakları şeklinde ifade edilir (Kaboğlu, 1994:22).

İnsan hakları salt felsefi bir kavram olmayıp uluslararası belgelerde düzenlenen pozitif haklarda bu adla anılmaktadır. Aynı yapıda olmayan, farklılıklar ve değişik özellikler gösteren bu hakların sayıları gün geçtikçe artmaktadır. Bu insan hakkı kurallarına uluslararası düzeyde dünya barış ve adaletinin temelini sağlama görevi yüklenmiştir. Ulusal boyutta ise devlet ile bireyler arasındaki ilişkilerin belirleyicisi durumundadır (Gökbel, 2000:8).

1.3. Mükellef Kavramı

VUK madde 8'e göre mükellef, "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir". Vergi hukukunda mükellef olabilmek için, hak ehliyetine, diğer bir söyleyişle medeni haklardan yaralanma ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Burada medeni hakları kullanma ehliyeti şartı ayrıca aranmaz. Örneğin sağ doğmak koşuluyla anne karnında bulunan bir cenin'in dahi vergi mükellefi olmasına bir engel yoktur. Yine aynı şekilde ayırt etme gücünden yoksun şahısların da mükellef olmasına engel bir durum yoktur. (Mutluer, M. Kamil, 2006:72).

VUK'daki mükellef tanımına baktığımızda, sanki sadece gerçek ve tüzel kişilerin mükellef olabileceği gibi bir durum söz konusu olmaktadır. Halbuki gerçek ve tüzel kişilerin dışında kalan ve tüzel kişiliği haiz olmayan bazı teşekkül veya kuruluşların da vergi mükellefi oldukları bir gerçektir. Örneğin tüzel kişiliği olmayan cemaatler, iş ortaklıkları ve menkul kıymet yatırım fonları Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurumlar vergisi mükellefi sayılmıştır. Buna göre herhangi bir verginin mükellefi olmak için o verginin ilgili kanununda mükellef olarak sayılmak yeterlidir. Buradan hareketle mükellefi "vergi kanunlarından herhangi biri dayanak gösterilerek kendisine vergi borcu düşen kişi ve kurumlar" olarak tanımlayabiliriz (Pehlivan, 2018:44-45).

Vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerin her şartta mükellef tarafından yerine getirilmesi zorunlu değildir. Vergilemeye ilişkin ödevleri yerine getirme noktasında vergi mükellefinin dışında biriside görevlendirilebilir. Burada mükellef açısından asıl belirleyici olan vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında gerçekleşmesi ve doğacak olan vergi borcunu mükellefin kendi malvarlığından ödemek zorunda olmasıdır (Öncel vd., 2017:74).

Vergi sorumlusu, "verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir". Vergi sorumlusu mükellefin vergisini ödeme bakımından temsilci olarak kabul edilmiştir. Ancak vergi hukuku alanında vergi mükellefi kavramı vergi sorumlusunu da kapsayacak şekilde kullanılmıştır. Bunun dayanağı VUK madde 8/f.4'te, "bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularını da kapsar" hükmüdür. Vergi borcunu ödeme ödevi yönünden "vergi sorumlusu" kavramının "vergi mükellefi" kavramından değişik bir anlam taşımaya karşılık bu hükümlerle, vergi mükellefi deyiminin dar anlamda mükellefi, geniş anlamda ise hem mükellefi hem de sorumluyu kapsayacağı öngörülmüştür (Çetin Gerger, 2011:23).

“Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz” (VUK md. 9/2). Bu duruma bir örnek vermek gerekirse kaçak olarak haşhaş üretimi yapan birisi için zirai kazanç, bundan uyuşturucu madde elde ederek satan kişi için de ticari kazançtan ötürü gelir vergisi mükellefiyeti doğar (Öncel vd., 2017:76).

Görüldüğü üzere vergi mükellefi, verginin konusu gibi, vergiye ait asli unsurlardan biridir. Bu yüzden verginin kanuniliği prensibi gereği, her vergi kanununda; verginin mükellefinin de açık olarak belirtilmesi gerekir. Öte yandan herhangi bir verginin kanuni mükellefi, kendisinin ödemiş olduğu vergiyi başkasına yansıtabilir. Bu durumda ödediği vergiyi başkasına yansıtmayı başaran kanuni mükellef, ”aracı mükellef” konumuna geçer. Vergiyi en son üzerine alan kişi ya da kurum ise “verginin taşıyıcısı (yüklenicisi)” olur (Pehlivan, 2018:45).

1.4. Mükellef Hakkı Kavramı

Vergi kanunlarında mükelleflerin öncelikli olarak ödevlerinden bahsedilirken haklarına ilişkin düzenlemelere yer verilmemiş, tanımı da yapılmamıştır. Bu nedenle burada çeşitli bakış açılarından mükellef hakkı tanımına yer verildikten sonra mükellef hakkı kavramının diğer benzer kavramlardan ayrılan yönleri belirtilerek konusu ve kapsamı çizilmeye çalışılacaktır.

Vergilendirme sürecinde, verginin tarafları olan hem devlete hem de mükellefe bazı görev ve sorumluluklar yüklenmiştir. Ancak araştırmalara baktığımızda, bir taraftan vergi alacaklı olan ve vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devletin bu yetkiyi nasıl kullandığı, diğer taraftan mükellefin ise ödev ve yükümlülüklerinin neler olduğu araştırılmıştır. Vergilendirme işlemlerine ilişkin mükellef haklarının bütün ülkelerin kanunlarında mevcut olmasına rağmen, mükellef hakları hep ihmal edilegelmiştir (Gerçek, 2006:1-2).

Bu yüzden günümüzde vergilendirme işlemlerinde beklenen başarının alınabilmesi için mükellefle birlikte hareket edilmesinin ve mükelleflerin vergiye uyum düzeylerinin yükseltilmesinin gerekli olduğunun farkına varan idareler, vergilendirmeye ilişkin işlemlerde mükelleflerin beklentilerine de dikkat ederek mükellef odaklı yaklaşıma geçmişlerdir. Mükellef odaklı yaklaşıma geçmekteki maksat; vergilendirmeye ilişkin işlemlere mükellefin gözünden bakabilmek ve mükelleflerin idareye güvenini sağlamaktır (Gerçek, 2006: 2). Mükellef hakları II. Dünya savaşından sonra uluslararası boyut kazanan insan haklarıyla paralel gelişmiş, insan haklarının yeni bir türü olarak tanımlanmaya çalışılmıştır. Bu tanımlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

Mükellef hakları, “vergilendirme sürecinde devlet ile mükellef arasındaki hukuki ilişkide mükelleflere tanınan haklar manzumesi olarak tanımlanabilir” (Gerçek, 2006: 4). Başka tanıma göre “vergilendirme sürecinde devlet ve mükellef arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar, mükellefin devlete karşı öne sürebileceği özgürlükler, imtiyazlar ve yetkililerdir” (Aslan,

2006:3). Bir başka tanıma göre, “genel olarak vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile vergi mükellefi arasındaki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklardır” (Gökbel, 2000:9). Hukuki niteliği açısından mükellef hakları, “vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklardır” (Dönmez, 2004:57). Diğer bir açıdan mükellef hakları, “anayasa, sözleşme, yasa gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukuken vergi mükellefine tanıdığı, mükellefin devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını oluştururken veya uygularken bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir” (Yüce, 2015).

Bu açıdan bakıldığında zaman mükellef hakkı denilince anayasa, kanun, uluslararası sözleşme ve idari düzenleyici işlemlerle ilgili hakların varlığı anlaşılmalıdır. Bu manada mükellef hakları, “anayasa, sözleşme, kanun gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukuken vergi mükellefine tanıdığı, mükellefin devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını oluştururken veya uygularken bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir”. Bununla beraber ilave etmek gerekir ki, vergi mükellefi hakları denildiğinde, mükellefin sırf bu alanla sınırlandırılmış hakları değil, genel hukukta zaten var olan temel haklarının vergi hukukuna ve mükellefin şahsına yansımaları anlatılmaktadır. Bu nedenle mükellef hakkı; kişi hakkı, insan hakkı ve mükellef hakkı kavramlarını ortak paydada buluşturan bir kavramdır (Yaltı, 2006:3).

II. Dünya savaşından sonra insan haklarına paralel gelişen mükellef haklarının, insan hakları sözleşmelerinde yer alan haklardan olduğu ve yargıya konu olduğu bir süreç gözlenir. Buradan yola çıkarak insan hakları kapsamında düzenlenen hakların, aynı zamanda mükelleflerin de haklarını koruduğunu ama bunun yanında mükelleflerin sırf vergileme ilişkisinden kaynaklanan haklarının da korunması gerektiğini ve mükellef haklarının bu yönden insan haklarından ayrıldığını söyleyebiliriz. Aynı zamanda şunu da belirtmek gerekir ki kapsadığı kişiler yönünden de insan hakları mükellef haklarından ayrılır. Hukuk düzeninde hak sahibi olanlara kişi denir. Modern hukuk iki tür kişiyi kabul etmektedir: gerçek kişiler ve tüzel kişiler. Irk, renk, cinsiyet, din ve dil gibi ayrımlar gözetilmeksizin bütün insanlar gerçek kişi olarak nitelendirilir. Aynı zamanda hukuk düzenleri, gerçek kişilerin yanında tüzel kişilerin varlığını kabul etmiştir. Böylece belli bir amaca yönelmiş olan kişi ve mal topluluklarının da haklara ve borçlara sahip olabilmeleri sağlanmıştır. VUK md. 8’de de vergi mükellefi olarak gerçek veya tüzel kişiler belirlenmiştir. Mükellef hakları bu açıdan hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri kapsamaktadır. İnsan hakları, insan olmaktan kaynaklanan temel hakları korurken; mükellef haklarının, sadece insanların değil, tüzel kişiliklerin de haklarını koruduğu ve bu yönüyle insan haklarından ayrıldığı ortadadır (Bakar, 2011:17-18).

Mükellef hakkı ile vatandaşlık hakkı arasındaki önemli farkı da şöyle ele alabiliriz. Bireylerin, vatandaşlık hakkını elde edebilmesi için koşulları önceden devlet tarafından belirlenmiş statüye dahil olmaları yeterlidir. Fakat mükellef olmak için belli bir statü gerekmez. Ödeme gücüne sahip olan kişi vergi doğuran olayla ilişki içine girdiğinde vergilendirilecektir. Ülkelerde kabul

edilen vergilerin genelliği ilkesi gereği maddi gücü olan herkesin vergi ödemesi kabul edilmiştir. Ülkemiz anayasasında da m. 73/f.1'e göre; "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" şeklindeki düzenlemeyle, bu durum hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme, vergi yükümlüsünün bir ülkenin vatandaşı olması gerektiğini, ülke sınırları içinde elde edilen gelirler yönünden vatandaşlık hakkı olmayan gerçek ve tüzel kişilerinde mükellef olabileceği gerçeğini ortaya koymaktadır (Aslan, 2006:9). Buradan anlaşılacağı üzere vatandaşlık hakları da insan haklarında olduğu gibi gerçek kişileri kapsamaması, tüzel kişilerde vatandaşlıktan söz edilemeyecek olması, buna karşılık mükellef haklarının gerçek kişilerin yanında tüzel kişileri de kapsamaması yönüyle vatandaşlık haklarından ayrılmaktadır.

1.4.1. Mükellef Hakkı Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

İnsanlık tarihinin geçmişi ne kadar eski ise verginin tarihi de o kadar eskidir. Çünkü vergilendirmeye ilişkin kurallar kişi hak ve özgürlüklerinin korunmasına ilişkin kurullarla birlikte insan hakları belgelerinde yer almıştır. Örneğin 1215 Magna Carta Libertatum'da kişinin özgürlüğünün ve mülkiyetinin sınırlandırılmasının yanında kralın vergilendirme yetkileri de sınırlandırılmıştır. Bu yüzden 1215 tarihli bu ferman mükellef haklarını kayıt altına alan ilk belge niteliğindedir. Yine 1789 Fransız Devrimi ve İnsan Hakları Bildirgesi'nde kişi hak ve özgürlükleri garanti altına alınırken kişilerin keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılmayacağı kuralı da bildirgeye yerleştirilmiştir. Ayrıca İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Ek Protokolü'nde de devletlerin vergilendirme yetkisini keyfi olarak kullanamayacağı kuralı yer almaktadır. Bu örnekleri dikkate aldığımızda vergilendirmenin tarihinin insan hakları tarihi ile birlikte yazıldığını söyleyebiliriz (Çetin ve Gökbunar, 2010:24-25).

Mükellef haklarının tarihçesine bakacak olursak, siyasal iktidarların vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile paralel bir gelişme gösterdiğini görmekteyiz. Çünkü mükellef hakları; kendisi üzerinde sınırsız vergilendirme yetkisi olduğunu iddia eden siyasal güce karşı, bu gücünün sınırsız olmadığı, istediği gibi hareket edemeyeceği ve mükellefin rızasını alması gerektiği düşüncesinden hareketle ortaya çıkmıştır. Lakin siyasal iktidarlar değişik nedenlere dayanarak vergilendirme haklarının meşru olduğunu göstermeye çalışmışlardır. Ancak vergilerin meşruiyetinin asıl kaynağının halkın rızası olduğu ve vergilendirme yetkisinin sınırsız olmadığı anlaşılmıştır. Nitekim vergilendirme yetkisi meşruluğunu siyasal iktidarlar ile halk temsilcileri arasında vergilendirme hakkı ile mükellef haklarının nelerden ibaret olduğu hususlarını içeren anayasal metinlerde bulmuştur (İnan, 2008:25).

Mükelleflerin bir grup olarak hareketleri tarihte ilk olarak vergilere karşı ayaklanmalar (tax rebellions) şeklinde ortaya çıkmış ve yönetim üzerinde ciddi sonuçlar doğurmuştur. Birçoğu kanlı olan bu ayaklanmalar, vergilendirme yetkisi çerçevesinde siyasal güç ile mükellef arasındaki ilişkinin devamlı gözetilmesine ve bu ilişkinin yöneticiler tarafından sürekli dengede tutulmasına

neden olmuştur. Bilinen ilk ayaklanma M.Ö. 2350 yılında vergi memurlarından hoşnutsuzluk ve yüksek vergiler nedeniyle Sümerlerin başkenti Babil’de ortaya çıkmıştır. Din temelli vergilerin ağırlığı, özel mülkiyetlerin din amaçlı tahsis ettirilmesinin aşırılığı ve vergi çeşitlerinin çok olması gibi genel nedenleri olan bu ayaklanma sonuca ulaşmış ve hanedanın değişmesine, ayrıca yeni başa geçen Urıkagina’nın vergi toplayıcıları, vergilerin oranlarında ciddi hafifletmeler ve vergilerin konuları üzerinde kısıtlamalar yapmasına neden olmuştur. Dünya tarihinde ortaya çıkan ilk vergi ayaklanmasının bile hanedan değişikliğine sebebiyet verebilmesi mükelleflerin etkinliğinin anlaşılması açısından ciddi bir önem taşımaktadır. Mükellef hakkı kavramı literatürdeki genel kabule göre Magna Carta’ya dayandırılırsa da bu ilk vergi ayaklanmasıyla ilişkilendirmek yerinde olacaktır. Çünkü mükelleflerin hak arayışı ve bu arayışın yönetici, elit ya da yasa koyucu tarafından tanınması ilk olarak bu tarihe denk gelmektedir (Yücedoğru, 2007:15).

Mükellef haklarının ortaya çıkışı her ne kadar M.Ö. 3000’li yıllara dayansa da bizde bu çalışmada literatürdeki genel kabule göre İngiltere’de ilan edilen Magna Carta’nın kabulünü (1215) baz alıp, oradan günümüze kadar mükellef haklarındaki gelişmeleri inceleyeceğiz. İngiltere’de kendini gösteren ve sınırsız monarşinin yetkilerini sınırlandırmayı amaçlayan gelişme, 13. yüzyılla birlikte önemli sonuçlar doğurmuştur. Hükümdarın yetkilerini sınırlamak, kralın yürürlükteki kanunlara uymasını sağlamak ve bireylere bazı haklar tanımak amacıyla 1215’te ferman niteliğindeki bir belge (Magna Carta Libertatum) ortaya çıkmıştır. (Güneş, 1998:33).

İngiltere’de sadece harp gibi olağanüstü zamanlarda toplanan vergilere daha sonra kralın gelirlerinin yetmemesi üzerine başvurma ihtiyacı doğmuş ve bu vergilerin tahsilini kolaylaştırmak amacıyla halkı meydanlara toplayarak, gerçek manada olmasada görünürde onların rızası ve oyu alınmaya çalışılmıştır. Yinede bu olay İngiltere’de mükellef haklarının doğmasına sebep olmuş ve Genel Meclislerin toplanmasına sebep olarak vergilerin açık bir şekilde denetlenmesini sağlamıştır. Bu yüzden İngiltere’de mükellef haklarını içeren ilk belge Magna Carta Libertatumdur. 1215’te yayınlanan bu ferman ile memlekette her türlü cizye ve salmanın ancak Genel Meclislerce konulabileceği Kral John tarafından kabul edilmiştir (Çağan, 1982: 16-17).

Kralın vergilendirme yetkisini soylular ve din adamları lehine sınırlandıran Büyük Özgürlük Fermanı her ne kadar bir halk hareketine dayanmasada “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin ilk yansımasıdır. Din adamları ve soyluların onayı olmadıkça kural olarak mali yükümlülükler kralın tek taraflı yetkisinde olmayacaktır (Öncel vd., 2017:9).

Magna Carta Libertatum’un 12. maddesindeki “Krallığımızda genel oylama olmadan hiçbir vergi alınmayacak ve yardım toplanmayacaktır, meğerki bunlar kurtuluş akçesi, en büyük oğlumuzun şövalyeliği, en büyük kızımızın düğünü için olsun. Bu durumlarda da ancak bir kez ve uygun miktarlarda para toplanabilir. Londra şehrinde istenecek para yardımlarında da aynı esas geçerlidir” hükmüyle halkın rızası alınmadan vergi alınamayacağı hüküm altına alınmış ve

mükellef haklarının temeli atılmıştır. Yine fermanın 14. maddesinde “Yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir vergi veya yardım toplanırken gerekli onayı alabilmek için krallığın başpiskoposlarını, rahiplerini, kontlarını ve yüksek dereceli baronlarını kişisel olarak mektupla çağıracağız. Bundan başka bizden unvan almış olanları, şeriflerimiz ve kahyalarımız aracılığı ile ve en az kırk gün öncesinden toplantı yer ve gününü belirterek çağıracağız. Çağrı mektuplarında çağrılış nedenini de belirteceğiz. Böylece çağrı yapıldıktan sonra, kararlaştırılan günde çağrılanlar gelmese de, gelenlerin iradelerine uygun olarak sorunun çözümüne geçilecektir” denilerek toplantıların yeri, zamanı ve toplantılara kimlerin katılacağı, nasıl çağrılacağı hususlarında mükelleflerin bilgilendirileceği belirtilmiştir. Magna Carta Libertatum’un 15. maddesindeki “Gelecekte hiç kimseye özgür kişilerden para yardımı toplama hakkını vermiyoruz, meğer ki bu, yalnız bir kez kurtuluş akçesi, en büyük oğlun şövalyeliği veya en büyük kızın düğün masrafları için olsun, bu durumlarda para yardımı makul miktarda olacaktır” hükmüyle vergilerin sadece siyasal iktidar tarafından toplanabileceği, başka herhangi bir gücün vergi alma ve toplama hakkının olmadığı hususu temin edilerek mükelleflere bu konuda güvence sağlanmıştır (Çağan, 1982:16- İlal, (ty):216-217).

Her ne kadar mükellef haklarının ilk dayanağı Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) gösterilse de bu fermanın hükümlerine uyulmamıştır (Öncel vd., 2017:9). Büyük Özgürlük Fermanına rağmen krallar, krallığın kanunların üstünde ilahi bir güç olduğunu benimsemişler ve vergilendirme yetkilerini haklı göstermek amacıyla milletin huzur ve emniyetini bahane ederek diledikleri zaman ve miktarda vergi alma haklarının olduğunu iddia etmişlerdir. Ancak halk temsilcilerinden oluşan meclis, bu iddialara karşı halkın rızası ve oluru alınmadan hiçbir verginin toplanamayacağı yönünde fikir birliği etmiştir (Çağan, 1982:16). İngiltere krallarının bu hukuksal belgenin koyduğu sınırlardan kendilerini kurtarmak için gösterdikleri çaba zaman zaman tepkilerle karşılanmış ve kralların yetkilerinin kısılması ve sınırlanması ile bunların keyfi işlemlerine karşı bireylerin hak ve hürriyetlerinin tanımlanması ve sınırlarının genişletilmesi ile ilgili diğer bazı önlemler hukuki belgelerin doğmasına yol açmıştır (Güneş, 1998:33). Bu belgelerin en belirgin özelliği ise bir halk hareketi sonucunda ortaya çıkmalarıdır. Bunlar 1628 tarihli Haklar Dilekçesi ile 1689 tarihli Haklar Demeci’dir. Anayasal belge niteliğindeki bu belgelerle İngiltere’de kralın vergilendirme gücü sınırlandırılmıştır.

Haklar Dilekçesine (1628) göre kral, meclis onayı olmadıkça borç alamayacak ve değişik adlar altında vergi koyamayacaktır. Meclis tarafından onaylanmayan vergileri ödemeyi kabul etmeyen kişiler de kovuşturulamayacaktır. Çeşitli konularda 11 maddeden oluşan Haklar Dilekçesi’nde kralın vergilendirme yetkisi ile ilgili kısım ayrıca önem arz etmektedir. Dilekçenin I. Hükmünde açık bir şekilde “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi ifade edilmektedir. Yani parlamentonun onayı olmadıkça kral vergi ya da yardım parası mahiyetinde bir yükümlülük getiremeyecektir hükmü yer almaktadır. II. Hükmünde “çeşitli mali yükümlülüklerin ve cezaların ancak kanunlarla konulması gerektiği” belirtilmekte ve dolayısıyla yine kanunilik ilkesi ifade olunmaktadır.

Dilekçenin X. hükmünde de “vergilendirme ve mali yükümlülüklerde yetkinin yasama organı olan parlamentoya ait olduğu, bu kural haricinde hiç kimseye yükümlülükler ve cezalar ihdas olunmaması gerektiği” ifade edilmektedir (Öz, 2004:20-21).

Haklar Dilekçesi’nde vergilendirmeye ilişkin hükümlerden anlaşılacağı üzere kral, Parlamentonun onayı olmaksızın vergi ihdas ve tarh edemeyecek, borçlanamayacak ve hatta bağış ve yardım dahi kabul edemeyecektir. Bu hüküm ile kralın vergilendirme yetkisini keyfi bir şekilde kullanması, parlamento onayı mekanizmasıyla önlemeye çalışılarak, kişilerin ekonomik hak ve özgürlüklerinin korunması amaçlanmıştır. Diğer taraftan, eğer kral parlamentonun onayını almadan çeşitli vergiler uygulamaya koyarsa, geçersiz olan bu eylem karşısında mükellefiyetlerini yerine getirmeyen kişilerin gösterdikleri direniş meşru sayılacaktır. Haklar Dilekçesinin kabul edilmesine rağmen, parlamento ile kral arasında kralın parlamento meclisini dağıtması, tekrar mutlakiyetçi bir yönetim kurmayı amaçlaması ve meclis tarafından onaylanmamış vergiler koymaya başlamasıyla birlikte yeni bir mücadele kendini göstermiştir. Bu mücadeleler sonucunda 1689’da kralın imtiyazlarını sınırlandırmayı öngören “Haklar Demeci” (Bill of Rights) kabul edilmiştir (Öz, 2004:21).

Anayasa’ya en yakın belge olma niteliği taşıyan bu bildirme, parlamentonun onayı olmaksızın ya da izin verileden daha uzun süre için, kral adına veya imtiyazını kullanarak vergi alınmasını yasaklamaktadır. Ayrıca yasama yetkisinin Avam Kamarası ve Lordlar Kamarasından oluşan parlamento tarafından kullanılacağı belirtilmektedir (Öz, 2004:22). Gerçekten 1689 tarihli haklar beyannamesi kralın yetkilerini kısıtlayarak belirli esaslara bağlayan, bireysel hak ve özgürlüklerin korunmasını mümkün kılan, bireylerin dilekçe hakkını güven altına alan, kanunların üstünlüğünü sağlayan, parlamento ile devlet başkanı arasında yapılmış bir anlaşma niteliğini taşımaktadır (Güneş, 1998:38).

1628 yılında Haklar Dilekçesi ile yasama erkine paydaş olan meclis, Haklar Bildirgesi ile kanun yapma hakkının mutlak hakimi konumuna gelmiştir. Bu hukuk devleti ilkesi açısından önemli bir gelişmedir. Yasama alanında mutlak üstünlüğü ele geçiren meclis, siyasal iktidarın en önemli yetkisi olan vergilendirme yetkisini de elde etmiş ve kralların bu yetkiyi keyfi ve kötüye kullanma ihtimalini ortadan kaldırmıştır (Aktan vd., 2002:264).

ABD’deki mükellef haklarının gelişimi bir bağımsızlık mücadelesi şeklinde olduğundan Avrupa’dakinden farklı gelişmiştir. ABD’deki bu mücadele mükellefin kendi kendisini vergilendirme yetkisine sahip olmasıyla son bulmuştur. Burada mükellefin kendi kendini vergilendirmesinden kasıt mükelleflerin kendi meclislerini kurmuş olmalarıdır. İngiltere çıkarttığı Şeker Kanunu ve Pul kanunuyla Amerika’daki sömürgelere müdahale etmiştir. Ancak İngiltere’nin kendi vergilendirme yetkisini sömürgeler üzerinde kullanmasına sömürgeler çok sert tepki vererek İngiliz parlamentosunda kendilerini temsil edecek bir oluşumun olmamasını gerekçe göstererek

İngiliz parlamentosunun vergilendirme yetkisini ABD'deki sömürgeler üzerinde kullanamayacağı hususunu benimsemişlerdir. Bunun temel dayanağının da temsilsiz vergi olmaz ilkesi olduğunu iddia etmişlerdir. Pul Kanunu'na karşı çıkan Amerikalılar mecliste toplanarak vergilendirme yetkisinin yalnızca kendi meclislerine ait olduğunu kabul etmiş ve Pul Kanunu Kararları adında bir bildiri yayınlamışlardır. Böylece İngiltere Pul Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Amerika Bağımsızlık Bildirisi hazırlanırken Haklar Bildirisinin vergilendirmeye ilişkin 6. maddesinde yer alan “Kendi rızası veya seçtiği temsilcilerin rızası olmaksızın hiç kimse kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez ve bunlardan yoksun kılınmaz” hükmüne yer verilerek mükellef hakları hususu anayasal güvence altına alınmıştır (Cingöz, 2014:32-33).

Fransa'da ise 1789'da halk meclisleri ulusal meclis adı altında toplanmak suretiyle bir devrim gerçekleştirmiştir. Devrimin yapılmasına Kral tarafından arazi üzerine konulan bir vergi sebebiyet vermiştir. Derebeyleri ve kilisenin vergilendirme yetkisini kaybetmesiyle sonuçlanan devrim ile halk kendi rıza ve onayı olmadan hiçbir vergi konulamayacağı hakkını elde etmiştir. Bu devrim sonucunda ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci'nin genellik ve eşitlik ilkelerini içeren vergilendirmeye ilgili 13. maddesi “Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır” şeklinde düzenlenmiştir. Demecin 14. maddesinde ise “Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığı ile ortak verginin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır” hükmüyle rıza gösterme hakkı, vergileri izleme hakkı ve vergilerin matrahını belirleme hakkı gibi haklar mükellefe ihdas edilmiştir. Böylelikle mükellef haklarının ileride yapılacak olan anayasalarda yer alacağı garantisi sağlanmıştır (İnan, 2008:32-33).

Türkiye'de mükellef haklarının tarihçesine baktığımızda ise mükellef haklarının üç döneme ayrılarak incelendiğini görmekteyiz. Bunlardan ilki Osmanlı Devleti'nin vergi anlayışı ve mükellef haklarının gelişiminin 1808 Sened-i İttifak'a kadar olan dönemdir. ikincisi Sened-i İttifak (1808) ile TBMM'nin açılışına (1920) kadar olan dönemdeki gelişmeler iken, üçüncüsü TBMM'nin açılış tarihinden (1920) günümüze kadar olan zaman dilimindeki gelişmeler şeklindedir (İnan, 2008:35).

İlk dönem Osmanlı Devleti'nin mali yapısına baktığımızda, bir İslam Devleti olan Osmanlı İmparatorluğunda din ve devlet işlerinin birleştirilmiş olduğu, devletin siyasal ve hukuksal yapısının dini esaslara dayandırıldığı söylenebilir. Ancak idare ve teşkilat hukuku ile kamu kurumları alanında çeşitli etkenlerle, milli ve örfi denilebilecek bir hukukun varlığı ve şer'i hukukun dışında kalan bu gibi bazı konuların padişah tarafından irade, ferman, emir, hat, hattı hümayun gibi değişik isimler altında düzenlediği görülmektedir. Demek oluyor ki tamamen kendi özel şartlarıyla gelişme gösteren Osmanlı devleti, şeriat kurallarını aşan bir hukuk sistemi geliştirmişti. Şeriatın yanında kanun ve örf olarak yani yalnızca hükümdarın iradesinden doğan ayrı bir hukuk düzeni ilkesi Osmanlılardan önce Türk-İslam devletlerinde de tamamen yerleşmişti.

Verginin yasallığı ilkesi açısından bakıldığında Tanzimat devrine kadar olan dönemde herhangi bir anayasal düzenlemenin yokluğu nedeniyle verginin temel özellikleri yönünden ne bir ize ne de vergilendirme yetkisi yönünden padişahı sınırlayan bir hükümlerle karşılaşmaktadır. Bir başka deyişle vergi koymada keyfiliği önleyecek ve vergilerin teknik anlamda temel özelliklerini belirleyecek hiçbir düzenleme; yani verginin yasallığı ilkesi Osmanlı Devletinin hukuksal düzenlemelerinde ana bir ilke olarak mevcut değildir. Osmanlı imparatorluğuna hakim olan hukukun şahsiliği ilkesi, özellikle vergi yasalarının yöresel ve grupsal olması, verginin genelliği, verginin adaletli ve dengeli dağılımı, verginin yasallığı gibi birtakım ilkelerin uygulanmasına olanak vermemektedir (Güneş, 1998:75-78).

Osmanlı Devleti'nde, toprak düzeni ile askeri düzenin iç içe girmesi ve merkezi idareden uzak bir vergi idaresinin varlığı yüzünden batılı anlamda bir vergi sisteminden bahsetmek mümkün değildir. Çünkü gördükleri hizmetler karşılığında şer-i ve örf-i vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi devredilen tımar sahipleri kamu gelirlerinin büyük bir bölümünü elde etmiştir. Belli yörelere ayrılmış tımar sistemi sonucunda vergi mükellefleri ile vergi tahakkuk ve tahsiline yetkili olan tımar sahipleri arasında uyuşmazlıklar çıkmıştır. Buna rağmen vergilemeye ilişkin Kanunnameler ile bu uyuşmazlıklar en aza indirilmiştir. Nitekim tımar sahiplerinin tahakkuk ve tahsil yetkileri Kanunnamelere dayanılarak kadılar tarafından yargısal olarak denetlenmekteydi. İşte bu yüzden Kanunnameler mükellefler açısından bir güvence niteliği taşıyan belgelerdir. Bu dönemde tımar sistemi dışında kalan vergiler iltizam usulü ile toplanmıştır. İltizam usulü, mültezim adı verilen yüklenicilere belli bir bölgenin vergilerinin toplanması ayrıcalığının verilmesidir. Bu usulün kullanılmasına vergilerin mal olarak tahsil edilmesi sebep olmuştur. Osmanlı Devleti'nde iltizam usulüne kuruluş ve yükselme dönemlerinde az başvurulurken, duraklama ve gerileme dönemlerinde kamu harcamalarının artması sebebiyle daha çok başvurma ihtiyacı doğmuştur. Ancak iltizam usulünden beklenen yarar elde edilememiştir. Osmanlı Devleti'nde iltizam usulünün oluşturduğu hoşnutsuzluk sonucunda hem anayasacılık hareketlerinin hem de mükellef haklarının temelleri atılmıştır (Çağan, 1982:31-33).

İkinci dönem, Osmanlı devletinden günümüze kadar hukuk devletinin gelişmesinde, dolayısıyla mükellef haklarının gelişmesinde ilk adım olarak kabul edilen ve 1808 yılında merkezi hükümet temsilcileri ile ayan temsilcileri arasında imzalanan Sened-i İttifak gösterilmektedir (Öz, 2004:30). Padişahın vergilendirme gücünü ayanlar yararına sınırlandıran bu belge ile padişah istediği gibi vergi koyamayacak, herhangi bir vergi koyarken ayanlarla görüşecek ve bu görüşmelerden çıkan kararlara uyulacaktır. Sened-i İttifak'ın mükellef haklarına ilişkin hükümü olan sözleşmenin 7. maddesinde, herhangi bir vergi konulacağı zaman halkın aşırı vergi yükü altında ezilmemesi için ayanlarla bir görüşme yapılacak ve bu görüşmeler sonucunda ortaya çıkan kararlara uyulacağı belirtilerek mükellef hakları garanti altına alınmıştır. Mükellef haklarının doğuşuna işaret eden bu madde ile ilk defa halkı temsil eden ayanlar ile padişah vergilerin konulması hususunda eşit sayılmış, ayanlara denetim hakkı verilerek padişahın vergilendirme

yetkisi sınırlandırılmıştır. Ancak, Sened-i İttifak'ta bir halk hareketi sonucunda oluşmadığından hükümlerine uylmamış, yalnızca bir belge niteliğinde kalmıştır. İşte bu yönleriyle Sened-i İttifak Magna Carta ile yakın benzerlik göstermektedir (Öncel vd., 2017:11).

1839 yılında ilan edilen “Gülhane Hatt-ı Hümayunu Tanzimat Fermanı” da mükellef hakları konusunu içeren bir diğer önemli belgedir. Şekil açısından ferman, berat niteliğinde olan tek taraflı yetkiyle padişah tarafından çıkartılan, ancak maddesel bakımdan ise kanun niteliğini taşımayan bu hukuksal belge, saptadığı ve ilan ettiği esasların gerçekleşmesini sağlayacak kanunların yapılması için bir program, bir yasama buyruğu niteliğindedir (Güneş, 1998:81). Tanzimat Fermanı'nın amacı yabancıların güven ve sempatisini kaybeden Osmanlı Devleti'ne uluslararası alandaki itibarını geri kazandırmaktır. Bu amaçla keyfi ve örfî vergilerin kaldırılması , iltizam usulüne son verilmesi, maliyede merkezileşme, ödeme gücüne göre vergi alınması ve vergilerin tahsilinde yeni usullere yer verilmesi gibi çağdaş anlamda düzenleme yapma yoluna gidilmiştir. Tanzimat Fermanı ile kabul edilen; “Devlet Harcamalarının Kanuniliği İlkesi, Mülkiyet Hakkı, Mali Güce Göre Vergi İlkesi, Müsadere Yasağı İlkesi, Can Güvenliği İlkesi, Eşitlik İlkesi, Tek Mali İdare İlkesi, ve Temsilci İlkesi” gibi ilkeler mükellef hakları konusunu çok çeşitli yönleriyle kapsamaktadır. Nitekim Fermanın yayınlanması daha sonra yayınlanacak Ferman ve Anayasalarda bu ilkelerin yer almasına ön ayak olarak mükellef haklarının teminatı olmuştur (İnan, 2008:38-41).

1856 tarihli Islahat Fermanı'nda Tanzimat Fermanı'yla verilen vaatler teyit edilmiştir. Bu ferman ile sınıf ve mezhep ayrımı yapılmadan bütün uyrukların eşit işlem görmesi ilkesini kabul edilmiştir. Islahat Fermanında “vergi devlet tarafından, eşitlik ve adalet esasına göre toplanacaktır” denilerek vergilendirmeye ilişkin hüküm kurulmuştur. Ayrıca, kanun ve tüzüklerin uygulanmasında müslim ve gayrimüslimler arasında ayırım yapılmayacağı belirtilmiştir. Yine 1875 yılında ilan edilen Adalet Fermanı'yla vergilendirmeye ilişkin hüküm kurulurken önceki fermanların hükümleri tekrarlanmış, vergilendirmeye dair yeni hükümler getirilmemiştir (Öz, 2004:34). Gene ilk Anayasamız olarak kabul edilen 1876 Kanun-u Esasisi'nin vergilendirmeye ilişkin hükümleri, belgenin ikinci kısmının 20, 25 ve 96. maddelerinde düzenlenmiştir. 20. madde, “yükümlülüklerin kanunla konulacağı ve mali güce göre vergilendirme ilkesi göz önünde bulundurularak mükelleflere dağıtılacağı” şeklindedir. Ancak bu kuralın bir istisnası vardır ve o da olağanüstü hallerde ihdas olunacak mali yükümlülüklerdir. 25. maddede, “vergi ancak bir kanuni düzenleme varsa alınabilir, kanuna dayanmadıkça vergi ve diğer mali yükümlülükler konulamaz” denilerek vergilendirmenin kanuniliği ilkesi net bir şekilde vurgulanmıştır. 96. madde ile de kanunilik ilkesi yinelenmiştir (Öz, 2004:36).

Üçüncü dönem, 1921 Anayasasında vergi ile ilgili hükümlere yer verilmemiştir. 1924 Anayasasında vergiler ancak kanunla tarh ve cibayet olunacağı ifade edilerek vergilendirmenin kanuniliği benimsenmiştir. 1961 Anayasasının 61. maddesi “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali

yükümler ancak kanunla konulur” şeklinde düzenlenerek vergilendirmede kanunilik ilkesi benimsenmiştir. 1971’de yapılan değişiklikte “kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapma konusunda Bakanlar kuruluna bağlı yetki verilmesi” anayasaya işlenmiştir (Güneş, 1998:88-92).

Günümüzde halen geçerli olan 1982 Anayasasının vergilendirmeye ilişkin Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesi ise, “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” şeklinde düzenlenmiştir. Mükellef haklarının en önemli dayanağı olan bu madde ile birlikte 1982 Anayasasında mükellef hakları ile ilişkili olabilecek; mülkiyet hakkı (AY, md. 35), dilekçe hakkı (AY, md. 74), hak arama hürriyeti (AY, md. 36) ve özel hayatın gizliliği hakkı (AY, md. 20) gibi haklar da mevcuttur (Aslan, 2006:40).

Yukarıdaki paragraflardan anlaşılacağı üzere ülkemizde vergilendirmeye ilişkin usul ve esaslar kanunlarda ve anayasalarda detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Bundan dolayıdır ki mükellef hakları da dağınık bir şekilde olsada esas itibariyle anayasa ve kanunlarda kendisine yer bulmuştur. Buna rağmen mükellef haklarının ayrı bir kavram ve idari bir görev olduğunun farkına varılması ancak 2005 yılında yürürlüğe giren “5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun” ile olmuştur. Bu kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi başkanlığı kurulmuş ve bünyesinde Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı oluşturularak Türk vergi yönetimi yeniden yapılanmaya gitmiştir. Bu kanunun 1. maddesindeki amaçları arasında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumun sağlanması, mükellef haklarının gözetilerek kaliteli hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirlerin alınması ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapılması amaçlanarak mükellef haklarının önemi vurgulanmıştır. Kanunun 4. maddesinde ise, “mükellef ile GİB ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri alma, mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırma, mükellef haklarının korunması ve mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirme görevleri” GİB’e devredilmiştir.

Nihayetinde GİB çalışma faaliyetleri çerçevesinde Maliye Bakanı tarafından, 25.02.2006 tarihinde, Erzurum’da düzenlenen 3.Vergi Dairesi Başkanları Toplantısı’nda, Mükellef Hakları Bildirgesi yayınlanmıştır. Ardı ardına bildirge yayınlayan diğer ülke bildirgelerine paralel yayınlanan bu bildirgeyle Türk Gelir İdaresi; “kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle” mükellef odaklı yaklaşıma geçmiştir.

1.4.2. Mükellef Haklarının Önemszenmesinin Nedenleri

1.4.2.1. İdarenin Vergi Mükellefine Bakış Açısının Değişmesi

Vergi sistemini daha etkin ve verimli kullanmak amacıyla vergi idareleri, mükellefe daha iyi hizmet sunmanın yollarını araştırmaktadır. Günümüz şartlarında vergi sisteminin etkin çalışabilmesi de vergi idaresi ile mükelleflerin işbirliği içerisinde hareket etmesine bağlıdır. Ancak bu işbirliği; mükellefin vergi idaresine, vergi idaresinin de mükellefe güven duyması şartının yanında açıkça ortaya konulmuş ve korunmuş mükellef haklarıyla gelişebilecektir (Özpehriz, (ty):4).

Vergi sistemlerindeki değişiklik sonucu vergi tabanının genişlemesiyle vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki etkileşim artmıştır. Buna bağlı olarak hükümetlerin, mükelleflerin korunması için yasal bir çerçeve çizmek ve titiz bir yönetim sergilemek zorunda kalması mükellef haklarına bakış açısının değişmesine neden olan bir diğer gelişmedir. Bu değişimde kendisini idari bir şeffaflık olarak göstermiştir. Vergi idareleri sonuçta işlem yönergeleriyle vergi usulüne ilişkin kurallar oluşturmak zorunda kalmıştır (Gökbel, 2000:12). Bundan dolayı vergi idarecileri bu değişim sürecinin önemli bir unsuru durumundadır. Vergi idarecileri, vergi sisteminin işleyişini gözden geçirmekte ve bunu yaparken de uluslararası işbirliği faaliyetlerden ve araştırmalardan artan oranda yardım görmektedirler. Ülkelerin çoğunluğunda uygulanmakta olan mükellefin beyanı üzerine verginin tarh edilmesi sistemi vergi idarelerini, vergi matrahlarını korumak için mükelleflerle daha yakın ilişkiler kurmaya zorlamaktadır. Beyan esasına dayalı bir vergi sisteminin başarıya ulaşması ancak mükelleflerin vergi yasalarına gönüllü uyumuna ve beyannamelerini isteyerek doldurmalarına bağlıdır. Vergi yasalarına gönüllü uyumun artırılması da yukarıda belirttiğimiz gibi mükellef ile vergi idaresi arasında mevzuat oluşturulması aşamasında işbirliği yapılması, düzenlemeler yapıldıktan sonra konuların tartışılması ve ortaya çıkan anlaşmazlıkların uzlaşma ile çözüme kavuşturulmasına bağlıdır (Özpehriz, (ty):4). Ayrıca herhangi bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda, mahkeme sürecini başlatmadan önce vergi mükelleflerinin kamu idaresi içinde oluşturulan “kamu denetçisi” kurumuna başvurabilmeleri mükellef merkezli koruma açısından oldukça önemlidir (Gökbel, 2000:12).

1.4.2.2. Vergi Sistemlerinin Karmaşık Hale Gelmesi

Vergi tabanının genişlemesini sağlamak amacıyla vergi sistemlerinin geliştirilmesi, vergi sistemini ve mevzuatını karmaşık hale getirmiştir. Vergi sistemlerinin karmaşık hale gelmesinin diğer bir nedeninde vergi ile ilgili mevzuatın çok fazla kaynak içerisinde yer almasından kaynaklanmaktadır. Örneğin; ülkemizde vergi ile ilgili 180’ini aşkın kanun ile 20 civarında da vergi kanunu vardır. 1960 yılında sadece 12800 kelime olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu bugün 65000 kelimeye ulaşmıştır. Bu durum sadece ülkemizde söz konusu olmamakta, bu karmaşa

durumunu başka ülkeler de yaşamaktadır. 1917’de sadece 11 sayfa olan Kanada kişisel gelir vergisi kanunu 2014’te 3200 sayfaya ulaşmıştır. İngiltere’de Tolley’s Tax Handbooks’un sadece doğrudan vergilere ilişkin rehberi 2015’te 15686 sayfayı geçmiştir. 1936 yılında 126 sayfa olan Avustralya gelir vergisi kanunu 2008 yılında 5743 sayfaya ulaşmıştır (Ulusoy, 2018). Vergi sistemlerinin anlaşılması tek başına vergi kanunlarının bilinmesine bağlı değildir. Kanunların bilinmesinin yanında vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinin de bilinmesi şarttır.

Vergi sistemlerinin neden karmaşık hale geldiğini incelemek üzere Literatür incelendiğinde; vergisel teşvikler, mükellefin vergi konusundaki tepkileri, transfer fiyatlandırması, muafiyet ve istinalar, vergi yapısı, vergi kapasitesi, vergi idaresinin uygulamaları ve kamu politikaları gibi bir çok unsurun karmaşıklığa neden olduğu görülmektedir (Ulusoy, 2018).

Bunun yanı sıra, vergi kanunları açıklanırken net olmayan kavramlar kullanılması, mükellef, vergi idaresi ve yargı arasında çeşitli uyumsuzluklara yol açmaktadır. Vergi kanunları sonuçlarıyla birlikte ilke olarak açık ve herkes tarafından anlaşılabilir nitelikte olmalıdır. Bununla birlikte, vergi kanunlarının uygulamada hiçbir sorun ya da güçlük çıkarmaması da mümkün değildir. Zira vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla vergi mevzuatı ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bunun sonucunda, iyi niyetli olup kanuna göre vergilendirilmek isteyen mükelleflerde anlaşılması zor olan vergi kanunları karşısında zorlanmaktadır (Özpehriz, (ty):5).

Bu nedenle karmaşık olan vergi kanunları, kanunların uygulamasını güçleştirdiği gibi kanunlara uyum maliyetlerinin de oldukça yükseltmektedir. Vergilendirme sistemlerinde yapılacak basitleştirme işlemleri vergilerin etkin olarak salınması, hataların, uyumsuzlukların ve vergiden kaçınmaların azalmasına ön ayak olacaktır. Ayrıca vergi kanunlarını basitleştirme çabaları vergiye uyum maliyetlerini düşürerek hem mükellefe hem de vergi idaresine çeşitli avantajlar sağlayacaktır. Bu yüzden mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak için vergi kanunlarının kısa, açık olması ve ağır hukuki dilden uzak bir yapıda olması gerekmektedir (Gökbel, 2000:14).

Bu düşüncelerden hareketle yapılan araştırmalara göre, bir vergi sistemin daha basit olarak nitelendirilebilmesi için ölçülü, tutarlı, tahmin edilebilir, kolay yönetilebilen bir vergi idaresi, vergisel kurallarla uyumlu dizayn edilmiş, açık ve anlaşılabilir bir anlatıma sahip olması gibi özellikleri taşıması gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır. Basitleştirilmiş bir vergi sisteminin ise; şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanması, düşük uyum ve tahsilat maliyetleri, yasama denetiminin etkinliğinin artması, daha az sayıda hata ve ekonomide daha az bozulma gibi bir çok avantaj sağlayacağı aşıkardır (Ulusoy, 2018).

1.4.2.3. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler

Çok taraflı bir antlaşmanın görüşülmesi ve metnin kaleme alınması doğrudan uluslararası konferansta olabileceği gibi bir uluslararası örgüt çerçevesinde de gerçekleşebilir. Ayrıca uluslararası bir örgüt organınca hazırlanan antlaşma tasarısının bir diplomatik konferansta kabul edilmesiyle de antlaşma sağlanabilir (Pazarcı, 2009:52). Uluslararası alanda yapılan antlaşma ve ticaret bloklarının varlığı vergi mükelleflerine mükellef haklarının korunması hususunda güvence vermektedir. Avrupa Birliği'nin üye ülkelerdeki vergi mükelleflerini ayrımcı vergilemeden korumak için tedbirler alması buna örnek gösterilebilir. Bu hususta birliğin amacı sınırları içinde serbestçe dolaşan kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin farklı vergi uygulamalarından minimum düzeyde etkilenmesini sağlamaktır. Zaten topluluk hukukunun etkisiyle üye ülkelerin yasal sistemleri sürekli olarak birbirine yaklaşmaktadır. Bu anlamda Topluluk Hukukunda yer alan kavramlar, ulusal yasalara aktarıldıktan sonra doğrudan uygulanabilen tüzük ya da direktifler yoluyla ulusal sistemlere entegre edilmektedir. Üye ülke idari sistemleri üzerinde doğrudan etkiye sahip olan tüzük ya da direktifler, belirli bir politika alanını ya da kamu yönetiminde uygulanan yasal ilkeleri önemli derecede etkileyebilmektedir (Kuzey, 2003:71).

Görüldüğü gibi küresel dünyada ortak platformlarda bir araya gelen ülkelerin anlaşmaları sonucu, uygulama birliğine gitme zorunluluğunu doğurmuştur. Bu sebeple ülkeler arasında artan işbirliği, mükellef haklarının küresel manada önem kazanmasına ve korunmasına yol açmıştır (Aktemur, 2012:10). Bunun dışında sınırlı olsa da mükellef haklarına koruma sağlayan İnsan Hakları Sözleşmeleri de mevcuttur. Bu hususta çok büyük önemi olan ve İkinci Dünya Savaşından sonra ortaya çıkan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile İnsan Hakları Üzerine Amerikan Sözleşmesi örnek olarak gösterilebilir. Bu sözleşmelerin dışında çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları ile uluslararası alanda taraf olan devletler arasında vergilemeye ilişkin işbirliği ve bilgi değişimi sözleşmeleri de mükelleflere bazı haklar tanımakta ve bu hakların korunması yolunda güvence oluşturmaktadır. Yine vergi mükelleflerine ilişkin hükümler içeren ve ülkelerin vergilendirme yetkilerini sınırlandıran bazı Gümrük ve Ticaret Genel Antlaşması ve Dünya Ticaret Organizasyonu gibi antlaşmalarda vardır (Gökbel, 2000:15-16).

1.4.2.4. Teknolojik Gelişmeler

Günümüzde bilgisayar ve iletişim teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak vergilerin tarh edilmesindeki teknikler ile toplanılmasındaki yöntemler önemli derecede değişmiştir. Vergi idarelerinin vergileme işlemlerinde bilgisayar teknolojilerini kullanmaya başlaması ile mükellefler de kayıtlarını elektronik ortamda yapabilir hale gelmiştir. Böylelikle zamandan tasarruf sağlayan mükellef, bilgiyede süratle ulaşarak oluşturulan teknolojik alt yapı sayesinde uyma davranışının maliyetlerini düşürmektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], gib.gov.tr). Ayrıca, teknoloji kullanımıyla elektronik ortama aktarılan mükelleflere ilişkin bilgiler için önemli bir güvenlik açığı

ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla mükellefe ait bilgilerin gizliliği hakkı teknoloji kullanımıyla birlikte daha ön planda yer almaya başlamıştır (Özpehriz, (ty):6).

1.5. Mükellef Haklarının Kaynakları

Mükellef hakkının kaynakları doktrinde 1. derece anayasal kaynaklar, 2. derece yasal kaynaklar ve idareden doğan kaynaklar olarak üç grupta incelenmektedir. Birinci derece kaynaklar anayasa ve uluslararası kaynaklar; ikinci derece kaynaklar kanunlar ve mükellef hakları bildireleri; üçüncü derece kaynaklar ise idareden doğan kaynaklardır (Dilber ve Belge, 2012:159).

Mükellef haklarının nerelerde düzenlendiğine baktığımızda ise bu hakların iki farklı gruba ayrıldığını görmekteyiz. Birinci gruptaki temel düzenlemelere anayasada, uluslararası anlaşmalarda veya kanunlarda yer verildiğini söyleyebiliriz. Bu temel düzenlemeler ağırlıklı olarak, vergilemeye ilişkin usul ve esasların sıkı kurallara bağlandığı kanunlarla düzenlenmiş olduğundan kıta Avrupa'sı hukuk sisteminin uygulandığı ülkelerde vardır. İdari düzenleme olarak nitelendirebileceğimiz ikinci grup düzenlemeler ise mükellef hakkı beratları veya mükellef hakları bildirgesi şeklinde yapılan düzenlemelerdir. Bunlar da daha ziyade Anglo-Sakson hukuk düzenini benimseyen ülkelerde görülmektedir. Çünkü bu ülkelerde idare takdir yetkisini daha fazla kullanarak düzenleme yapmaktadır (Koşar, 2007:15-16, Bakar, 2011:22).

Mükellef haklarının belirlenmesi ve düzenlenmesine yönelik hükümler uluslararası antlaşma, anayasa ve kanunlarda düzenlenirken; bu haklarının açıklanması ve kamuoyuna duyurulmasına yönelik düzenlemeler daha çok mükellef bildireleri veya beratlarında yapılmaktadır. Buradan hareketle mükellef haklarının kaynaklarını kendi içinde ikiye ayırabiliriz: temel kaynaklar ve yardımcı kaynaklar. Temel kaynakları anayasa, kanun ve uluslararası anlaşmalar oluştururken; yardımcı kaynaklar, mükellef hakları bildireleri ve idari düzenlemelerden oluşmaktadır (Bakar, 2011:22).

1.5.1. Anayasalar

Anayasa, kavram olarak maddi anlamda ve şekli anlamda olmak üzere başlıca iki değişik şekilde tanımlanmaktadır. Çünkü maddi ve şekli ayrımının genel bir anlamı vardır. Bir işlemi maddi açıdan tanımlamak onun içeriğini (muhtevasını); şekli açıdan tanımlamak ise, o işlemin yapılmasını, ortaya çıkış usullerini ve yapan organı dikkate almak demektir (Teziç, 2015:170-171).

1- Maddi anlamda anayasa: “Devletin temel organlarının kuruluş ve işleyişini belirleyen hukuk kurallarının bütünü” olarak tanımlanmaktadır. Bu manada bir kuralın anayasa kuralı olup olmadığına karar verilirken, o kuralın içeriğine ve neyi düzenlediğine bakılır. Bir kuralın içeriği devletin temel organlarının kuruluşuyla veya işleyişiyle ilgili ise, o kural anayasal niteliktedir.

2- Şekli anlamda anayasa: “Normlar hiyerarşisinde en üst sırayı işgal eden, kanunlardan farklı ve daha zor bir usulle konulup değiştirilebilen hukuk kurallarının bütünü” olarak tanımlanmaktadır. Bu manada da bir kuralın anayasa kuralı olup olmadığına karar verilirken, o kuralın içeriğine bakılmaksızın bulunduğu yere ve yapılış veya değiştiriliş şekline bakmak yeterlidir. Bir kural içerik olarak neye ilişkin olursa olsun, normlar hiyerarşisinde en üst basamakta yer alıyor ve kanunlardan daha zor bir usulle değiştirilebiliyorsa o kural anayasal bir kuraldır (Gözler, 2010a: 13-14).

Görüldüğü gibi anayasalar, devletin temel yapısı, örgütlenişi ve işleyişini düzenleyen kuralların bütünü kapsamaktadır. Temel hak ve özgürlüklerin güvencesini oluşturan anayasalar aynı zamanda ekonomik ve toplumsal alanda siyasal iktidarlara yön veren ilkeleri, bireylere sağlanan temel hak ve özgürlükleri de kapsamaktadır (Gözübüyük, 2000:3).

Türk vergi hukukunun temel ilkeleri de Anayasamızın çeşitli maddelerinde yer almaktadır. Anayasamızda başta “Vergi Ödevi” kenar başlıklı 73. madde olmak üzere doğrudan vergilendirmeyi ilgilendiren ilkeleri yansıtan maddelere yer verilmiştir. Anayasa madde 73’e göre; “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünü adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”.

Maddenin birinci fıkrasında, “verginin genelliği” ve “mali güce göre vergilendirme” ilkelerine yer verilmiştir. Verginin genellik ilkesini yansıtan “Herkes” sözcüğüne, ayırım yapılmaksızın herkesin vergi vereceği anlamı yüklenmiştir. Tamda bu yönüyle ilke, Anayasanın 10. maddesinde tanımlanan “kanun önünde eşitlik” ilkesinin bir türevi olduğunu ispatlamaktadır (Oktar, 2017:32). Görüldüğü gibi Anayasanın çoğu maddesi dolaylı da olsa vergi ile ilişkilidir. Dolayısıyla Anayasamızda mükellef haklarını ilgilendiren pek çok düzenleme bulunmaktadır. Özel hayatın gizliliği (md. 20), mülkiyet hakkı (md. 35), hak arama hürriyeti (md. 36), dilekçe hakkı (md. 74) gibi hükümler mükellef hakları ile ilişkili olabilecek düzenlemelere örnek gösterilebilir.

Buradan anlaşıldığı üzere mükellef hakları da temel hakları güvence altına alan anayasal ilke ve düzenlemelerden etkilenmiştir. Anayasalarda düzenlenen; özel hayatın gizliliği, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, kanun önünde eşitlik, konut dokunulmazlığı, hak arama özgürlüğü ile başvurma hakkı ilkeleri ve ilgili hükümler, aynı zamanda vergilendirme sürecinde mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerin de belirleyici, yönlendirici ve kısıtlayıcısı durumundadır. Nitekim, anayasalarda mükellef haklarıyla ilgili doğrudan düzenlemeler olmamasına rağmen, genel nitelikli anayasal hükümler mükellef haklarının da temel dayanağını oluşturmaktadır (Gerçek, 2006: 2).

1.5.2. Uluslararası Kaynaklar

Günümüzde, vergi kanunlarının uygulama alanı konusunda benimsenen yaklaşım biçimine, gelişen uluslararası siyasi, iktisadi ve ticari ilişkilere, çok uluslu şirketlerin giderek yaygınlaşmasına bağlı olarak, uluslararası vergi sorunları giderek büyümektedir. Bir taraftan siyasi ve iktisadi bütünleşme yönündeki çabalar ve gerçekleştirilen uygulamalar, diğer taraftan ticari ilişkilerin giderek yaygınlaşması ve karmaşık bir nitelik kazanması, vergi bakımından önlemler alınmasını, ulusların vergi koyma açısından egemenlik güçlerine sınırlama getirmelerini gerekli kılabilir (Akdoğan, 2008:17).

Bundan dolayıdır ki devletler, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ya da hafifletilmesi, gereksiz formalitelerin önlenmesi ve uyuşmazlıkların çözümünün kolaylaştırılması, uluslararası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi, vergi idarelerinin tahakkuk ve tahsilinde etkinliğin artırılması, bilgi alışverişinin genişletilmesi, vergi kanunlarının uyumlaştırılması gibi nedenlerle aralarında anlaşmalar yapmaktadırlar. Uluslararası vergi anlaşmaları ikili, çok taraflı anlaşmalar ve uluslararası ekonomik bütünleşmeler biçiminde olmaktadır (Arslan, 2000:11). Uluslararası ekonomik bütünleşmelere “Avrupa Birliği” (AB/EU), “Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması” (GATT)- yeni adıyla “Dünya Ticaret Örgütü” (DTÖ/WTO), ikili ya da çok taraflı serbest ticaret anlaşmaları ile gümrük birlikleri örnek olarak verilebilir. Uluslararası vergi anlaşmalarını onaylayan kanunlar aleyhine, anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine dava açılmaz (Ay. Md. 90/4,5). Taraf devletler dilerse, belirli bir süre önceden haber vermek suretiyle anlaşmayı feshedebilirler (Öner, 2015:31).

Mükellef haklarının uluslararası kaynakları; uluslararası insan hakları sözleşmeleri, uluslararası ekonomik bütünleşme antlaşmaları, ikili ya da çok taraflı olarak imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları ile diğer uluslararası sözleşmelerden oluşmaktadır (Gökbel, 2000:32).

Ayrıca uluslararası antlaşma metinlerinin paraf ya da imza ile kesinleşmesinden sonra ikinci bir işlemle bağlayıcılık kazandığı durumlar da vardır. Mükelleflere sağlanan bu uluslararası koruma yollarını uygulamada ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar uluslararası yapılan antlaşmaları onaylama ve kabul, uygun bulma ya da resmen teyit etme şeklindedir (Pazarcı, 2016:149). Ancak, uluslararası antlaşmalardan doğan hakların mükellefler tarafından bir hak olarak iddia edilebilmesi, esasında mükellefin başvuru yapabileceği yerel mahkemeler tarafından tanınması şartına bağlıdır (Gökbel, 2000:33).

1.5.3. Kanunlar

Kanun, genel olarak anayasada öngörülen yöntemlerle yasama organı (TBMM) tarafından konulan ve uyulması zorunlu olan hukuk kurallarıdır. Başka bir ifade ile “yasama organı tarafından kanun adı altında ve kanun yapma usullerine uygun olarak çıkarılan, yazılı, objektif, sürekli ve soyut kurallardır” (Pehlivan, 2018:28). Devletin temel kurumlarına ilişkin ilkeleri anayasalarda düzenlenirken bunların ayrıntılar ise kanunlarla düzenlenir. Hiyerarşik bakımdan anayasalardan sonra gelen kanunlar anayasanın koyduğu ilkelere uymak zorunda olduğu gibi anayasada belirtilen yönetime göre ve yasama organınca hazırlanması gerekir (Bakar, 2011:37).

Hukuk kurallarının yazılı kısmını yansıtan bu metinler, insanları belirli eylemleri yapmaya sevk ederler ya da belirli eylemleri yapmaktan meneden tedbir ve kuralları içerirler. Buna bağlı olarak vergi kanunları Anayasadan sonra (Uluslararası vergi anlaşmalarından etkilenmemek şartıyla) vergi hukukunun en önemli, zorunlu ve bağlayıcı kaynağıdır (Öz, 2004:94).

Kanunlar, özellikle de vergi kanunları, mükellef hakları açısından anayasa gibi temel kaynak niteliğindedir. Mükellef haklarının kanunların içerisinde yer alması mükelleflere, hem haklara ulaşabilmeleri açısından hem de haklarını ileri sürülebilmeleri açısından olanak sağlamaktadır. Ayrıca kanunların doğasının ayrıntılı düzenlemeye uygun olması, vergilendirme alanında vergi mükelleflerinin haklarının daha özellikli alanlarda da korunabilmesine olanak vermektedir. Bütün bunlardan hareketle kanunların mükellef hakları ve bunların savunulması açısından vazgeçilemeyecek bir yere sahip olduğunu söylemek yerinde olacaktır (Yücedoğru, 2007:46-47).

1.5.4. Mükellef Hakları Bildirgeleri

Vergi konuları ile ilgili olarak bir mükellefin hak ve ödevlerini sade bir dille özetleme ve açıklama girişimi olan ikinci grup kaynaklar mükellef bildirgeleri veya imtiyazları şeklindedir. Vergi sistemlerine bir kural getirmelerine rağmen mükellef bildirge ve imtiyazlarının çoğu kendi içinde yasal bir belge niteliği taşımamakta, sadece vergi kanunlarına yönelik bir rehber konumunda olmaktadır. Bunların, genel olarak ilgili mevzuatta bulunanlardan daha fazla bir hak ve ödev getirdiğide söylenemez (Gerçek, 2006: 3).

Tarihsel süreçte hep yükümlülükleri ön plana çıkartılan vergi mükelleflerinin bir takım haklara da sahip olduğu günümüzde anlaşılmıştır. Mükellef Hakları Bildirgesi olarak vergi literatürüne giren bu olgu, bazı ülkelerin kanunlarında yer alırken bazılarında da idare tarafından deklare edilen bir belge niteliğindedir. Bu bildirgelerin çoğu Mükellef Yükümlülükleri ve Mükellef Hakları olmak üzere iki temel kısımda meydana gelmektedir. Ülkemiz Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Şubat 2006'da yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi'nin en belirgin özelliği ise, mükellefin yükümlülüklerine yer vermeyip, sadece haklarına yönelik bir bildirge olmasıdır (Gib, 2007a:46-47). Yükümlülüklerin hem

kanunlarda hem de Mükellef Hakları Bildirgesi'nde yer alması bilinen bir şeyin tekrarı olacağından VUK'da mükellef ödevleri başlığı altında yer alan yükümlülükler bildirgeye konulmamıştır (Karyağdı, 2006:44).

OECD tarafında 2003 yılında araştırma konusu yapılan bir çalışma sonucunda, bildirgelerde yer alan yükümlülükler ve temel mükellef hakları konusundan bir belirleme yapılmıştır. OECD tarafından yapılan bu çalışma; bütün ülkelerin bildirge hazırlama esnasında kendi yasal düzenlemelerini, vergi politikalarını, kendi kültürü ile idari uygulamalarını dikkate alması gerektiği hususlarını vurgulamaktadır. Temel mükellef haklarının tüm sistemlerde yer almasına rağmen, bütün ülkelerde geçerli olabilecek bir bildirge modeli yoktur (Çetin Gerger, 2011:34). Bu yüzden, vergilendirme sürecinde mükellefin sahip olduğu hakları içeren bir belge olan mükellef hakları bildirgelerinin nasıl yayımlandığının herhangi bir önemi yoktur.

Ülkemizde, 2005 yılındaki yeniden yapılandırma faaliyetleri çerçevesinde, Gelir İdaresi Başkanlığının bir alt birimi olarak Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'nın kurulması mükellef odaklı bir organizasyon yapısına geçildiğini kanıtlar niteliktedir. Dünyadaki gelişmeleri yakalayan bir yeniliğin göstergesi olan bu durumun ardından ülkemiz Şubat 2006'da kendi "Mükellef Hakları Bildirgesi"ni yayınlamıştır. İdare ile mükellef arasında samimi ve açık bir iletişim sağlama amacı benimsenen bildirgeyle Türkiye'de bildirgeye sahip olan OECD üyesi ülkeler grubuna dahil olmuştur. Ancak bu bildirgenin hukuki açıdan herhangi bir bağlayıcılığı yoktur. Zira herhangi bir hakkın bildirge ile ihdas edilmesi de mümkün değildir (Tamzok, 2018).

1.5.5. İdareden Doğan Kaynaklar

Kanun hükümleri çerçevesinde kalmak koşuluyla idarenin (yürütme organının) bir takım genel düzenleyici işlemler yapma konusundaki yetkisi vergi hukuku alanında da kendisini göstermektedir. Ancak, idarenin vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin düzenleme yapma yetkisini kullanabilmesi için anayasal bir dayanak bulunması şarttır. Kanun koyucunun her konuyu ayrıntılarıyla açıklayamaması üzerine idareye böyle bir yetki verilebilmektedir. Buradaki amaç kanunlarla belirlenmiş olan vergilemenin temel öğelerine, uygulama, teknik ve uzmanlığa ilişkin konularda açıklık getirmektir. Vergi mükelleflerine haklar sağlamak amacıyla verilen bu yetkiyi idare; bakanlar kurulu kararı, yönetmelik, genel tebliğ, özelge, genelge ve genel yazılar gibi işlemler aracılığıyla kullanmaktadır.

Yürütme organı, vergi mükelleflerine haklar sağlayabileceği durumlarda, idari korumayı kanuni korumaya tercih etmektedir. Bu tercihin temel nedenlerini şöyle sıralayabiliriz (Bakar, 2011:42):

- İdari düzenlemeler kanuni düzenlemelerden daha hızlı gelişmeye açıktır ve daha hızlı olarak uygulanabilirler.
- Kolay anlaşılır biçimde tasarlanan idari belgeler; kanun olarak kolayca düzenlenemez.
- İdari düzenlemeler, hizmetleri içermeye ve daha kapsamlı hakları düzenlemeye izin verirken; kanuni düzenlemeler buna uygun değildir.
- İdari düzenlemeler mükelleflerin ihtiyaçlarına göre gelişen hizmet anlayışına kolayca adapte olabilir.
- İdari düzenleme mekanizması, kanuni süreçten daha hızlı ve daha ucuz olmaya eğilimlidir.

Uygulamanın kanun halinde yapılmasının faydaları ise, mükelleflerin önceki uygulamalarla farklı davranılması şüphelerini ortadan kaldıracak; personelin katılımı tamamen sağlanabilecek, bu da hakların uyumunu hızlandıracak ve tabii ki haklar açısından politik çıkarılara göre şekillenmeyen bir uzun ömürlülük söz konusu olacaktır. Aynı zamanda düzeltme ve itiraz etme mekanizmasının işlemesi için temel olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI

Bu bölümde genel kanunlardan kaynaklanan mükellef hakları ile Vergi Usul Kanunun'dan kaynaklanan özel mükellef haklarından bazılarının yer verilmeye çalışılmıştır.

2.1. Genel Mükellef Hakları

Mükelleflerin, vatandaşlıktan ileri gelen ve dayanağı genel kanunlar olan haklarıdır. Bu hakları; bilgi alma hakkı, adil, eşit ve saygılı muamele görme hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkı olarak sayabiliriz. Bu hakların kullanımında mükellefler açısından herhangi bir öncelik yoktur.

2.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Muamele Görme Hakkı

Adil, eşit ve saygılı muamele görme hakkı, idarenin yetkisini kullanırken tarafsız ve adil olması, mükelleflere saygılı ve nezaket kuralları çerçevesinde davranması gerekliliğini vurgulamaktadır (IRS, 2017). Başka bir ifadeyle idare, mükelleflerin özel durumlarını da dikkate alarak, vergi kanunlarının uygulanmasında mükelleflere karşı adil, eşit ve tutarlı davranarak vergilerini hesaplamalıdır. Vergilendirme açısından aynı vergi idaresine bağlı olan mükellefler arasındaki farklı uygulamaların kabul edilmesi mümkün değildir. Mali sistem içerisinde sorun oluşturan farklı uygulamalara çok sık rastlanması halinde idare uygulama birliğini sağlamak zorundadır. Nitekim, “İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme”nin 14. maddesinde ayrımcılık yasağına ilişkin bir hüküm yer almaktadır. Bu hükme göre; “Sözleşmede tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanmak için; ırk, din, dil, ulusal veya toplumsal köken, cinsiyet ve servet başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetmeksizin sağlanmalıdır”.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2006 yılında yayınladığı Mükellef Hakları Bildirgesi'nde mükelleflere adil, eşit ve tutarlı davranılması gerektiğini vurgulamış, 2015 yılı faaliyet raporunda da mükellef haklarının gözetilip kaliteli hizmet sunulacağı garantisini vererek misyon ve vizyonunu belirlemiştir. Bu kapsamda ayrımcılığın önlenmesi, eşit muamele ilkesinin sağlanması için birçok

uluslararası sözleşme, tavsiye ve direktif mevcuttur. Ülkemizde bu konuya ilişkin uluslararası sözleşmelerin çoğuna taraftır ve kendi ulusal mevzuatını ve bu bağlamda kurumsallaşmasını oluşturma yolundadır. Bu çabaların sonucunda 6 Nisan 2016 tarihinde “Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Kanunu” kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanunun amacı “insan onurunu temel alarak insan haklarının korunması ve geliştirilmesi, kişilerin eşit muamele görme hakkının güvence altına alınması, hukuken tanınmış hak ve hürriyetlerden yararlanmada ayrımcılığın önlenmesi ile bu ilkeler doğrultusunda faaliyet göstermek, işkence ve kötü muameleyle etkin mücadele etmek ve bu konuda ulusal önleme mekanizması görevini yerine getirmektir” (Odyakmaz vd., 2016:721).

2.1.2. Bilgi Alma Hakkı

Mükelleflerin, “Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kılınan makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüte düştükleri konular hakkında bilgi alma” haklarının olduğu VUK’un 413. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Mükelleflerin vergileme ile ilgili durumlarını daha belirgin hale getirmek için kullandıkları bu hak, mükelleflerin öncelikle vergi ve vergilendirme ile ilgili tüm kanun ve kurallara ulaşmanın yanında kendilerini ilgilendiren kişisel bilgilere ilişkin ve kendilerine ait vergilerin tarh edilmesi ile ilgili her türlü güncel bilgiyi alma hakkını ifade eder.

Mükellefler bu hakkı iki şekilde kullanabilmektedir. Bunlardan ilki vergilemeye ilişkin işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi şeklinde iken, ikincisi mükelleflerin talebi üzerine kendilerine bilgi verilmesi şeklindedir.

1- Vergi hukuku kaynaklarının kural olarak Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmesiyle, yapılan düzenlemenin vatandaşlara duyurulması ve yapılan düzenleme hakkında bilgi verilmesi amaçlanmaktadır. Ülkemizde de vergi kaynaklarının çoğu Resmi Gazete’de yayımlanmak suretiyle yürürlüğe girer. Bunun yanında mükelleflerin bilgilere güncel olarak ve kolaylıkla ulaşabilmesi için vergi mevzuatı hakkında rehberler, kılavuzlar, broşürler, genel yayınlar ve bilgi almak için telefon hatları, web siteleri oluşturulmuştur (Bakar, 2011: 75). Ayrıca yıllık beyanname verme dönemlerinde vergi daireleri bünyelerinde, AVM’lerde ve vergi dairesinin yetki çevresinde bulunan en işlek cadde ve sokaklarda mükelleflere birebir bilgi vermek ve beyanname doldurmalarına yardımcı olmak üzere danışma büroları ve stantlar açılmakta ve mükellefler bilgilendirilmeye çalışılmaktadır. Yine bu kapsamda, vergisel konularda danışma, ihbar yönetimi ve motorlu taşıt vergisi işlemlerine ilişkin hizmet sunmak amacıyla “Vergi İletişim Merkezi” adı altında, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı’na bağlı bir çağrı merkezi kurulmuştur.

Aşağıdaki tablo 1’de bazı OECD ülkeleri kapsamında mükelleflerin bilgilendirilmesi amacıyla kullanılan araçlara değinilmiştir.

Tablo 1: Bazı OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar

Ülke	Vergi Sistemi ile İlgili Yayın, Rehber ve Kılavuzlar					İnternetle Sunulan Bilgi	Ücretsiz Telefon Bağlantısı
	Beyanname Düzenleme Kılavuzu	Vergi Avantajları Rehberi	Genel Yayınlar	Okullarda Özel Materyaller	Vergilerin Harcanması İle İlgili Yayınlar		
ABD	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Almanya	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok
Avustralya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Fransa	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
Hollanda	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
İngiltere	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
İspanya	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Var
İsveç	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
İsviçre	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
İtalya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Japonya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
Kanada	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var
Portekiz	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok
TÜRKİYE	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok*

* 25/12/2007 tarihi itibarıyla ülkemizde “Vergi İletişim Merkezi” kurulmuştur.

Kaynak: Goranovic, Predrag, Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro, s. 3 <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf> (17.03.2018); (Aktaran Gerçek, 2006: 5)

Tablo 1’e baktığımızda vergi sistemi ile ilgili Yayın, Rehber ve Kılavuzlardan: Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Vergi Avantajları Rehberi ve Genel Yayınlar bütün OECD ülkelerinde mevcut iken; okullarda özel materyaller ile vergilerin harcanmasına ilişkin yayınlar bazı ülkelerde vardır. Bazı ülkelerde de okullarda özel materyallerin yerine ders vardır. Ayrıca, ülkelere biri hariç bütün OECD ülkelerinde internetle sunulan bilgi varken, ücretsiz telefon bağlantısı da bazı ülkelerde var olup bazılarında da yoktur.

2- Mükellefler vergilendirme açısından yapacakları işlemlerin sonuçlarını önceden öğrenmek ve aldıkları bilgi doğrultusunda hareket etmek amacıyla başvurdukları bilgi alma yolu GİB’den özelle talep etmektir. Özelle, vergi idaresinin mükellefe yönelik belli bir işlem için vergi

kanunlarının nasıl yorumlandığı şeklinde tanımlanabilir. Yazılı olarak talep edilebilecek açıklama, yetkili makamlar tarafından en kısa sürede cevaplanmalıdır. Bu açıklamalar, öznelgeyi yazan kişinin tereddütlü konulara ilişkin şahsi yorumu niteliğindedir. Bu nedenle öznelgeye göre hareket edilmesi halinde bile kanunlara aykırı işlem meydana gelmiş olabilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, bir mükellef tarafından talep edilen öznelgedeki hususların tüm mükellefleri ilgilendirdiği kanaatine varması halinde, kendisinden istenecek izahatı öznelge ile cevaplandırmak yerine aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek amacıyla sirküler de yayımlamayı tercih edebilir (Pehlivan, 2018: 33). Öznelge ve sirküler bağlayıcı kaynaklar değildir. Ancak 6009 sayılı kanun ile VUK'un 369. maddesinde yapılan değişiklikle "yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması durumunda vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz" (Öner, 2015:35). Yani aldığı öznelge doğrultusunda hareket eden mükelleflere herhangi bir yaptırım uygulanmaz.

2.1.3. Başvuru Hakkı

Herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi (hukuk devlet ilkesi) tek başına kişiler için güvence oluşturmamaktadır. Yeterli güvence bu ilkeye işlerlik kazandıracak başvurma hakkı ve yargısal denetimle sağlanabilir. Örneğin yasaya aykırı bir vergilendirme işlemi ile karşı karşıya kalan bir mükellefin yasal idare ve eşitlik ilkelerinden yararlanabilmesi için idari ve yargısal başvuru olanaklarına sahip olması gerekir. Anayasanın 36. maddesi (f.1) ile 40. maddesi hak arama özgürlüğü ve başvurma hakkı ile ilgilidir. Anayasanın "dilekçe hakkı" başlıklı 74. maddesi ise "vatandaşların dilekçe ile yetkili idari makamlara veya TBMM'ye dilek veya şikayetlerini bildirme hakkını" düzenlemiştir (Öncel vd., 2017: 52-53).

Uyuşmazlığın idari yoldan çözümü noktasında mükellefler, vergilendirmeye ilişkin bir işlemin veya tespitin yapılmasını yetkili makamlardan isteyebilir. Mükelleflerin VUK md. 13'de belirtilen mücbir sebep hallerinde durum tespiti yapılmasını ve vergilendirme yapılırken bu durumun dikkate alınmasını veya VUK'un 17. maddesi gereğince ek süre verilmesini talep etmesi örnek olarak verilebilir. Mükellefler ayrıca, vergi idaresine dilekçe ile başvurarak, VUK'un 116-126. maddelerinde düzenlenen hükümlere göre vergi hatalarının düzeltilmesini, VUK'un 376. maddesine göre cezalarda indirim yapılmasını ve 1-12 arasındaki Ek madde hükümlerine dayanarak uzlaşma yoluna gitmeyi talep edebilir (Gerçek, 2006: 14).

Anayasamızın 36. maddesinde "herkesin dava açma hakkına sahip olduğu" ve 125. maddesinde de "idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu" hüküm altına alınmış, uyuşmazlığı idari yoldan çözemeyen mükellefe yargı yolu açılarak güvence sağlanmıştır. Bu kapsamda, VUK'un 377. maddesinde, "mükellefler ve kendilerine ceza kesilenler, tarh edilen

vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilirler” denilerek mükellefin dava açma hakkı vurgulanmıştır. Ayrıca AATUHK’nın 15, 20 ve 58. maddelerinde, vergi alacağını güvence altına almaya yönelik işlemler ile cebren tahsilat işlemlerine karşı mükelleflerin dava açma hakkı düzenlenmiştir.

2.1.4. Vergilemede Belirlilik Hakkı

Vergilerin, hem idare hem de kişiler yönünden; miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve ödeme biçimlerinin belli ve kesin olması belirlilik ilkesinin bir sonucudur. Vergilemede belirliliğin sağlanması için vergi kanunları açıklayıcı olmalı ve yalın bir biçimde hazırlanmalı, vergi kanunlarının etki alanı açık şekilde belli edilmelidir. Diğer bir deyişle herkesin uyması gereken hukuk kuralını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre belirlemesi ve keyfiliğin önlenmesi belirlilik ilkesinin bir sonucudur. Vergi hukukundaki kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlayıcı niteliktedir. Bu amaca yönelik örnek vermek gerekirse gelir vergisine tabi gelir unsurları GVK’nın 2. maddesinde tek tek sayılıp tanımlanarak bu konuda açıklık sağlanmaya çalışılmıştır (Erkin, 2012: 241-242).

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi ve vergilerin yasallığı ilkesi gereği vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulmaz. Aksi halde, idare ve yargı organlarının bu yolla yeni vergi doğurucu olaylar yaratmaları veya vergi yükünü artırmaları olasılığı vardır. Aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Kişiler gelecek dönemlere yönelik planlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yaparlar. Sonradan çıkarılan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar; ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar bozulur (Öncel vd., 2017: 48-49).

Türk vergi hukunda mükelleflere belirlilik ve güven sağlayan dayanaklar; vergilerin yasallığı ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi anayasal normlardan meydana gelmektedir. Verginin yasallığı ilkesi, “vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulmasını” zorunlu kılar (Anayasa, md. 73/3), verginin ana öğelerinin de kanunla belirlenmesi bakımından bağlayıcı bir kural olmaktadır. Sosyal hukuk devleti ilkesi ise, “verginin mali güce göre alınması” (Anayasa, md. 73/1) ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasını (Anayasa, md. 73/2) öngörmektedir. Belirlilik hakkının mükellefler açısından somut yansıması, hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde vergi kanunlarının belirli, anlaşılır ve istikrarlı olması ve geriye yürümemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Karşılıksız olarak alınan verginin ne üzerinden, ne zaman, hangi esaslara göre ve ne kadar alınacağını bilmesi mükellef haklarının korunmasıyla çok yakından ilgilidir. Başka bir açıdan baktığımızda ise, mükelleflerin yürürlükteki kanunlara güvenmeleri ve geleceğe yönelik planlarını bu kanunlara göre yapmaları bakımından, vergi kanunları uygulanırken kanunların geriye yürümemesi ilkesine uyulması şarttır (Gerçek, 2006: 14).

2.1.5. Mükellefe İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Mükellefe ait bilgiler, mükelleflerin ilk mükellefiyet tesisi ile birlikte vergi sistemine kayıt olmaları sebebiyle vergi idaresinin elinde oluşmaya başlar. Vergi mükelleflerine gizlilik hakkını tanımakla idare, onlara ait bilgilerin gizli tutulacağı garantisini vermiş ve bu bilgileri güvence altına almış demektir. Bu yüzden yalnızca vergi matrahlarının doğru belirlenmesi amacıyla vergi idaresinde hazır bulunan bilgiler gizli kalmalıdır. Nitekim vergi idaresine vergi mükellefleri hakkındaki bilgilerle ilgili olarak uygulanan gizlilik kuralları diğer kamu idarelerine uygulanan gizlilik kurallarından daha sıkıdır (Gökbel, 2000:52).

Bu kapsamda VUK'un 5. maddesinde vergi mahremiyetine uyması gereken kişiler sayılmış, görevleri dolayısıyla mükelleflerin bilgilerini elde eden bu kişiler "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 nefine kullanamazlar" denilmiştir. Bu yasa, kanunda sayılmış kişilerin görevlerinden ayrılması durumunda dahi devam etmektedir. Yasağın cezai sorumluluğu VUK'un 362. maddesinde belirtilmiş, yasağa uymayanların Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacakları düzenlenmiştir. Yine AATUHK'nın 107. maddesinde kanunun uygulanmasıyla görevli olan kişilerin, görevleri sebebiyle kamu borçluları hakkında öğrendikleri gizli kalması gereken bilgileri açıkladıkları takdirde Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine göre cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır.

Mükellefler için, mahkemelerin kamuya açık yapılıp yapılmaması ve mahkeme kararlarının yayınlanması, teknoloji ile birlikte elektronik ortamda ulaşımın sağlanabildiği bilgisayar veri bankalarının kullanılması ve vergi borcu olanlara ilişkin bilgilerin çeşitli basın yayın organları veyahut duyuru araçları ile kamuya duyurulması gizlilik hakkından sapma olarak değerlendirilebilir.

2.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı

Vergi hukukunda, kanundan doğan ödevler prensip olarak mükellef veya sorumlular tarafından yerine getirilir. Ancak bazı hallerde vergi kanunlarının belirttiği işlemler diğer hukuk kollarında olduğu gibi kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmek zorundadır. Bununla birlikte mükelleflerin her açıdan ehliyet sahibi olmalarına karşın, vergi işleri için başkalarına temsil yetkisi veya vekâlet vermelerinin önünde herhangi bir engel yoktur (Erginay, 1990:58). Burada bahsedilen zorunluluk kanundan kaynaklanmaktadır ve yerine getirilmemesi durumunda doğacak sorumluluk da kanunlarla hüküm altına alınmıştır.

Nitekim; VUK'un 10. maddesinde "tüzel kişilerin veya tüzel kişiliği olmayan vakıf vb. kuruluşların, küçüklerin ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği" hüküm altına alınmıştır. Burada kanuni temsilci, tüzel kişilerde işletmenin müdürü, idare meclisleri ve gerçek kişilerde ise veli, vasi ve kayıymdır. VUK'un 10/2., 332., 333/2,3. maddeleri ile AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde, Kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri halinde "asıl mükelleften kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu olacakları ve bu ödemeleri kendi varlıklarından ödemek zorunda kalacakları" bildirilmiştir.

Vergilendirme sürecindeki iş ve işlemler genel olarak mükelleflerin bizzat kendileri tarafından yürütülmektedir. Buna rağmen mükellefler vergilendirmeyle ilgili iş ve işlemleri bir temsilci aracılığıyla veya onun yardımını alarak yürütme imkanına da sahiptir. Mükellefler genelde mali müşavir, avukat ya da vergi idaresi tarafından yetkili tanınan kişileri temsilci olarak tercih ederler. Temsil edilme hakkından faydalanabilmek için mükellef, kendisini temsil edecek ve gizli bilgileri alabilecek kişinin isminin yazılı olduğu imzalı bir belgeyi vergi idaresine sunmalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, mükellef işlerini her ne kadar yardım olarak veya temsilci kullanarak yürütse de vergi işlemlerinde tek sorumlu kendisidir. Çünkü temsilcilerin herhangi bir sorumluluğu yoktur (Gerçek, 2006: 7).

2.1.7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Özel hayatın gizliliği, bütün demokratik hukuk devletlerinde benimsenmiş olan bir anayasa hukuku ilkesidir. "İnsan kişiliğinin serbestçe gelişmesine imkân vermek, kişiye kendisi ve yakınları ile baş başa kalabileceği, devletçe ve başkalarınca rahatsız edilmeyeceği özerk bir alan sağlamak" temel amaçlarıyla özel hayat konusu hukuksal düzenlemelerde yer almıştır. Bu yönüyle özel hayatın korunması, insan onurunun korunmasında önemli bir araçtır.

Vergileme alanına geçildiğinde ise idarenin, mükellefe ait bilgileri toplamak suretiyle onun özel hayatına bir müdahalesi söz konusu olmaktadır. Bu açıdan özel yaşam alanı, "hem bilgi toplama, hem toplanan bilgileri saklama, koruma ve kamuya açıklamama açısından (vergi mahremiyeti), hem de yükümlü hakkında toplanan verilere bizzat yükümlünün ulaşması (bilgi alma) bakımından" değerlendirilmek durumundadır (Yaltı, 2006:167). Kişinin gizlilik alanında bulunan ve başkalarından uzak kalmasını istediği hususlar ile özel ve meslekî hayatını ilgilendiren hususlar; aynı zamanda o kişinin sır çevresini oluşturmaktadır.

Bu anlamda özel hayatın gizliliği hakkı, vergi idaresince mükellefin evine ve işyerine girimeyi sıkı kurallara bağlayarak mükellefin özel hayatına müdahale edilmesini engellemektedir. Uygulamada bu durum, mükelleflerin evlerini makul olmayan ve şüphe doğurmayan sebeplerle

aranmaktan ve vergi borcunun doğru miktarını belirlemek için yerinde olmayan bilgi taleplerinde bulunmaktan kaçınmak olarak kendini göstermektedir. Ülkelerin genelinde mükellefin evine girmek için yetkili makamlarca imzalanmış özel izin belgesi şartı aranırken, bazı ülkelerde de mükellefe yapılacak ziyaret için onun rızası şartı aranmaktadır (Gerçek, 2006: 7). Ülkemizde de mükellefin evine girebilmek için Sulh Ceza Hakimi'nden alınmış özel izin belgesi şarttır.

Aşağıdaki tablo 2'de, bazı OECD ülkelerinde özel hayatın gizliliği hakkına uyulma durumları verilerek karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 2: Bazı OECD Ülkelerinde Özel Hayatın Gizliliğine Uyulma Durumu

Ülke	İşyerine ve Konuta Girebilme		Aramada Yetki Belgesi (Arama İzni) Gereksinimi		Belgelere El Koyma	
	İşyeri	Konut	İşyeri	Konut	Sınırlama	Arama İzni İhtiyacı
ABD	Mükellefin rızası veya Mahkeme kararı gerekli		Var	Var	Vergi suçu	Var
Almanya	Serbest	Serbest	Soruşturma davası için		Ceza davası	Var
Avusturya	Serbest	Serbest	Var, Sınırlı	Var	Vergi suçu	Var
Finlandiya	Serbest	Var (Vergi suçu Şüphesinde)	Yok	Var	Ceza davası	Var
Fransa	Serbest	Arama izni gerekli	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
Hollanda	Serbest, mesai saatlerinde	Arama izni gerekli	Var, (Ceza davası için)		Ceza davası	Yok
İngiltere	Gelir vergisi - arama izni KDV - Serbest	Arama izni gerekli	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
İrlanda	Belirlenen saatlerde serbest		Yok	Yok	-	Yok
İspanya	Serbest, mükellefin rızasıyla		Var	Var	Yok	Yok
İsveç	Serbest, Mükellefin rızasıyla		İdari kararlar Var	Yargı kararıyla Var	Kaçakçılık tekerrürü	Var
İsviçre	Sadece vergi incelemesi sırasında		Var	Var	Yok	Yok
İtalya	Serbest, mesai saatlerinde	Önceden izin alınarak	Var (Sahtekarlık davasında)		Ceza davası	Sadece kasa açılır ve belgeler mühürlenirse

Tablo 2: (devamı)

Ülke	İşyerine ve Konuta Girebilme		Aramada Yetki Belgesi (Arama İzni) Gereksinimi		Belgelere El Koyma	
	İşyeri	Konut	İşyeri	Konut	Sınırlama	Arama İzni İhtiyacı
Japonya	Serbest	Serbest	Var, (Ceza davası araştırmasında)		Ceza davası	Var
Kanada	Serbest	Serbest	Yok	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
Kore	Serbest	Sadece ceza davasında	Var	Var	Ceza davası	Var
Norveç	Serbest	Mükellefin huzurunda Var	Yok	Var	Ceza davası	Yok
Slovakya	Serbest	Mükellefin rızasıyla	Var	Var	Ceza davası	Yok
Yeni Zelanda	Serbest	Serbest	Yok	Yok	Ceza davası	Yok
Yunanistan	Serbest, mesai saatlerinde		Yok	Var	Kaçakçılık şüphesi	Yok
TÜRKİYE	Serbest, mesai saatlerinde	Arama izni ile	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var

Kaynak: Goranovic, Predrag, Taxpayers' Rights and Tax Administration in Montenegro, s. 7-8 <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf> (17.03.2018); (Aktaran Gerçek, 2006: 7-8)

Tablo 2'deki OECD ülkelerinde mükellefin işyerine girmek ve arama yapmak genel olarak serbestken, mükellefin evine girip arama yapabilmek için ya mükellefin rızası gerekmekte ya da arama izni şartı aranmaktadır. Ülkelerin birçoğunda idare; vergi suçu, ceza davası veya kaçakçılık şüphesi olduğu durumlarda belgelere el koyabilmektedir. Belgelere el koyabilmek içinde yine ülkelerin bir kısmında arama iznine ihtiyaç vardır.

2.2. Vergi Usul Kanunundan Kaynaklanan Özel Mükellef Haklar

2.2.1 Vergi Mahremiyeti Açısından Mükellef Hakları

Vergi mahremiyeti, “vergi idaresi, vergi yargısı, vergi mevzuatına göre kurulan komisyonlar, vergi mevzuatına göre vergi ile ilgili işlerde kullanılan bilirkişiler ve kendilerine bilgi verilen kişi

ve kurumların; mükellefler tarafından (mükellefin ve mükellefle ilgili kimseler hakkında) sunulan bilgilerin saklı tutulacağı ve üçüncü kişilere açıklanmayacağı hususunda güvence oluşturulması” anlamına gelmektedir. Sınırları Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunda belirlenen vergi mahremiyetine uymayanların ciddi hapis cezaları çaptırılacağı, gerek Vergi Usul Kanunu’nda gerekse Türk Ceza Kanunu’nda belirtilmiştir. Kanunlar tarafından açıkça yetki verilmediği sürece, mükellefler hakkındaki bilgiler hiçbir şekilde vergi idaresince açıklanamayacaktır. Bu kurala koşut olarak meslek mensupları ile bunların yanlarında çalışanlara, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları açıklamaları; Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasaklanmıştır (kpmgvergi.com, “t.y.”).

Türk vergi hukukunda aşağıda sayılan kimseler “görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ait olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer konuları açığa vuramazlar ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar” (VUK md. 5). Bu kimseler:

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
- Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir.

Yukarda sayılanlardan anlaşılacağı üzere vergi idaresinin yükümlülükleri arasında olan ve kanunlarla güvence altına alınan vergi mahremiyeti, mükellef hakları açısından önemli bir müessese olmakla birlikte mükellef ile vergi idaresi arasında güvene dayalı bir ilişki kurulmasına aracı olmaktadır. Vergi idaresinin mükelleften defter ve belgelerinin ibrazını istemek, iş yerinde bulunup araştırma yapmak hatta mahkeme kararıyla arama yapmak karşılığında kanun ile mükellefe vergi mahremiyetinin korunacağı garantisini sağlamaktadır (Çetin Gerger, 2011:91).

2.2.2. Sürelerle İlgili Mükellef Hakları

Hukukta süreler, hakların ve yetkilerin kazanılması, kullanılması ve kaybedilmesi açısından oldukça önemsenmektedir (Öncel vd., 2017:112). Mükellefler, çeşitli ödevlerin yerine getirilmesi veya bazı haklardan yararlanılması durumunda kanunların belirlediği süreler içinde hareket etmek zorundadır. Yükümlülükler belirlenen süreler içinde yerine getirilmezse, mükellef bazı müeyyidelerle karşılaşabilir. Yine haklar belirlenen süreler içinde kullanılmazsa, söz konusu hakkın bir daha kullanılmaması sonucu ortaya çıkabilir (Bilici, 2014:86).

2.2.2.1. İdarenin Süre Verme Zorunluluğu

VUK madde 14'te, "vergi muamelelerinde sürelerin vergi kanunlarıyla belli edileceği, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden az olmamak şartıyla bu süreyi tebliği yapacak olan idarenin belirleyeceği ve mükellefe tebliğ edilmesi" gereği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre mükellef kanunda süre belirtilmediği hallerde idareden en az 15 günlük süre verilmesini talep etme ve bu süreden tebligatla haberdar olma hakkına sahiptir. Bu hak vergi uygulamaları açısından büyük öneme sahiptir. Örneğin VUK 30/2'ye göre, "vergi beyannamesinin kanuni veya ek süreler içinde verilmekle birlikte beynamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş olması" durumunda, vergi matrahına ilişkin bilgileri vermek ve kanuni defterleri ibraz etmek üzere takdir komisyonu tarafından mükellefe 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilir. Bu süre içinde istenilen bilgileri verip kanuni defterlerini ibraz eden mükellefe, defter ve belgeleri ihticaca salih olmak şartıyla, bu defter ve belge kayıtlarına göre matrah tespiti yapılır.

4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun değişen mükerrer 355. maddesine göre, "saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgelerini 15 günlük süre içinde ibraz etmeyenlere" özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Özel usulsüzlük cezasının kesilmesine rağmen zorunlulukları yerine getirmeyen mükelleflere, tekrar 15 günlük süre verilip bu yükümlülüklerini yerine getirmeleri tebliğ olunur. Buna rağmen, ibraz edilmezse, özel usulsüzlük cezaları iki kat uygulanır. Yine VUK 359'da "varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin 15 günlük süre içinde ibraz edilmemesi" gizleme sayılmaktadır. Gizleme sayılan hallerde bir taraftan re'sen takdir yoluyla vergi salınması ve kaçakçılık suçu ile ilgili "3 kat vergi ziyat cezası" kesilmesine diğer taraftan "18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına" hükmolunur.

2.2.2.2. Mücbir Sebep Halinde Süreler

Mücbir Sebep; "herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar" olarak tanımlanmıştır (TDK, 2018). Mücbir sebep hali; "tafların iradesi dışında ortaya çıkan, önceden öngörülmesi ve önlenmesi mümkün olmayan, ödev, yükümlülük ve borçların veya bir sözleşmenin yerine getirilmesini engelleyen dışsal bir olay" olarak ifade edilebilir.

VUK'un 13. maddesinde mücbir sebep halleri sayılmıştır. VUK'un 15. maddesinde ise bu sebeplerin herhangi birinin meydana gelmesi halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tarh zamanasının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiştir. Ancak bu hükmün uygulanabilme şartı mücbir sebep halinin mevcut olması veya ilgililer tarafından ispat ve tevsik edilmesine bağlıdır. VUK md. 373; "bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez". Örneğin, defter ve

belgelerin ibraz edilmemesinin cezai müeyyideleri olmasına rağmen, mükellefin defter ve belgelerini mücbir sebepler dolayısıyla ibraz edemediğini ispat etmesi durumunda ceza kesilemeyeceği açıktır.

2.2.2.3. Zor Durum Halinde Süreler

VUK'un mühlet verme başlıklı 17. maddesinde, “zor durumda olmaları nedeniyle vergi işlemlerine yönelik ödevlerini süresinde yerine getiremeyecek olanlara, maddede belirtilen şartları yerine getirmeleri halinde kanuni sürenin bir katını kanuni süresi bir aydan az ise bir ayı geçmemek üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uygun bir süre verilebileceği” ifade edilmektedir. Belirtilen hükümde, “zor durum” ifadesine açıklık getirilmemekle birlikte zor durumun varlığı hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na geniş bir yorum yapma yetkisi verilmektedir.

Kamu borçluları ile vergi idareleri arasındaki ilişkiyi karşılıklı anlayış zeminine oturtan zor durum uygulamasıyla, haklı gerekçeler sunmak şartıyla vergiye ilişkin ödevlerini yerine getiremeyecek olanlara, bu ödevlerini yerine getirebilmeleri için fırsat verilerek onların suçlu duruma düşmesi engellenmiş ve olası tepkileri bertaraf edilmiştir. Vergi idaresi açısından ise, vergiye yönelik ödevlerin hangi gerekçelerle süresinde yerine getirilmediğini bilmek ve bu ödevlerin hangi tarihte yerine getirileceğini öğrenmek gibi önemli faydaları vardır (Çelik, 2000).

2.2.2.4 Ölüm Halinde Süreler

VUK'un 12. maddesi “ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar” şeklinde düzenlenmiştir. Aynı kanunun 16. maddesinde, “vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde, ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir” denilmiştir. Bu hükümlerle Medeni Kanunun 606. maddesinde yer alan mirası red süresi arasında uyum kurmak amaçlanmıştır. Çünkü ölüm halinde mirasçılar, Medeni Kanunun bu maddesine dayanarak üç ay içinde mirası reddetme hakkını tercih edebilir (Öncel vd., 2017:123).

Görüldüğü gibi burada mükelleflere hem mirası kabul edip etmeme hakkı tanınmış hem de bildirimde bulunma ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenmiştir. Mükellef tarafından miras reddilmişse, mirası bırakana ait vergi ile ilgili yükümlülüklerin de yerine getirilmeyeceği aşikardır. Ayrıca üç aylık süre hakkı tanınması yeni yükümlülükleri yerine getirecek olan mirasçıların rahat hareket etmesine olanak sağlayacaktır.

2.2.2.5. Vergi Beyannamesi Verilmesinde Ek Süre

VUK'nun 144/3. fıkrası hükmünde, “vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin defter ve belgelerinin muhafaza altına alınmış olmasının, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmayacağı” belirtilmektedir. Mükellef, beyannameyi düzenlemek için gerekli bilgileri defter ve belgelerden çıkarma hakkına sahip olup bu hakkını kullanabilmesi için yazılı istekte bulunması gereklidir. Mükellefin bu isteği yetkililer tarafından derhal yerine getirilir. Bununla birlikte VUK md. 144/4'te “defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar” hükmü yer almıştır.

2.2.2.6. V.İ.V. Beyannamesi Verilmesinde Ek Süre

VUK'un 342. maddesiyle sadece veraset ve intikal vergisi için geçerli olmak üzere iki ek beyan süresi verilmesi kabul edilmiştir. Madde “Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyayı olmamış sayılır” şeklindedir. Yani beyannamenin 15 günlük süre içinde verilmesi şartıyla vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi de hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca bu maddenin 2. fıkrasında mükellefe tebliğ edilmek şartı ile mükellefe yeniden 15 günlük bir mühlet de verilmiştir. Beyanname bu sürede de verilirse yine vergi ziyayı olmamış sayılır. Fakat, veraset ve intikal vergisi beyannamesi ikinci ek süreye ilişkin tebligat yapılmadan önce ve birinci ek süreden sonra verilmişse, mükellef ikinci derece usulsüzlük cezasına muhatap tutulur. Mükellef beyannameyi kendisine tebliğ edilen ikinci 15 günlük ek süre içinde vermesi halinde ise birinci derecede usulsüzlük cezasıyla muhatap olur.

İdare tarafından tebligat yapılarak verilen ikinci 15 günlük süreden sonra beyanname verilmesi ya da hiç beyanname verilmemesi halinde ise birinci derece usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilir. Çünkü söz konusu usulsüzlük fiili aynı zamanda re'sen takdiri gerektirmektedir. Ayrıca bu ceza Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası ile kıyaslanmak suretiyle miktar itibarıyla ağır olan uygulanır. Burada dikkat edilmesi gereken husus usulsüzlük cezasının her mükellef için ayrı ayrı kesilecek olmasıdır (Akarca ve Şafak, 2016).

2.2.2.7. Süresinde İade Edilmeyen Vergilerde Faiz Ödemesi

Mükelleflerin kendilerine red ve iade edilmesi gereken vergilerin belirtilen süreden geç ödenmesi halinde tecil faiz oranında faiz talep etme hakkı VUK'un 112. maddesinde düzenlenmiştir.

VUK md. 112/4; “mükelleften fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsil tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120. madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir” şeklindedir.

VUK md 112/5 ise; “vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir” şeklinde düzenlenmiştir.

2.3. Vergi Borcunu ve Cezasını Sona Erdiren Bazı Hallerde Mükellef Hakları

2.3.1. Yanılma Halinde Mükellef Hakları

Mükelleflerin vergi kanunlarına göre gerçekleştirdikleri uygulamalar hukuka aykırı ise suç konusunu oluştururlar. Mükelleflerin bu suçtan kanunu bilmediklerini ileri sürerek kurtulma imkanları yoktur. Çünkü kanunu bilmemek mazeret olarak kabul edilmez. Kanunu herkesin bildiği kabul edilir. Ancak, mükellefler nitelikleri VUK md. 369’da belirtilen unsurlara sahip olarak yanılığa içine düşerlerse, hukuka aykırı davranışlarından dolayı kendilerine ceza kesilmez. Çünkü mükellefin yanılmış daha doğrusu yanıltılmış olması onun suç işleme konusundaki iradesini dolayısıyla vergi suçluluğunu ortadan kaldırır. Burada dikkat edilmesi gereken husus yanılmanın sadece ceza kesilmesine engel olduğu vergiyi ortadan kaldırmadığıdır. İdare vergiyi tarh edip tahsil eder (Şenyüz, 2005:168).

Buradan anlaşılacağı üzere yanılma halinde mükellefler sadece cezalardan kurtulma hakkına sahip olurken vergiyi ödemek durumundadırlar. Yanılma hali VUK md. 369’da belirtildiği gibi iki şekilde meydana gelmektedir. Bunlardan ilki yetkili makamların özelge ve sirküler aracılığıyla mükellefi yanıltmış olması, ikincisi ise yetkili makamlar tarafından bir hükmün uygulama tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olmasıdır.

2.3.2 Pişmanlık Halinde Mükellef Hakları

Kanunlara aykırı düşen fiil ve hareketlerin yaptırımlara bağlanması prensip itibarıyla bunların yapılmasını önlemek amacına yöneliktir. Bu bakımdan ceza kanunları, suçluların pişmanlık ve ıslah hallerine yer vermiştir. Vergiler alanında da, mutlaka bir vergi kanuna aykırılığın cezalandırılması amacı yoktur. Konulan vergi cezaları, her şeyden önce aykırılık fiillerinin

işlenmemesinin bir teminatı sayılır. Bunun yanında vergilerin zamanında ve tam olarak tahsil edilmesi amacı güdülür (Erginay, 1990:103). Bu doğrultuda VUK md. 371’de yer alan pişmanlık ve ıslah kurumunun amacı da mükellefleri kanunun katı hükümlerine karşı korumak, belli bir hoşgörü sınırının içinde hareket ederek mükellefi yönetime yakınlaştırmak ve vergi duygusunun yerleşmesini sağlamaktır (Kaneti, 1989:253).

Pişmanlık kapsamına giren vergiler ile ilgili olarak pişmanlık kapsamındaki cezaları gerektirecek fiilleri işlemiş olan mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden yararlanma hakları belli koşulların varlığına bağlanmıştır. Bu Koşullar (Edizdoğan ve Taş, 1993:159-161)

- 1- Mükellef, kanuna aykırı fiilini ilgili makama dilekçe ile bildirmelidir.
- 2- Dilekçenin verilmesinden önce mükellef hakkında bir ihbar yapılmamış olması, mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanmamış olması, olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olması ve kaçakçılığa teşebbüs durumunun saptanmamış olması gerekmektedir.
- 3- Haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde; hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmesi ve yanlış beyanların tamamlanmış olması gerekmektedir.
- 4- Haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde ödeme süresi geçmiş vergilerin pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi gerekmektedir.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanabilmesi için mükellefin pişmanlık ve ıslah dilekçesini verdikten sonra kanunun aradığı bu koşulları yerine getirmesi şarttır. Eğer mükellef bu şartları sağlayamazsa işlediği fiile uygun bir ceza vergi idaresi tarafından kendisine tatbik edilecektir. Pişmanlık ve ıslah dilekçesi verildikten sonra bu koşulların yerine getirilmesi mükellefin işlediği fiili suç olmaktan çıkartacak, mükellefe pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma hakkı sağlayacaktır. Örneğin vergi ziyayı suçu ile ilgili para cezasını ödemekten ve hapis cezası ile yargılanmaktan kurtulur.

2.3.3. Terkinde Mükellef Hakları

Kelime anlamı “silme” olan terkinin vergi hukukuna yansımaları “tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir vergi alacağının ortadan kalkması” şeklindedir. Bu işlemle, tahakkuk etmiş vergi alacakları silinirken, tahsil edilenler ise mükellefe iade edilir (Bilici, 2014:147). Başka bir tanıma göre terkin, “bazı koşulların varlığı halinde vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran idari bir işlem” olarak ifade edilmiştir (Öncel vd., 2017:151).

VUK’ un 115. maddesine göre; “yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer doğal afetler yüzünden varlıklarının ya da ürünlerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, kaybettikleri varlık ya da ürünleri ile ilgili

vergi borçları ve cezaları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından zararlar orantılı olarak kısmen ya da tamamen terkin edilir”. Burada dikkat edilmesi gereken husus terkin işlemi yapılırken sadece cezanın terkinini değil cezanın bağlı olduğu vergi aslının da terkin edilmesidir.

Doğal afetler nedeniyle terkin, VUK’un 115. maddesi ile AATUHK’un 105. maddesinde birbirine paralel şekilde düzenlenmiştir. Bu durumda VUK kapsamına giren borçlarla ilgili bu kanununun 115. madde hükmü uygulanırken VUK kapsamına girmeyen kamu borçlarında AATUHK’un 105. maddesi uygulanır. Örneğin gümrük vergisi VUK kapsamında olmadığından AATUHK’a göre terkin edilir (Pehlivan, 2018:88).

Terkin idare tarafından re’sen yapılacak bir işlem değildir. Mükellefin bu haktan faydalanabilmesi için yazılı olarak talepte bulunması ve terkine hak kazandığını ispat etmesi gerekir. Mükellef bu talebini afetin meydana geldiği tarihi takip eden 6 ay içinde ilgili vergi idaresine bildirmek zorundadır.

2.3.4. Hata Düzeltmede Mükellef Hakları

Vergi hatası VUK md. 116’da, “vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi hataları iki şekilde meydana çıkmaktadır. Bunlar hesap hataları (VUK 117) ve vergilendirme hatalarıdır (VUK 118). Vergi hatalarının hangi yollarla meydana çıkarılacağı 119. maddede sayılmış ve VUK’un 120. maddesinde de bu hataların düzeltilmesindeki yetkinin ilgili vergi dairesi müdüründe olduğu belirtilmiştir. Vergi hataları düzeltme fişi ile düzeltilir. Mükellef aleyhine yapılmış hatalarda yine aynı fişe dayanılarak fazla vergi terkin edilir ve eğer fazla vergi tahsil edilmiş ise mükellefe red ve iade edilir. Reddedilecek miktar, müracaat edilecek muhasebe birimi ile müracaat süresini içeren düzeltme fişinin bir nüshası mükellefe tebliğ edilir. Mükellef parasını geri almak üzere düzeltme fişinin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde ilgili idareye müracaat etmediği takdirde bu haktan mahrum kalacaktır.

Vergi hatasının düzeltilmesi, vergi borç ve cezasını tamamen ya da kısmen ortadan kaldırması yönüyle mükellefler için önemli bir haktır. VUK 121. maddeye göre “idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re’sen düzeltilebileceği” gibi vergilendirmedeki hataların düzeltilmesini mükellefler, VUK’un 126. maddesinde belirtilen zamanaşımı süresi içinde kalmak şartıyla vergi idaresinden yazılı olarak isteme (VUK 122) hakkına sahiptir. Kendi aleyhlerine re’sen düzeltme yapılan kimselerin bu düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır. VUK 124. maddeye göre, “vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’na müracaat edebilirler”.

2.3.5. Uzlaşma Kurumu ve Mükellef Hakları

Uzlaşma, “mükellefle idare arasındaki vergi uyumsuzluğunun, yargıya intikal ettirilmeden her iki tarafın rızasıyla çözülebilmesini sağlayan barışçıl çözüm yollarından biridir” (Şenyüz, 2005:191). Uzlaşma VUK’un ek 1 ila 12. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Mükellefe, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (kaçakçılık suçları hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda idare ile uzlaşma yoluna gitme hakkı tanınmıştır. Mükellefin, vergi ziyasına neden olmasının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya yanılmadan kaynaklandığını veya vergi hatası olduğunu ya da yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı olduğu gerekçelerinden birini ileri sürerek uzlaşma hakkını kullanabileceği belirtilmektedir.

Mükellef, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma talebinde bulunabilir. Mükellefin uzlaşma talebinde bulunabilmesi için cezada indirim (VUK 376) hakkından yararlanmak için idareye başvurmamış olması ön şart olarak aranmaktadır. Neticede mükellefin hem uzlaşma hakkından hem de cezada indirim hakkından aynı anda yararlanmasına imkan yoktur (Bilici, 2014:139). Yine, uzlaşma talebinden önce aynı vergi ve ceza için dava açılması durumunda uzlaşma neticeleninceye kadar vergi mahkemeleri tarafından inceleme yapılmaz. Bu süreçte eğer inceleme yapılmış karara bağlanmış ise bu karar hükümsüz sayılır. Mükellef idare ile uzlaşma sağlaması durumunda uzlaştığı vergi ve cezaya karşı dava açamaz ve cezalardan indirim hakkını kullanamaz. Ancak uzlaşma sağlanamaması durumunda mükellef dava açma yoluna gidebilir.

VUK’un ek 11. maddesinde, mükelleflere Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın izin vermesi şartıyla “tarhiyat öncesi uzlaşma” hakkı tanınmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilmişse mükellef, tutanakla tespit edilen hususlara karşı dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurup uzlaşma sağlayamayan mükellef tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kullanamaz.

2.3.6. Zamanaşımı Açısından Mükellef hakları

Zamanaşımı, “bazı hak ve yetkilerin kullanımına ilişkin kanunlarda belirlenen sürelerin dolması” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Hukukunda zamanaşımı ise, “süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması” şeklinde ifade edilmiştir (VUK md. 113). Mükellef açısından zamanaşımı ise, “vergi borcunu ödeme zorunluluğundan kurtulmayı” ifade eder. Vergi hukukunda zamanaşımı, idare ve yargı organları tarafından, mükellefin ileri sürüp sürmemesine bakılmaksızın, re’sen dikkate alınır (Pehlivan, 2018:84).

2.4. Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları

Vergi incelemesi, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerde en hassas noktalardan birisidir. Hak ve özgürlükleri vergileme zincirinde en fazla etkileyen idari bir işlem olan vergi incelemesine karşı mükellef, her aşamada belli hakları kullanabilmektedir.

2.4.1 Vergi İncelemesi Aşamasında Mükellef Hakları

2.4.1.1. Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı

Mükellefin, VUK'un 136. maddesine dayanarak vergi incelemesi yapanlardan, inceleme işlemine başlanmadan önce vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına dair kimliğin kendisine ibraz edilmesini isteme hakkı vardır. Bunun yanında mükellefin inceleme elemanlarının vergi incelemesi yapmakla görevlendirilip görevlendirilmediğine ilişkin bakanlık veya başkanlık olurunun olup olmadığına dikkat etmesi gerekir.

VUK 136. maddesinde açık ve ayrıntılı olarak düzenlenen bu hak incelendiğinde, mükellefin kullanacağı bir haktan ziyade inceleme elemanının bir yükümlülüğü olduğu görülecektir. Bu hakkın yerine getirilmesi konusunda inceleme elemanları gerekli özeni göstermek zorundadır. Böylelikle hem madde hükmüne uyulmuş olunacak, hem mükellefin tedirginliği ortadan kalkacak, hem de bir takım sahtekarlık ve dolandırıcılıklar önlenmiş olacaktır (Baykara, 2007a:5).

2.4.1.2. İnceleme Konusu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı

İnceleme yönetmeliğine göre, inceleme görevi yazıları; incelemenin türüne, dönemine, gerekçesine ve süresine ilişkin hususlar ile nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgileri içermektedir. VUK 140/1 maddesinde de vergi incelemesi yapanların incelemenin mevzuunu işe başlamadan evvel incelemeye tabii olana açık olarak izah eder denilmiştir. İncelemenin içeriği mükellefe incelemeye başlama tutanağıyla bildirilir. Bu kapsamda, incelemenin dönemine, vergi türüne, incelemenin tam mı sınırlı (kısmi) inceleme mi olduğuna, incelemenin ihbarlı olup olmadığına, incelemenin konusuna ve incelemeye alınma gerekçesine bu tutanakta yer verilmesi zorunludur. Mükellef, tutanakta olmayıp da inceleme kapsamında olan bir mevzuu varsa bunu incelemeyi yapana bildirir ve tutanağa yazdırılmasını talep edebilir.

Bu hak, mükellef huzurunun sağlanması bakımından devletin temel amaç ve görevlerinin sayıldığı Anayasamızın 5. maddesiyle yakından ilgilidir. Yine bu hak bilgi alma hakkının bir sonucudur. Yani incelemeye ilişkin herhangi bir bilgiyi vermemek, mükellefin huzurunu kaçırarak ve onu tedirgin edecektir. Ayrıca, inceleme ile ilgili herhangi bir bilgi vermemek idarenin şeffaflığı ilkesine ters düşerek idarenin işleyişini aksayacaktır (Alpaslan, 2016).

2.4.1.3. Zorunlu Sebeplerden İncelemenin Dairede Yapılmasını İsteme Hakkı

VUK md. 139'a göre, "Vergi incelemesi esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılamaması veya mükellef ve vergi sorumlularının istemesi halinde inceleme dairede yapılabilir" denilerek mükellefe bazı durumlarda incelemeyi dairede yaptırma hakkı tanınmıştır. Yalnız mükellefin bu haktan yararlanabilmesi için işe başlama tutanağının düzenlenme aşamasında bu hususu belirtmesi şarttır. İncelemenin dairede yapılmasına karar verilmesi halinde ise idare, incelemeye tabi olandan yazı ile istemek şartıyla defter ve belgeri daireye getirmesini ister.

İncelemenin yeri konusu kanunlarda açıkça düzenlenmesine rağmen bu hususta çeşitli ihtilaflar ortaya çıkmaktadır. Örneğin, idare tarafından istenen defter ve belgelerin daireye ibraz edilmemesi sonucu mükellefler çok ciddi yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır. Defter ve belgeler ibraz etmemenin yaptırımları VUK' un bazı maddelerinde düzenlenmiştir. Örneğin, mükellef 30/II-3 md. ye göre re'sen matrah takdirine maruz kalırken, mükerrer 355. maddeye göre özel usulsüzlük cezasına çarptırılır. 359/a-2 maddeye göre "18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası" da bunlardan en ağıridir. Ayrıca ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefin indirim KDV'leri kabul edilmeyerek bu miktarda kendisine KDV tarhiyatı yapılmaktadır (Baykara, 2007b:11).

2.4.1.4. Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı

VUK md. 17'ye göre; "mükellef, zor durumda olması nedeniyle defter ve belgelerini belirtilen sürede ibraz edemeyecekse, kendisine ek süre verilmesini talep etme hakkına sahiptir. Bu süre 15 günden az olamayacağı gibi kanuni sürenin bir katını, kanunu sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı da geçemez".

2.4.1.5. Vergi İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygun Olmasını İsteme Hakkı

VUK md. 140/5; "vergi incelemesi yapanlar vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme sırasında, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa, bu hususu bağlı oldukları birim aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına bir rapor ile bildirirler" şeklinde düzenlenerek mükellefe, vergi inceleme raporlarının mevzuata uygun olmasını isteme hakkı tanınmıştır.

2.4.1.6. İşyerinde Yapılan İncelemelerin Resmi Mesai Saatleri İçinde Yapılmasını ve İncelemenin İşyeri Faaliyetini Engellememesini İsteme Hakkı

İş yerinde yapılan vergi incelemesi mükellefin oluru olmadıkça resmi çalışma saatlerinin dışında yapılamaz. İnceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması ve tutanak düzenlenmesi bu hükmün istinasıdır. Ancak bu tedbirlerin alınması işletmenin faaliyetlerini aksatmayacak şekilde yapılmalıdır (VUK 140/3). Görüldüğü gibi mükellefin işyerinde yapılan incelemelerde, istisnai durumlar hariç olmak üzere incelemenin resmi mesai saatleri içinde yapılmasını ve işyeri faaliyetlerinin aksamamasını incelemeyi yapandan isteme hakkı vardır.

2.4.2. Vergi İncelemesi Sonrasında Mükellef Hakları

Esas itibariyle beyan esasına dayanan Türk Vergi Sistemi'nde mükellef, elde ettiği gelirleri bizzat kendisi idareye bildirmekle yükümlüdür. Yani bu sistemde vergi matrahı mükellef tarafından saptanmaktadır. Mükellefin idareye bildirdiği matrahın, kanunlara uygun olup olmadığı, eksik ve hatalı beyanda bulunup bulunmadığı veya hiç beyanda bulunmadığının tespiti vergi dairesi tarafından inceleme yoluyla kontrol edilir. Bu tespitler neticesinde bulunan matrah ya da matrah farkı vergi idaresince ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunur. Bu tarhiyatlar sonucu salınan vergi ve kesilen cezalar karşısında mükellefin cezada indirim, uzlaşma veya dava açma yollarından herhangi birini kullanma hakkı vardır.

2.4.2.1. Cezada İndirim Hakkı

VUK 376. maddesine göre, "ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi, vergi farkı ve indirimden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya AATUHK'a göre teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğinin bildirilmesi" halinde;

- 1- Vergi Ziyayı cezalarının birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde 1/3'ü,
- 2- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının yarısı indirilir.

Mükellefin bu madde hükmünden yararlanabilmesi için ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süreler içinde ödemesi gerekirken, bu vergi ve vergi cezasını dava konusu da yapmamalıdır. Ayrıca yukarıdaki hükümler vergi aslından bağımsız kesilen usulsüzlük cezaları içinde geçerlidir.

2.4.2.2. Uzlaşma Talep Etme Hakkı

Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıklar esas olarak yargı organları tarafından çözümlenmektedir. Ancak mükellef dava yolunu tercih etmeden önce ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve cezalar için vergi dairesi ile uzlaşma yolunu tercih ederek dava açma külfetinden kurtulacaktır. Bu kapsamda VUK'un ek 1-12. maddeleri arasında uzlaşma müessesesi düzenlenmiştir. Uzlaşma müessesesiyle idare ile mükellef arasında çıkan uyuşmazlıklar yargıya taşınmadan önce çözüme kavuşma imkanı bulmuştur (Erdağ, 2002:346).

Vergi uyuşmazlıklarının büyük bölümü uzlaşma yoluyla çözülmektedir. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellef uzlaşmanın sağlanmadığını gösteren tutanağın tebliğ tarihinden itibaren genel hükümler çerçevesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu durumda dava açma süresi kalmamış veya 15 günden az bir süre kalmış ise, bu süre tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzar.

2.4.2.3. Dava Açma Hakkı

VUK md. 377'ye göre, “mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı kanunlarda yazılı süre ve şartlarla vergi mahkemesinde dava açabilirler”. Buradaki süre vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük dava açma süresidir. Bu süre hak düşürücü sürelerden olduğundan mükellef bu süreyi geçirmişse dava açma hakkını kaybeder. Ancak “vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talebi reddolunanlar şikayet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaatta bulunabilir” (VUK md. 124). Bu müracatı reddolunan mükellef red cevabına istinaden vergi mahkemesinde dava açabilir. Ancak mükellefin burada dikkat etmesi gereken husus; düzeltme başvurusunu zamanaşımı süresi içinde yapmasıdır. Görüldüğü gibi her ne kadar 30 günlük süreyi geçirmesi mükellefin aleyhine sonuç doğursa da şikayet yoluyla mükellefe hakkını arama fırsatı tanınmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ USUL KANUNUNDAN KAYNAKLANAN MÜKELLEFLERİN FARKINDALIK DÜZEYİ ANKET ÇALIŞMASI: TRABZON ORTAHİSAR İLÇE ÖRNEĞİ

3.1. Literatür İncelemesi

Mükelleflerle ilgili literatürde teorik ve ampirik çeşitli çalışmalar mevcuttur. Söz konusu çalışmalardan bazılarının sonuç ve öneri kısımlarına kısaca değinilecektir.

Gerçek (2006) tarafından mükelleflerle ilgili gelişimi, türleri ve mükelleflerle ilgili haklarının Türkiye'deki durumunu değerlendirdiği teorik çalışmada mükelleflerle ilgili hakları konusundaki mevzuatın dağınık halde olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle vergi idaresinin organizasyon yapısını değiştirmekle birlikte çalışma ilkelerinde ve mükelleflere yaklaşım biçiminde de değişikliğe gidilmesi öngörülmüştür. Ayrıca, mükelleflerle ilgili haklarının açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenip sistematik bir bütünlük içinde kamuoyuna açıklanması gerektiği önerilmiştir.

Aslan (2006) çalışmasında vergi yükümlüsü haklarının pozitif hukukta yer alan haklar kategorisinde olduğunu, tüm bu hakların anayasa ve yasalarda zaten mevcut olduğunu, mevcut sıkıntıların vergi sisteminden ve vergi teşkilat yapısından kaynaklandığını belirtmiştir. Vergi yönetimindeki aksaklıklara yönelik idari ve yasal düzenlemelerin en erken zamanda yapılarak hayata geçirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bunun için vergi politikalarında idarenin yeniden yapılandırılmasına ve vergi yükümlülerine yönelik düzenlemelere öncelik verilmesi, vergi idarelerinin yapılandırılmasına ilişkin teknolojik gelişmelerin vergilendirme işlemlerine süratle uygulanması ve bu alanda yetişmiş personel istihdam edilerek yükümlülere hizmet edecek uzman kadrolar oluşturulması, uyuşmazlıkların çözümünde vergi ombudsmanı benzeri yapıların kurulması, vergi bilincinin geliştirilmesi ile vergiye gönüllü uyum anlayışı gibi yaklaşımların hem idare hem de vergi yükümlüleri açısından birer slogan olmaktan çıkarılıp uygulamaya geçirilmesi önerilmiştir.

Cansız (2006) tarafından yapılan çalışmada, vergilerin mükelleflerle nasıl algılandığı, mükelleflerle ilgili vergilendirmeye bakışı, vergi ödeme isteklerini etkileyen faktörler, kaçakçılığa bakış açıları ile vergi bilincinin nasıl artırılabilirine dair sorular cevaplandırılmaya çalışılmıştır. Bu amaçla Afyonkarahisar'da 816 mükelleflere anket yapılmıştır. Anket sonuçlarına göre mükelleflerle

büyük bir bölümü vergi sistemini adaletli bulmadıklarını, vergi kanunlarını tam olarak anlamadıklarını ve vergi yönetiminin iyi olmadığını beyan etmişlerdir. Yapılan ankette ortaya çıkan bulgularından en önemlisi, mükelleflerin vergiyi vatandaşlık görevi olarak algılaması ve vergi ödeme konusunda hükümet politikalarından etkilenmediklerini beyan etmeleridir. Ayrıca vergi bilincinin yeterince gelişmediğini düşünen mükellefler, vergi yükümlülüğünün de zamanında yerine getirilmediği yönünde görüş bildirmişlerdir. Yine değişik nedenlerle çıkarılan vergi aflarının ödeme istekleri üzerinde olumsuz etkide bulunduğunu, yüksek vergi oranlarının vergi kaçırmaya yönelttiği, denetimlerin azlığı ve yaptırımların yetersizliği gibi düşüncelerin vergi ödeme isteklerini azalttığı ve vergi kayıp ve kaçaklarını artırdığını beyan etmişlerdir. Vergiye gönüllü uyumu arttırabilmek için öncelikle devleti yöneten kişilere güven duyulması gerektiği ve vergi oranlarındaki bir miktar düşüşün mükellefleri vergi ödeme konusunda teşvik edeceği ifade edilmiştir. Ankette mükelleflerin vergi konusunda yeterince bilinçli olmadığı sonucuna varılmış, vergi bilincini arttırmak için yaşamın her aşamasında vergi konusunda eğitimin gerekliliği vurgulanmıştır.

Tosuner ve Demir (2008) tarafından Türk vergi mükelleflerinin vergi ahlak düzeylerinin belirlenmesi amacıyla Ege Bölgesindeki 6 ilde faal gelir vergisi mükellefleri içerisinde tesadüfi olarak seçilen 640 kişiye anket uygulanmış ve Ege Bölgesi'ndeki vergi ahlak skoru ortaya konmaya çalışılmıştır. Anket sonucunda Ege Bölgesi'ndeki mükelleflerin 5'li Likert ölçeğine göre tespit edilen vergi ahlak düzeyleri 3.4647'dir. Bu skor ortalamanın biraz üzerinde olmasına rağmen, mükelleflerin vergi ile ilgili gerçek düşüncelerini açıklamaktan çekinebilecekleri gerçeğinden hareketle oldukça düşük bir skor olduğunu söylemek mümkündür. Vergi ahlakının yükseltilmesi için uzun soluklu çalışmalar yapılmalı, bu amaçla verginin tarafı olan mükellef ile kamu otoritesi birlikte değerlendirilerek eksiklikler tespit edilmeli ve bu eksikliklerin ortadan kaldırılması için çok yönlü ve istikrarlı politikalar geliştirilmelidir.

İnan (2008) çalışmasında, vergilendirmenin ve mükellef haklarının tarihsel gelişimini, mükellef haklarının; yeri, önemi, türleri ile anayasal dayanaklarını incelemiş ve vergilerin meşruiyetinin sağlanmasında mükellef haklarının yeri ve önemini vurgulamaya çalışmıştır. Çalışmada, vergi idaresinin mükellef haklarına öncelik vererek yeniden yapılanmaya gitmesi gerektiği ve bu kapsamda teknolojik gelişmeleri vergi sistemine aktararak bu alanda yetişmiş teknik ve idari personel istihdam etmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Hem idare hem de vergi mükellefleri açısından vergi bilincini arttırmaya yönelik çalışmaların da bir slogan olmadığını göstermek adına mükellef hakları idari başlıklar altında idare tarafından sistematik bir şekilde yeniden düzenlenerek vergi kanunlarında yer almalıdır.

Hazman (2009) tarafından vergiye gönüllü uyumu sağlamada dışsal faktörlerin rollerini araştırmak için Afyonkarahisar Ticaret Borsası'na kayıtlı 231 firmaya anket uygulaması yapılmıştır. Anket uygulaması sonuçlarına göre vergilendirmede gönüllü uyumu negatif yönde

etkileyen etmenlerin; suçları önleme hususunda vergi kanunlarının yeterince caydırıcı olmaması, vergi kaçırın mükellefin ekonomik avantajlar elde etmesi, vergi indirimlerinin yetersizliği, vergi kanunlarındaki boşluklar ve mevzuatın karmaşık olması şeklinde tespit edilmiştir. Ayrıca bu faktörlerin eğitim seviyesine göre değişkenlik gösterdiği, eğitim seviyesi yükselen bireylerin bu etkenlerden etkilenme olasılığının azalmasıyla vergiye gönüllü uyum sağlandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çetin Gerger (2011) tarafından, mükelleflerin mükellef hakları konusundaki bilgi düzeylerini ölçmek, vergi idaresi çalışanlarının mükellef haklarına bakış açılarını değerlendirmek ve vergiye gönüllü uyum açısından mükellef haklarının etkisini analiz etmek amacıyla Manisa Merkez İlçe’de 291 gelir vergisi mükellefi ile 98 Vergi Dairesi Başkanlığı çalışanına anket uygulaması yapılmıştır. Anket sonuçlarına göre, mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresinin çeşitli çalışmalar yaptığı fakat bu çalışmalardan mükelleflerin haberdar olmadığı, mükellefler ile gelir idaresi arasında kopukluklar olduğu, vergilendirme sınırının aşılmasının vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilediği, ancak temel sorunun eğitim seviyesinin düşüklüğüne bağlı olarak mükelleflerin mali konulardan ve kendi haklarını ilgilendiren bildirelerden habersiz olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. Tanıtıcı çalışmaları yetersiz bulunan GİB’in mükellef haklarını sistematik hale getirerek vergi idaresi çalışanlarına eğitim vermesi ve mükellef haklarını içeren yeni düzenlemeler yapması önerilmektedir.

Bakar (2011) çalışmasında mükellef hakkı kavramının tanımı ve önemine değindikten sonra mükellef haklarının gelişimine, kaynaklarına ve Türkiye’de ve Dünya’da bu hakların korunmasına yönelik yapılan çalışmalara yer vermiştir. Ayrıca mükellef hakları konusunda 6009 sayılı kanunla yapılan düzenlemelerin değerlendirilmesinin yapıldığı çalışmada, vergi kanunlarında mükellef haklarına yönelik sistemli bir düzenlemenin yer almadığı ülkemizde, yayınlanan bildirgeninde mükellef haklarını açıklamakta yetersiz kaldığı ve mükellef hakları bildirgesinin idarenin hizmet taahhütnamesi niteliğinde olduğu sonucuna varılmıştır. Mükellef hakları konusunda 6009 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler yeterli bulunmamış, mükelleflerin tümüne hitap edecek şekilde sade bir mükellef hakları bildirgesinin düzenlenmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Buyrukoğlu ve Erasa (2012) vergi bilincinin gelişmesindeki en önemli faktörlerden birisi olan mükellef haklarının nelerden ibaret olduğu ve vergi bilincini etkileme düzeylerine değindikleri çalışmada, hakları korunan mükelleflerin daha bilinçli davranarak yükümlülüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmeye çalıştıkları tespit edilmiştir. Çalışmada, vergi bilincinin artması için mükellef haklarının korunması gerektiği, böylelikle kamu gelirlerinde ciddi artışlar sağlanacağı, aksi halde mükellefler vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yolları ile yükümlülüklerini ihmal edip vergi gelirlerinin azalmasına sebebiyet vereceği sonucuna ulaşılmıştır.

Biniş (2012) tarafından vergilendirme ilişkisi çerçevesinde mükellefleri temsilen muhasebe meslek mensupları ile vergi idaresi personelinin vergi uygulamaları ve vergi hataları hakkındaki

düşüncelerini ortaya çıkarmak maksadıyla İzmir ilinde yapılan anket çalışmasında, mevzuatın karışık olması ve sık sık revize edilmesinin vergi hatalarına neden olan başlıca hatalar olduğu sonucuna varılmıştır. Vergi hatalarının tamamen önlenmesinin mümkün olmadığı, ancak vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, mükelleflerin vergi uygulamaları hakkında bilgilendirilmesi ve mükellef eğitim programları geliştirilerek vergiye gönüllü uyumun sağlanmasıyla azaltılabileceği düşünülmektedir.

Egeli ve Dağ (2012) tarafından verginin tarafları arasındaki ilişkilerin geliştirilmesinde son derece öneme sahip olan mükellef haklarının yasal dayanakları ile mevzuattan kaynaklanan sorunlar tespit edilerek vergi idarelerinin durumu açısından değerlendirme yapılmıştır. Çalışma sonucunda mükellef haklarının önemli bir bölümünün vergi hukukunda yer almasına ve kanunla düzenlenmesine rağmen sistematik ve açık bir şekilde belirtilmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Mutlu ve Taşcı (2013) idarelerin vergi mükellefine davranış biçimlerinin vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla Malatya'da bütün kazanç türlerini kapsayan 422 mükellefe yapmış oldukları anket çalışması sonucunda, devletin mükellefe müşteri odaklı yaklaşması şartıyla mükellefde vergiye gönüllü uyumunun artacağını kanıtlar nitelikte bulgular elde etmişlerdir. Ayrıca değişik kazanç türlerinden mükelleflerin, verilmemeye ilişkin genel görüşleri vergiye gönüllü uyumu hiçte azımsanmayacak kadar etkilediği tespit edilmiştir. Yine vergiye gönüllü uyumun, vergi uygulamalarında yapılan değişiklikler, farklı gelir grubunda yer alma, yaş, eğitim düzeyi ve cinsiyete göre de anlamlı bir şekilde etkilendiği görülmüştür.

Dumlupınar ve Yardımcıoğlu (2015) tarafından Trabzon ilinde mükelleflerin kayıt dışı tutum ve davranışlarında vergi denetimi ve diğer değişkenlerin etkisini araştırmak amacıyla 355 vergi mükellefiyle bir anket çalışması yapılmıştır. Çalışmada, yeterli zaman ayrılmaması sebebiyle düşük seviyede kalan denetim oranlarının aynı zamanda kayıt dışı ekonomi oranlarını belirleyen önemli bir faktör olduğu sonucuna varılmıştır.

Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu (2016) tarafından Sakarya ilinde 282 vergi mükellefine, ilk mükellefiyet tesisinden işi terke kadar olan süre içinde sahip oldukları hakları ne derece bildiklerini araştırmak amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Yapılan çalışmada mükelleflerin büyük çoğunluğunun mükellef hakları konusunda yeterince bilgi sahibi olmadığı tespit edilmiş, vergi mevzuatında yer alan mükellef haklarına ilişkin bilgilerin daha sistematik ve daha anlaşılır bir şekilde belirtilmesi ve mükelleflere hakları konusunda bilgilendirmelerin gerek görsel gerekse yazılı araçlarla daha sık bir şekilde yapılması önerilmiştir.

Çetin Gerger, Bakar ve Gerçek (2016) tarafından mükellef ve idare arasında köprü görevi gören serbest muhasebeci ve mali müşavirlerle gelir idaresine bakış açısını ve mükellef hakları algısını tespit etmek amacıyla ülke genelinde bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Bu amaçla

geliştirilen “Gelir İdaresine Direnç Modeli” nin (GİDiM) sonucuna göre; gelir idaresine güven duymaya ya da direnç göstermeye yönelik en önemli faktörün “mükellef haklarına yaklaşım” olduğu tespit edilmiştir. Bu sebeple gelir idaresi tarafından mükellef haklarının açık bir şekilde düzenlenmesi ve bunların kanunlar tarafından korunmasının sağlanması, mükelleflerin gelir idaresine güven duyması ve dirençlerinin azalması açısından önem arz etmektedir.

Literatür taraması yaptığımız ve yukarıda bazı örneklerini verdiğimiz çalışmalara baktığımızda, çalışmaların çoğunda mükellef haklarının psikolojik ve sosyal etkileri üzerinde durulmuştur. Yani mükellef haklarının manevi yönü irdelenmiştir. Biz ise çalışmamızda mükellef haklarının, mükellef açısından daha çok maddi sonuç doğuran yönlerinin mükellef tarafından ne derece bilindiğini araştırmaya çalışacağız.

3.2. Araştırmanın Amacı

Devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği gelirler içerisinde vergiler temel gelir kaynağı konumundadır. Devletler ihtiyacı olan geliri ne kadar sağlıklı toplarsa kamusal ihtiyaçları sağlayacak hizmetleri o kadar rahat yerine getirebilir. Ancak devletler günümüzde toplumu oluşturan fert ve kurumlardan vergi alırken bazı temel ilkelere uymak zorundadır. Devletin egemenlik hakkının bir görünümü olan vergilendirme yetkisi karşısında, zayıf ve korunması gereken konumda olan mükelleflerin sahip olduğu haklar, çağdaş hukuk devletlerinde önemli bir yere sahiptir. Kısaca mükellef hakları adı verilen ve mükellefi devletin sonsuz vergilendirme yetkisi karşısında koruyan bu hakların pek çoğu dağıntık şekilde de olsa günümüz mevzuatında yer almıştır. Kamu hizmetlerinin temel finansman kaynağı olan vergiye mükelleflerin gönüllü uyum sağlamasında, mükelleflerin vergi mevzuatı çerçevesinde var olan hakları ile yerine getirmesi gereken yükümlülükleri bilmeleri önem arz etmektedir (Tabiloğlu ve Yardımcıoğlu, 2016:393). Bu kapsamda son yıllarda vergi hukuku alanında çeşitli araştırmalara konu olan mükellef hakları kavramı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi yönetiminde gün geçtikçe daha ayrıntılı olarak tartışılmakta ve uygulanmaya çalışılmaktadır. Vergi yönetimine tanınan yetkilerin kullanımı ile mükelleflerin temel hakları arasındaki potansiyel çelişki nedeniyle mükelleflerin kendilerine sağlanacak haklar yoluyla korunması gerekmektedir (Egeli ve Dağ, 2012:131).

Diğer bir açıdan baktığımızda, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki ilişkileri geliştirmek ne derece öneme sahipse, mükelleflerin haklarını bilmeleri de o derece öneme sahiptir. Çünkü kamu gelirleri içinde önemli bir paya sahip olan vergi gelirlerinin fazlalığı mükelleflerin vergi bilinçleriyle, dolayısıyla hakları ile doğru orantılıdır. Vergi bilincine sahip ve haklarını bilen mükellef vergilerini zamanında ödeyerek vergi gelirlerine olumlu yönde bir katkı sağlarken, vergi bilincine sahip olmayan ve haklarını bilmeyen mükellefler ise vergi kaçakçılığına veya vergi ziyana sebep olarak vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012:116). Bu düşünceden hareketle çalışmanın bu bölümünde, mükelleflerin VUK’ dan

kaynaklanan temel haklarının ne derece farkında olduğu saptanmaya çalışılmıştır. Mükelleflerin haklarının farkındalık düzeyi saptandıktan sonra da mükelleflerin farkındalık düzeylerinin artırmaya yönelik öneriler sunulmaktadır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Özel Hukukta ve Kamu Hukukunda dağınık bir şekilde olsa da mükellef haklarına ilişkin birçok kanun maddesi yer almaktadır. Bu yönüyle mükellef hakları kavramı kanunlarda çok geniş yer kaplamaktadır. Kapsamının genişliğinden dolayı bu çalışmada Kamu Hukuku dallarından biri olan VUK’nda yer alan temel hakları konusunda mükelleflerin farkındalık düzeyinin ölçülmesi amaçlanmıştır.

VUK’nda yer alan temel hakları konusunda mükelleflerin farkındalık düzeyini ölçmek için sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan anket yönteminden yararlanılmıştır. Hazırlanan ankette çalışmanın amacına yönelik sorulara yer verilmeye çalışılmış, veriler mükelleflerle yüz yüze görüşme yapılarak toplanmıştır. Mali konulardaki hassasiyetlerinden dolayı ancak 253 mükellefle yapılan görüşme talebi kabul edilmiş ve sağlıklı şekilde anketleri uygulanmıştır. Ankette mükelleflerin öncelikle kişisel ve demografik bilgilerini içeren sorulara yer verilmiş, daha sonra da mükelleflere VUK’ndan kaynaklanan temel haklarını içeren 25 adet soru yöneltilmiştir. 5’li likert ölçeği ile hazırlanan bu sorularla mükelleflere “ Kesinlikle Biliyorum, Biliyorum, Kararsızım, Bilmiyorum, Kesinlikle Bilmiyorum” seçenekleri sunulmuştur.

3.4. Araştırmanın Alanı

Devletin gelirlerinin kaynaklarını servet, dış ticaret, mal ve hizmetler ile gelirler oluşturmaktadır. Vergide gelir üzerinden ya da servet üzerinden veya üretim ve tüketim üzerinden alınmaktadır. Dış ticaret ile mal ve hizmetlerden elde edilen gelir üzerinden çok çeşitli ve değişik adlar altında vergiler tahsil edilmektedir. Türk vergi sisteminde alınan vergiler gelir üzerinde, servet üzerinden ve tüketim üzerinden alınan vergiler olarak üç ana gruba ayrılmak suretiyle incelenebilir. Ancak Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan en önemli vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi ile katma değer vergisidir (Tosuner, Arıkan, 2019:1-2).

Bu doğrultuda mükelleflerin VUK’ndan kaynaklanan hakları konusundaki farkındalık düzeyini ölçmek amacıyla yapılan anket çalışmasında alan olarak belirlediğimiz kitle Trabzon Ortahisar ilçesine kayıtlı Gelir Vergisi mükellefleri (GMSİ, MSİ, Ücret, Diğer Kazanç ve İrat mükellefleri hariç) ile Kurumlar Vergisi mükellefleridir. Çalışma kapsamı olarak, zamanın kısıtlı olması ve kapsama göre maliyetlerin artması nedeniyle ülke genelinde uygulanamayacağı için Trabzon Ortahisar ilçesi ile sınırlandırılmıştır. Örnek kitle oluşturulurken, ana kitlenin tamamına ulaşmak kısıtlı kaynaklar nedeniyle imkansız olduğundan, ana kitleyi temsil edecek kadar

mükellefe ulaşılmıştır. Yöntem olarak olasılık hesabına dayanmayan örnekleme tekniklerinden “kolayda örnekleme” yöntemi seçilmiştir. Bu yöntem ana kitlenin tamamına ulaşmak mümkün olmadığından sosyal bilimlerde sıkça başvurulan bir yöntemdir.

Örneklem büyüklüğü; Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı’ndan alınan Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerini temsil edebilecek düzeyde seçilmiştir. 260 kişiye anket uygulanmış, bunlardan 253 tanesi değerlendirmeye alınmıştır. Anketlerden elde edilen verilerin SPSS istatistik programında analiz edebilmek için öncelikle veri girişleri sağlanmış, daha sonrada frekansları belirlenmiştir.

Tablo 3: Trabzon Ortahisar İlçesindeki Vergi Dairelerine Kayıtlı Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları (Eylül- 2018)

Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları	Gerçek Usul (Bilanço- İşletme H.-Ser. Mes. Kazancı)	Basit Usul Tic. Kazanç	Kurumlar Vergisi	TOPLAM
Karadeniz VDM	4.454	2.211	1.955	8.620
Hızırbey VDM	3.925	2.624	1.399	7.948
TOPLAM	8.379	4.835	3.354	16.568

Kaynak: Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı

3.5. Vergi Mükellefleri Anket Sonucu

Mükelleflerin VUK’nda yer alan temel hakları konusunda bilinç düzeylerini ölçmek amacıyla yapılan anket çalışmasında mükelleflerin öncelikle demografik bilgilerine yer verdiğimizizi söylemiştik. Mükelleflerin nasıl bir profil oluşturduğunu saptayabilmek için Trabzon Ortahisar’da, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini temsil edebilecek sayıda vergi mükellefine ulaşılmıştır. Ankete katılan mükellefler hem cinsiyet, hem yaş, hem de eğitim düzeylerine göre belli bir profil oluşturmuştur. Trabzon Ortahisar’da % 74,70’lik oranla erkeklerin ağırlıklı mükellef olduğu anlaşılmıştır. Yine mükellefler % 64,50 oranla 30 ile 50 yaş grubu arasında olduğunu, mükelleflerin büyük çoğunluğunun orta yaş grubundan oluştuğunu söyleyebiliriz. Mükelleflerin, % 58,10’luk oranla yarıdan fazlasının ilköğretim ve lise mezunu olduğu, öğrenim düzeylerinin çok yüksek olmadığı anlaşılmıştır. Ayrıca mükelleflerin medeni durumuna baktığımızda % 71,10’luk oranla büyük çoğunluğunun evli olduğu anlaşılmıştır. Böylelikle Trabzon Merkez İlçedeki mükelleflerin demografik yapıları hakkında genel bir bilgi edinilmiştir.

3.5.1. Cinsiyete Göre Dağılım

Tablo 4: Cinsiyet

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	64	25,30
Erkek	189	74,70
TOPLAM	253	100,00

Türkiye İstatistik Kurumu'nun 2018 verilerine göre ülkemiz nüfusunun % 50,16'sı erkeklerden, % 49,84'ü kadınlardan oluşmaktadır. Trabzon merkez ilçe olan Ortahisar'da ise nüfusun % 48,95'i erkeklerden, % 51,05'i kadınlardan oluşmaktadır. Ülke geneline baktığımızda erkek nüfus oranında, Ortahisar ilçesinde ise kadın nüfus oranında cüzi bir fark olduğu gözlenmektedir. Ülke genelinde ve Ortahisar ilçesinde kadın erkek dağılımı neredeyse eşit olmakla birlikte tablo 4'ten de görüleceği üzere araştırmaya katılanların çoğunluğunun erkeklerden oluştuğu görülmektedir. Ankete katılan mükelleflerin % 25,30'u kadınlardan oluşurken, % 74,70'i erkeklerden oluşmaktadır. Görüldüğü gibi nüfus olarak kadın erkek oranı hemen hemen eşitse de katılımcıların çoğunluğu erkeklerden oluşmaktadır. Vergi mükellefiyetiyle ilgili birçok meslek grubunun daha çok erkekleri ilgilendirdiği gerçeğini kabul edecek olursak, çalışmamızdaki bu farkın kabul edilebilir bir düzeyde olduğu söylenebilir.

3.5.2. Medeni Duruma Göre Dağılım

Tablo 5: Medeni Durum

Medeni Durum	Frekans	Yüzde
Evli	180	71,10
Bekar	73	28,90
TOPLAM	253	100,00

Tablo 5'e göre, ankete katılan mükelleflerin medeni durumuna baktığımızda % 71,10'nun evli, % 28,90'nın bekar olduğunu görmekteyiz.

3.5.3. Yaşa Göre Dağılım

Tablo 6: Yaş

Yaş	Frekans	Yüzde
21-30 yaş	52	20,60
31-40 yaş	90	35,60
41-50 yaş	73	28,90
51-60 yaş	31	12,30
61 yaş ve üzeri	7	2,80
TOPLAM	253	100,00

TÜİK 2018 verilerine göre Türkiye nüfusuna baktığımızda, nüfusun % 31,28'i 0-20 yaş grubunda, % 56,14'ü 20-60 yaş grubunda ve % 12,95'i de 60 ve üstü yaş grubunda bulunmaktadır. Ülke geneline bakıldığında nüfusun üçte ikisinin 20-64 yaş grubunda olduğu söylenebilir. Yukardaki tablo 6'ya göre anketimize katılan mükelleflerin % 20,60'nın 21-30 yaş grubunda, % 35,60'nın 31-40 yaş grubunda, % 28,90'nın 41-50 yaş grubunda, % 12,30'unun 51-60 yaş grubunda ve % 2,80'inin 61- üzeri yaş grubunda olduğu görülmüştür. Mükellefler ağırlıklı olarak orta yaş grubunda yer almaktadır. Mükelleflerin büyük çoğunlukla 20-60 yaş arasında olduğundan dolayı ülke nüfusu ile paralellik gösterdiği söylenebilir.

3.5.4. Eğitim Durumuna Göre Dağılım

Tablo 7: Eğitim Durumu

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde
İlköğretim	40	15,80
Lise	107	42,30
Önlisans	33	13,00
Lisans	67	26,50
Lisansüstü	6	2,40
TOPLAM	253	100,00

Mükelleflerin % 42,30 oranla ağırlıklı lise mezunu olduğu, % 26,50 gibi bir oranda lisans mezunu olduğu, %15,80'nin ilköğretim mezunu, % 13,00'nün önlisans mezunu olduğu ve % 2,40'nın da yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir. Tablo 7'ye göre mükelleflerin eğitim düzeylerinin çok yüksek olmadığı fakat % 28,90 gibi azımsanmayacak oranda lisans ve lisansüstü mezun olduğu görülmektedir.

3.5.5. Faaliyet Türüne Göre Dağılım

Tablo 8: Faaliyet Türü

Faaliyet Türü	Frekans	Yüzde
Tacir	36	14,20
Esnaf	99	39,10
Sanatkar	64	25,30
Serbest Meslek	30	11,90
Smmm	24	9,50
TOPLAM	253	100,00

Ankete katılanların % 14,20'si tacirlerden, % 39,10'u esnaflardan, % 25,30'u sanatkarlardan, % 21,40'ı (serbest meslek + Smmm) serbest meslek erbabından oluşmaktadır. Anket çalışması yapılırken Trabzon Ortahisar'a kayıtlı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini temsil edebilecek miktarda ve oranda mükellefe ulaşılmaya çalışılmıştır. Aslında serbest meslek faaliyet türü içinde yer almasına rağmen çalışmanın sonunda ayrıca bir değerlendirme yapmak amacıyla SMMM'ler tablo 8'de ayrıca gösterilmiştir.

3.5.6. Mükellefiyet Türüne Göre Dağılım

Tablo 9: Mükellefiyet Türü

Mükellefiyet Türü	Frekans	Yüzde
I. Sınıf (Bilanço)	38	15,00
II. Sınıf (İşletme Hesabı)	52	20,60
Basit Usul	98	38,70
Kurumlar Vergisi	19	7,50
Serbest Meslek Erbabı	46	18,20
TOPLAM	253	100,00

Mükellefiyet türü olarak mükelleflerin % 35,60'ı (% 15'i Bilanço, % 20,60'ı İşletme Hesabı) Ticari Kazanç elde ettiğini, % 38,70'i Basit Usul Ticari Kazanç elde ettiğini, % 7,50'si Kurum Kazancı ve % 18,20'si Serbest Meslek Kazancı elde ettiğini beyan etmiştir. Tablo 8'de serbest meslek faaliyet türü olan mükellef sayısı (54 = serbest meslek + Smmm) ile tablo 9'daki serbest meslek kazanç türünden mükellef olanların sayısının (46) tutarsız olması; esnaf ve sanatkar faaliyet türünden olup, serbest meslek faaliyet türünü işaretleyen mükelleflerden kaynaklanmaktadır.

3.6. Mükelleflerin VUK'nda Yer Alan Temel Hakları Konusundaki Bilinç Düzeyleri (II.Bölüm Soruları)

Mükellef haklarının kanunlarda yer alması mükellef haklarının korunması açısından oldukça önemlidir. Ancak mükellef hakları her ne kadar anayasal temellere dayandırılrsa da vergi idaresi uygulamalarına karşı duyarlıdır. Bu haklar kanunlarda yer almakla birlikte mükellef tarafından bilinmediği sürece de hiçbir anlam ifade etmeyecektir. Ancak haklarını bilen mükellef hakkını kanuni yollara başvurarak arayabilecektir. Bu düşünceden hareketle mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan temel haklarına ilişkin bilgi düzeylerini ölçmeye yönelik soruları içeren bir anket çalışması yapılmış ve bu kısımda sorulara verilen cevaplar değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Tablo 10: Vergi Mahremiyeti Açısından Haklarımı Biliyorum

Vergi mahremiyeti açısından haklarımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	46	18,40
Biliyorum	86	34,40
Kararsızım	29	11,60
Bilmiyorum	73	29,20
Kesinlikle Bilmiyorum	16	6,40
TOPLAM	250	100,00

Hakkındaki bilgilerin gizli tutulması, rekabet açısından iş sırlarının açıklanmaması ve bilgilerin aslının dışında kullanılmamasını sağlayan vergi mahremiyeti müessesesi mükellefler açısından oldukça önemlidir. Vergi idaresinin yükümlülükleri arasında olan ve kanunlarla güvence altına alınan vergi mahremiyeti, mükellef hakları açısından önemli bir müessese olmakla birlikte mükellef ile vergi idaresi arasında güvene dayalı bir ilişki kurulmasına aracı olmaktadır. Vergi idaresinin mükelleften defter ve belgelerinin ibrazını istemek, iş yerinde bulunup araştırma yapmak hatta mahkeme kararıyla arama yapmak karşılığında kanun ile mükellefe vergi mahremiyetinin korunacağı garantisini sağlamaktadır (Çetin Gerger, 2011:91).

Vergi mahremiyetinin sınırları AATUHK’da belirlenmiş, hem Türk Ceza Kanunu’nda hem de VUK’da bu yasaklara uymayanlara ciddi hapis cezaları öngörülmüştür. Bundan dolayıdır ki mükelleflerin bu hakkını bilmesi ve ihlali durumunda ilgili mercilerde hakkını arayabilmesi önem arz etmektedir. Tablo 10’a baktığımızda mükelleflerin % 52,80’i vergi mahremiyeti açısından haklarını bildiğini belirtmiş, % 35,60’ı da böyle bir hakkın varlığını bilmediğini beyan etmiştir. Kararsız olduğunu belirten mükelleflerin oranı ise % 11,60’tır. Bu sonuçlar bize mahremiyet konusunda mükelleflerin bilinç düzeylerinin belli bir seviyede olduğunu, ancak yeterli düzeyde olmadığını göstermektedir.

Tablo 11: Sürelerle İlgili Haklarımı Biliyorum

Sürelerle ilgili haklarımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	36	14,30
Biliyorum	81	32,30
Kararsızım	42	16,70
Bilmiyorum	80	31,90
Kesinlikle Bilmiyorum	12	4,80
TOPLAM	251	100,00

Mükellef, bir hakkın kullanımı ya da yükümlülüğün yerine getirilmesi için konuyu düşünme, araştırma, değerlendirme, karar verme ve hazırlık yapma imkanını belli süre zarfında bulmaktadır. Mükellefler, çeşitli ödevlerin yerine getirilmesi veya bazı haklardan yararlanılması durumunda kanunların belirlediği süreler içinde hareket etmek zorundadır. Yükümlülükler belirlenen süreler içinde yerine getirilmezse, mükellef bazı müeyyidelerle karşılaşabilir. Yine haklar belirlenen süreler içinde kullanılmazsa, söz konusu hakkın bir daha kullanılmaması sonucu ortaya çıkabilir (Bilici, 2014:86). Bu yüzden, hakların ve yetkilerin kazanılması, kullanılması ve kaybedilmesi açısından süreler oldukça önemsenmektedir. Bu kadar önemli olmasına rağmen tablo 11'e göre % 36,70 gibi azımsanmayacak bir oranda mükellef süreler hakkında bilgi sahibi olmadığını beyan etmiştir. Mükelleflerin % 32,30'nun süreler hakkında bilgi sahibi olduğu, % 14,30'nun da süreleri iyi bildiği anlaşılmıştır. Mükelleflerin % 16,70'i de kararsız olduğunu belirtmiştir. Buradan hareketle süreler konusunda mükelleflerin bilinç düzeylerinin düşük olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 12: Tebligat Hükümlerinden Doğan Haklarımı Biliyorum

Tebligat hükümlerinden doğan haklarımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	34	13,50
Biliyorum	81	32,10
Kararsızım	44	17,50
Bilmiyorum	81	32,10
Kesinlikle Bilmiyorum	12	4,80
TOPLAM	252	100,00

VUK md. 21'e göre tebliğ, "vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir" şeklinde tanımlanmıştır. Daha genel bir tanım yapacak olursak vergi hukukunda tebliğ, "mükellef veya sorumlu hakkında hukuki sonuç doğuracak vergilendirme ile ilgili belgelerin ve yazıların VUK 93 vd. maddelerinde belirlenen usul ve esaslara göre mükellef veya ceza sorumlusuna iletilmesidir" (Karakoç, 2017:211-212). Verginin tarh edilmesiyle tahakkuku arasında köprü vazifesi gören tebliğ, vergi hukukunda iki bakımdan önemsenmektedir. Bunlardan birincisi mükellef hakları açısından değerlendirildiğinde, bütün mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin haklarında yapılan işlemlerden haberdar edilmesi gerekliliğidir. İkincisi ise vergilendirmeye ilişkin bir idari işlemin yine idari bir işlem olan tebliğ ile mükellefin onayına sunulmasıdır (Arslan, Biniş, 2016:301-302).

Yukardaki paragraftan da anlaşılacağı üzere vergi hukukunda tebliğ, gerek tarhiyatın mükellefe bildirilerek hukuki sonuç doğurması açısından, gerekse de tebliğ aşaması ile birlikte çeşitli başvuru haklarına ilişkin sürecin işlemeye başlaması açısından önemli bir idari işlemdir. Bu nedenle mükellefler tebligat hükümlerinden doğan haklarını bilmeli ve ticari hayatlarında önemli bir yere sahip olan vergilendirme işlemlerini buna göre dizayn etmelidir. Ancak tablo 12'ye

baktığımızda mükelleflerin % 36,90'nın tebligat hükümlerinden doğan haklarını bilmediği anlaşılmıştır. Mükelleflerden % 17,50'nin kararsız olduğu, % 45,60'nın ise tebligat hükümlerinden doğan hakları konusunda bilinçli olduğu gözlenmiştir. Tablodan da anlaşılmaktadır ki mükelleflerin tebliğ konusundaki bilinç düzeyleri yeterli değildir.

Tablo 13: Vergi İdaresinin Denetim İşlemine İlişkin Haklarımı Biliyorum

Vergi İdaresinin Denetim İşlemine İlişkin Haklarımı Biliyorum	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	22	8,80
Biliyorum	70	28,00
Kararsızım	31	12,40
Bilmiyorum	103	41,20
Kesinlikle Bilmiyorum	24	9,60
TOPLAM	250	100,00

Vergi denetimi işlemi, beyan esaslı vergi sistemlerinde bir sigorta mahiyetinde olup, bu sistemlerin ayrılmaz bir parçasıdır. Sağlıklı bir şekilde işleyen vergi sisteminden bahsedebilmek için kamu gücü ile desteklenmiş birtakım vergi denetim araçlarının söz konusu sistemde etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Vergi denetimi yetkisini Anayasada yer alan vergilendirme yetkisinden alan devlet, bu yetkiyi kanunlar aracılığıyla kullanmaktadır. Fakat bu yetkinin de sınırsız bir yetki olmadığı aşikardır. Çünkü bu yetki Anayasa, uluslararası sözleşmeler ve anlaşmalar ile kanunlarla sınırlandırılarak söz konusu yetkinin çerçevesi çizilmiştir (Soydan, 2015:7).

Devlet vergi denetimi işleminde yoklama, arama, bilgi toplama, vergi incelemesi gibi vergi denetimi ve vergi güvenliği araçlarını kullanmaktadır. Ancak devlet bu araçlarla yetkisini kullanırken sınırsız yetkilere sahip olmadığı gibi vergi denetimi esnasında mükelleflerde kanunlarla tanınan bazı haklardan yararlanmaktadır. Örnek vermek gerekirse VUK'un 129. ve 136. maddelerinde "yoklama ve incelemeye yetkili olanların yoklama veya incelemeye başlamadan önce kendilerini tanıtmaları ve kimliklerini göstermeleri gerektiği" hüküm altına alınmıştır. Böylelikle mükelleflerin, denetime gelen elemanlara güven duymaları sağlanarak defter ve belgelerinin bu kişiler dışında kalan herhangi birine ibrazı engellenmiştir. Bundan dolayıdır ki mükelleflerin vergi denetimi yapan elemanlardan yetkilerini gösteren fotoğraflı bir kimlik belgesinin kendilerine gösterilmesini isteme hakları vardır. Kimlik belgesinin gösterilmemesi halinde ise defter ve belgelerini ibraz etmekten kaçınma hakları vardır (Egeli, Dağ, 2012:140).

Vergi İdaresinin denetim (bilgi toplama) sürecine ilişkin anket sonuçlarına baktığımızda ise mükelleflerin % 50,80'i, yani yarısı vergi incelemesi, yoklama, arama, bilgi toplama süreçlerindeki

haklarını bilmediğini söylemiştir. % 36,80’i söz konusu süreçlerdeki haklarını bildiğini, % 12,40’ı da kararsız olduğunu beyan etmiştir. Tablo 13’e göre bu sonuçlar bize mükelleflerin vergi incelemesi, yoklama, arama, bilgi toplama süreçlerindeki hakları konusundaki bilinç düzeylerinin düşük olduğunu göstermektedir. Buna neden olarak da ülkemizde % 5-6 gibi çok düşük oranda vergi denetimi yapıldığı, yapılan denetimlerin de genellikle büyük firmaları kapsadığı düşünülürse söz konusu hakkın çalışmamız kapsamındaki mükellefler tarafından bu derece düşük bilinmesini doğal karşılayabiliriz.

Tablo 14: Dava Konusu Yapılmamış Olmak Kaydıyla Kesilen Cezalarda 30 Gün İçinde İndirim Talep Etme Hakkımı Biliyorum

Dava konusu yapılmamış olmak kaydıyla kesilen cezalarda 30 gün içinde indirim talep etme hakkımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	42	16,70
Biliyorum	103	40,90
Kararsızım	32	12,70
Bilmiyorum	62	24,60
Kesinlikle Bilmiyorum	13	5,20
TOPLAM	252	100,00

VUK’un 376. maddesinde yer alan cezalarda indirim müessesesiyle adlarına salınan vergi ile kesilen cezayı dava konusu yapmaksızın kabul ederek ve ödemek suretiyle iyi niyetlerini ifade eden mükelleflerin, vergi cezalarında belli koşullar altında indirim yapılması kabul edilmiştir. Söz konusu madde ile mükelleflerle vergi idaresi arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların, yargı organına intikal ettirilmeden, kanunda belirtilen koşullar çerçevesinde çözümlenmesi amaçlanmıştır (Kızılot ve Kızılot, 2010:152).

Cezaların indirimli olarak ödenmesi kapsamında VUK 376. maddede vergi türü bakımından herhangi bir kısıtlamaya gidilmemiştir. Mükellefler ile adlarına ceza kesilen kimselerin VUK kapsamındaki tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak cezalarda indirim yoluna başvurabileceği belirtilmiştir (Kızılot ve Kızılot, 2010:153). İndirimli olarak ödenebilecek cezalar; usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezaları ile vergi ziyai cezalarıdır. Vergi ziyai cezalarında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri indirilirken, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısı indirilir (VUK, md. 376). Ancak mükelleflerin bu haktan yararlanabilmesi için vergi aslı ile cezasını dava konusu yapmamış olması, dava açma süresi olan ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde indirim için başvuru yapması ve indirimden sonra kalan vergi aslı ve ceza tutarını kanunda belirtilen sürede ödemesi gerekir.

Ankete katılan mükelleflerin % 57,60'ı VUK'nu kapsamında kesilen cezaların dava konusu yapılmamak şartıyla indirimli olarak ödenebileceğini bildiğini ifade etmiş, % 12,70'i kararsız olduğunu ve % 29,80'i ise cezalarda indirim hakkını bilmediğini beyan etmiştir. Tablo 14'e göre, vergi cezalarının yargı yoluna başvurmadan çözümlenmesi aşamasında ilk sırada yer alan ve cezaların bir kısmının affi anlamına gelen bu hakkın mükellefler tarafında yeterli düzeyde bilindiği söylenebilir.

Tablo 15: Vergi ve Cezaların Bildirim Tarihinden İtibaren 30 Gün İçinde Dava Konusu Yapma Hakkımı Biliyorum

Vergi ve cezaların bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde dava konusu yapma hakkımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	30	11,90
Biliyorum	101	39,90
Kararsızım	32	12,60
Bilmiyorum	74	29,20
Kesinlikle Bilmiyorum	16	6,30
TOPLAM	253	100,00

Verginin bir tüzel kişi, cemiyet veya sair herhangi bir teşekkülden alınmasının vergi ödeme fedakarlığı açısından hiçbir önemi yoktur. Sonuç olarak bu fedakarlığa katlanan ve ödeme yükümlülüğünü yerine getirmek zorunda olan bireylerdir. Tamda bu noktada vergileri eksiksiz ve zamanında hazineye intikal ettirmek isteyen idare ile mükellefler çoğu zaman ters düşerek vergi uyuşmazlıklarının çıkmasına sebep olmaktadır (Hatipoğlu, 2007:86). Bu uyuşmazlıkların bir an önce çözüme kavuşturulması, hem hazineye intikal edecek verginin zaman maliyetini düşünen vergi idaresi için, hem de ödemeyi kaçınılmaz son olarak gören mükellef için önemlidir (Arslaner, 2016:273). Bu kapsamda uyuşmazlıkların çözümü noktasında düzeltme ve uzlaşma gibi barışçıl nitelikte idari çözüm yolları bulunmakla birlikte, uyuşmazlıkların en adil çözüm yeri hiç kuşkusuz bağımsız yargı organlarıdır (Pehlivan, 2018:136). Bundan dolayıdır ki vergilendirme yetkisi olan kamu kurumları karşısında mükelleflerin, yükümlülükleri yanında, kendilerine yapılan vergi muamelelerine karşı dava açma hakları vardır.

Uyuşmazlığın yargısal yoldan çözümü, idari çözüm yollarının aksine taraflar arasındaki çekişmeyi karara bağlayıp kesin olarak sonlandırır. Yargı yoluyla, bir taraftan uyuşmazlık ortadan kaldırılırken bir taraftan da idareyi yargısal denetime tabi tutmak suretiyle vergilendirme işlemlerinin kanuna uygunluğu sağlanarak vergilerin yasallığı ilkesine işlerlik kazandırılmıştır. Bunlara ek olarak vergi yargısı işlevini yerine getirirken oluşturduğu içtihat ve yorumlar aracılığıyla vergi hukukunun gelişmesine de katkı sağlamaktadır (Öncel vd., 2017:189).

Vergi davası genellikle, genel bütçeye, belediyelere, köylere ve il özel idarelerine ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükleri ilgilendiren hususlar dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıklar sonucunda açılmaktadır. Bunun yanı sıra kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalarda vergi davasına konu edilebilir. Diğer taraftan VUK'un 378. maddesine göre; "vergi mahkemesinde dava açabilmek için, uyuşmazlığa konu olan verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması" gerekmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında "mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiş, ancak VUK'un vergi hatalarına ait bölümleri hariç tutulmuştur" (Yardımcıoğlu, Kütükçü, 2014:13).

Yukardaki paragraflarda önemi ve kapsamına değindiğimiz vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümü noktasında; tablo 15'e göre ankete katılan mükelleflerin % 51,80'i, uyuşmazlığı idari aşamada çözebilmesinin yanında yargıya taşıyarak dava açma hakkını bildiğini belirtmiştir. % 12,60'ı kararsız olan mükelleflerin % 35,50'sinin de böyle bir haktan haberdar olmadığı anlaşılmıştır. Mükelleflerin bir kısmının uyuşmazlığı idari aşamada çözebilmesi veya uyuşmazlığı yargıya taşımadığı / taşımayacağı kabul edilirse dava açma konusunda bilinçli oldukları söylenebilir.

Tablo 16: Yanılma Halinde Ceza Kesilmeyeceğini Biliyorum

Yanılma halinde ceza kesilmeyeceğini biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	20	8,10
Biliyorum	67	27,00
Kararsızım	47	19,00
Bilmiyorum	94	37,90
Kesinlikle Bilmiyorum	20	8,10
TOPLAM	248	100,00

"Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi", vergi suç ve cezalarına uygulanırken genel ceza hukukunda olduğu gibi sert bir uygulama alanı bulmamaktadır. Vergi mevzuatının çoğu kez bu işlerle uğraşanlar tarafından bile tam kavranamayacak kadar karmaşık halde olması buna neden olan etmenlerin başında gelmektedir. Bu düşünceden hareketle VUK'un 369. maddesi, "yetkili mercilerin mükellefe yazı ile yanlış açıklama yapmış olmaları, bir hükmün uygulama biçimi konusunda yetkili mercilerin görüş ve düşüncelerini değiştirmiş olmaları ya da bir hükme ilişkin içtihadın değişmiş olması yanılma olarak kabul edilmiş ve vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı" hükmüne bağlanmıştır (Öncel vd., 2017:221). Çünkü mükellefin yanılmış daha doğrusu yanıtılmış olması onun suç işleme konusundaki iradesini dolayısıyla vergi

suçluluğunu ortadan kaldırır. Burada dikkat edilmesi gereken husus yanılma halinde mükellefler sadece cezalardan kurtulma hakkına sahip olurken vergiyi ödemek durumundadırlar (Şenyüz, 2005:168).

Yetkili makamların, özelge ve sirküler aracılığıyla mükellefi yanılmış olması veya bir hükmün uygulamasına ilişkin görüşünü değiştirmesi şeklinde ortaya çıkan yanılma hakkında mükelleflerin bilinç düzeylerini incelediğimiz tablo 16'ya baktığımızda; mükelleflerin % 46,00' ı, yani yarıya yakını yanılma konusunu bilmediğini beyan etmiştir. % 19,00'u kararsız olan mükelleflerin sadece % 35,10' unun yanılma konusunda bilinçli olduğu anlaşılmıştır. Bu sonuçlara göre mükelleflerin yanılma konusunda bilinçlerinin oldukça düşük olduğunu, bu konuda mükelleflerin bilinçlenmesi için çalışma yapılması gerektiği söylenebilir.

Tablo 17: Pişmanlık Halinde Ceza Kesilmeyeceğini Biliyorum

Pişmanlık halinde ceza kesilmeyeceğini biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	31	12,30
Biliyorum	84	33,20
Kararsızım	34	13,40
Bilmiyorum	87	34,40
Kesinlikle Bilmiyorum	17	6,70
TOPLAM	253	100,00

Mükellef, vergisel yükümlülüklerini eksik yerine getirmesi ya da zamanında yerine getirmemesi nedeniyle vergi kaybına sebep olmakta, fakat pişmanlık müessesesine başvurarak muhatap olacağı vergi ziyayı cezasından kurtulmaktadır. Fakat bu müesseseden yararlanabilmesi için VUK'un 371. maddesinin devamında belirtilmiş bulunan şartların da bir arada bulunması gerekmektedir. Bu anlamda "mükellefin pişman olduğunu ilgili vergi dairesine bildirmeden önce hakkında herhangi bir ihbar yapılmamış olması, mükellefin vergisel işlemleri hakkında keyfiyetin bildirilme tarihinden evvel herhangi bir inceleme başlatılmamış ya da vergisel olayların takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olması, hiç verilmeyen veyahut eksik verilen beyannamenin pişmanlık bildiriminden sonraki on beş gün içerisinde verilmesi ya da düzeltilerek verilmesi, ödeme süresi geçmiş vergiler için de gecikme zammı oranında pişmanlık zammı hesaplanarak yine bildirimden sonraki on beş gün içinde ödenmesi halinde mükellef için herhangi bir vergi cezası tatbik edilmeyecektir" (Arslaner, 2016:277).

Pişmanlığı cezayı hafifletici bir sebep olarak değil, ortadan kaldıran bir kurum olarak kabul etmek gerekir. Başka bir deyişle, pişmanlık durumunda suçun varlığı devam etmesine rağmen kanunda belirtilen şartların yerine getirilmesi durumunda mükellef veya sorumluya ceza kesilmez. Eğer pişmanlık suçu ortadan kaldıran bir sebep olsaydı, pişmanlık dilekçesini verince suç ortadan

kalkacak, diğer şartları yerine getirmeyen mükellefe cezalı tarhiyat yapılamayacaktı. Oysa ki suç bütün sonuçları ile ortada durmakta, fakat devlet alacağıının bir an önce hazineye intikalini sağlamak, işlediği suçtan pişman olan iyi niyetli mükellefi korumak ve çıkması muhtemel vergi sorunlarını idari aşamada çözümlenmek gibi amaçlarla cezalandırmaktan vazgeçmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2010:172-173).

Mükelleflerin pişmanlıktan yararlanabilmesi için yukarıda saydığımız koşulların bir arada olmasının yanında bu hak konusundaki farkındalık düzeylerinin yüksek olması beklenirdi. Ancak tablo 17'ye baktığımızda % 41,10 gibi hiç de azımsanmayacak bir oranda mükellefin pişmanlık hakkını bilmediği, % 13,40'ının kararsız olduğu anlaşılmıştır. Mükelleflerin % 45,50'sinin ise pişmanlık hakkında bilgi sahibi olduğu anlaşılmıştır.

Tablo 18: Zamanaşımı Durumunda Vergi Ödemeyeceğimi Biliyorum

Zamanaşımı durumunda vergi ödemeyeceğimi biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	47	18,70
Biliyorum	104	41,40
Kararsızım	29	11,60
Bilmiyorum	53	21,10
Kesinlikle Bilmiyorum	18	7,20
TOPLAM	251	100,00

Vergi hukuku kuralları çerçevesinde uygulanmakta olan ve vergi borçlusu konumundaki mükellef ile vergi alacaklısı devletin vergilendirme yetkisinden kaynaklanan vergi ilişkisi, vergi kanunlarının kişi, zaman ve yer bakımından uygulanmasına göre şekillenmektedir. Bu ilişkiyi sona erdiren ve vergi borcunu ortadan kaldıran en doğal yol mükellefin vergi borcunu ödemesidir. Bununla birlikte mükellef bazı nedenlerin varlığı halinde hiç ödeme yapmadan ya da borcun bir kısmını ödeyerek vergi borcundan kurtulabilir. İşte bu açıdan vergi kanunlarının uygulamasını zaman bakımından sınırlandıran zamanaşımı, vergi alacağıının tahsil ve takip imkanını tamamen ortadan kaldıran nedenlerden birisidir. Vergi kanunlarının işleyişi zaman bakımından sınırlandırılırken gözetilen husus ise tamamen kamu yararının sağlanmasına yöneliktir. Nitekim devletin, zamanaşımına uğramış bir alacağını herhangi bir idari işlemle tahsil etme imkanı olmadığı gibi takip zorunluluğu da kalmayacaktır (Arslan, Biniş, 2015:22). Bu bilgiler ışığında zamanaşımı; “yasanın belirttiği koşullar altında bir zaman geçmesiyle bir hak kazanmak, bir yükümlülüğün kurtulmak veya bir hakkı talep etme imkanını kaybetme durumudur” (Uygur, 1975:675).

Devlete süre geçmesi nedeniyle alacağını isteme yetkisi tanımayan zamanaşımı kurumu ile mükellefe de ödevlerine ilişkin düzenlemiş olduğu defter, kayıt ve belgeleri muhafaza ve ibraz

yükümlülüğünden kurtulma hakkı tanınmıştır. Bundan daha önemlisi mükellef, tarh zamanaşımı ile henüz doğmamış vergi borcundan, tahsil zamanaşımı ile de mevcut vergi borcundan kurtulma hakkı elde edecektir. Bu nedenle alacaklı vergi dairesi kanunların belirttiği süreler içinde vergiyi tahakkuk ettirmez ya da tahsil etmezse artık bu işlemleri yapma imkanını bulamayacaktır. Buradaki amaç idarenin keyfi davranmasını önlemektir; yoksa zamanaşımının hukuki anlamda alacaklı idareyi cezalandırmak gibi bir amacı yoktur (Öncel vd., 2017:133). Ayrıca zamanaşımı, “mükellefin bu hususta müracaatının olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder” (VUK, md. 113).

Vergi hukukunda tarh ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki şekilde düzenlenmiş bulunan zamanaşımı konusunda tablo 18’e baktığımızda, mükelleflerin % 60,10’unun zamanaşımı konusunu bildiği, % 11,60’ının kararsız olduğu, % 28,30’unun da zamanaşımı konusunu bilmediği anlaşılmıştır. Mükelleflerin, zamanaşımı durumunda vergi ödenmeyeceğini bildiğini, bu konuda bilinç düzeylerinin yüksek olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 19: Terkin Durumunda Vergi ve Cezanın Kısmen Ya da Tamamen Silineceğini Biliyorum

Terkin durumunda vergi ve cezanın kısmen ya da tamamen silineceğini biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	33	13,80
Biliyorum	63	26,40
Kararsızım	34	14,20
Bilmiyorum	74	31,00
Kesinlikle Bilmiyorum	35	14,60
TOPLAM	239	100,00

Kelime anlamı silme olan terkinin vergi hukukuna yansması “tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir vergi alacağının ortadan kalkması” şeklindedir. Bu işlemle, tahakkuk etmiş vergi alacakları silinirken, tahsil edilenler ise mükellefe iade edilir (Bilici, 2014:147). Başka bir tanıma göre terkin, “bazı koşulların varlığı halinde vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran idari bir işlem” olarak ifade edilmiştir (Öncel vd., 2017:151).

Terkin ile hedeflenen amaç, alacaklı kamu idaresinin terkin yapılmasını gerektirecek sebeplerin meydana gelmesi halinde mükellef lehine alacağından vazgeçme iradesini ortaya koymaktır. Ancak kanun koyucu bazı esas ve usul hükümleri getirerek idarenin kamu alacağından vazgeçebilmesini belli şartların varlığına bağlamıştır. Dolayısıyla terkin müessesesine işlerlik kazandırabilmek için bu hükümler çerçevesinde hareket etmek gereklidir (Biyar, 2007:77-78).

Nitekim VUK’nu md. 115’te; “yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşerat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden: Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynaklarına ilişkin vergi borçları ve vergi cezaları ile mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları Hazine ve Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur” denilerek terkinin konusu ve kapsamı belirlenmiştir. Ayrıca AATUHK’un 105. maddesi de VUK md. 115’deki terkin nedenlerine paralel olarak düzenlenmiştir. AATUHK’un 105. maddesi VUK kapsamına girmeyen vergilerin terkinini kapsamaktadır.

Terkin idare tarafından re’sen yapılacak bir işlem değildir. Mükellefin bu haktan faydalanabilmesi için yazılı olarak talepte bulunması ve terkine hak kazandığını ispat etmesi gerekir. Mükellef bu talebini afetin meydana geldiği tarihten itibaren 6 ay içinde alacaklı amme idaresine bildirmek zorundadır. Ancak yapılan takip neticesinde tahsili imkansız olan veya tahsil aşamasında yapılacak giderlerden daha az olan kamu alacakları için yetkili daire tahsil zamanaşımı süresini beklemeden terkin işlemini gerçekleştirebilir.

Yukarda tanımı yapılan ve amacı belirlenen terkin konusunda mükelleflerin % 40,20’sinin bilgi sahibi olduğu, % 45,60’ının doğal afet durumunda böyle bir haktan yararlanabileceğini bilmediği, % 14,20’sinin de kararsız olduğu anlaşılmıştır. Tablo 19’a göre, terkin konusunda mükelleflerin bilinç düzeylerinin çok yüksek olmadığı anlaşılmış olup, bu konuda da mükelleflerin bilinçlenmesi için çalışma yapılması gerektiği söylenebilir.

Tablo 20: Doğal Afete Maruz Kaldığımda Vergi Borcumun Tamamının Ya da Bir Kısımının Silinmesini Talep Etme Hakkımı Biliyorum

Doğal Afete Maruz Kaldığımda Vergi Borcumun Tamamının Ya da Bir Kısımının Silinmesini Talep Etme Hakkımı Biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	28	11,50
Biliyorum	96	39,50
Kararsızım	28	11,50
Bilmiyorum	57	23,50
Kesinlikle Bilmiyorum	34	14,00
TOPLAM	243	100,00

Bir bölgede doğal afetin meydana gelmesi o bölgedeki mükellefleri çeşitli düzeylerde etkilemektedir. Bu yüzden idare, mükellefler açısından doğal afetin etkilerini hafifletmek amacıyla

mükelleflerin vergi yüklerini azaltan bazı avantajlar sağlayabildiği gibi vergi ödevlerinin yerine getirilmesi noktasında da kolaylıklar sağlamaktadır. Vergi yüklerini hafifletici tedbirlere o sene içinde tahsil edilmiş bazı vergilerin mükellefe iade edilmesi veya tahakkuku verilmiş ancak henüz tahsil edilmemiş bazı vergilerin tahsilinden vazgeçilerek terkin edilmesi örnek olarak verilebilir. Benzer şekilde doğal afetten zarar gören malların doğrudan giderleştirilmesi, hızlandırılmış amortisman uygulamaları ve yüklenen KDV'lerin indirimine konu edilmesi gibi vergi yükünü dolaylı olarak hafifleten avantajlar da sağlanabilir. İdarenin vergi ödemelerinde tecil (erteleme) ve taksitlendirme imkanı sunması ile mücbir sebep ilan etmeside vergi ödevlerini kolaylaştıran tedbirlere örnek verilebilir. Tecil ve taksit imkanı ile doğal afetten zarar gören mükelleflerin finansal açıdan rahatlaması sağlanırken, mücbir sebep ilanı edilmesiyle şekli ödevlerin yerine getirilmesi hususlarında yükleri hafifletilmektedir (Ünsal, 2016:7).

Doğal afet sonrası çıkarılan bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Kanun ve Tebliğler ile mükelleflere vergi borcunun ertelenmesi, vergi borcunun kısmen ya da tamamen ortadan kalkması gibi avantajlar sağlanmaktadır (Tabiloğlu, 2015:94). Ancak bu avantajlardan yararlanabilmesi için mükellefe bazı görevler düşebilir. Mücbir sebep hallerinden sayılan VUK md. 13/2'deki doğal afetler idare tarafından bilinecek boyutta ise, mükelleflerin bireysel olarak bu durumu kanıtlamak gibi bir zorunluluğu yoktur. Örneğin, herkes tarafından bilinen 1999 Marmara Bölgesi depreminin sonuçlarını mükelleflerin ayrıca kanıtlaması gerekmez. Afetin bütün sonuçları herkes tarafından zaten bilinmektedir. Mükellefe burada düşen görev sadece yıkımdan ne derece etkilendiğini kanıtlamasıdır (Erol, 2012: 215-216).

Doğal afet sonrası vergi kanunlarında mükellef lehine değişiklikler yapılması pek sık rastlanan bir durumdur. Özellikle doğal afetler Türkiye'nin gündeminde olduğu için doğal afetlere yönelik olarak vergi kanunlarının sık sık revize edildiği görülmektedir. Bu kapsamda tecil yetkisi ile ilgili Van depreminden sonra bir düzenlemeye gidilmiştir (Tabiloğlu, 2015:94-95). Bu bilgiler ışığında tablo 20'ye baktığımızda mükelleflerin % 51,00'inin vergi borcunun ertelenmesi, vergi borcunun kısmen ya da tamamen ortadan kalkması gibi avantajlardan faydalanabileceğinin farkında olduğu anlaşılmıştır. % 11,50'si kararsız olan mükelleflerin, % 27,50'si de söz konusu avantajlardan yararlanabileceğini bilmemektedir.

Tablo 21: İkmalen, Resen ve İdarece Vergi Salınması ve Ceza Kesilmesi Halinde Uzlaşmaya Başvurabileceğimi Biliyorum

İkmalen, resen ve idarece vergi salınması ve ceza kesilmesi halinde uzlaşmaya başvurabileceğimi biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	40	16,30
Biliyorum	104	42,30
Kararsızım	28	11,40
Bilmiyorum	63	25,60
Kesinlikle Bilmiyorum	11	4,50
TOPLAM	246	100,00

Vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan ihtilafları daha hızlı çözmek amacıyla devletlerin bir çoğu bazı alternatif çözüm yollarına yönelmiştir. Ülkemizde de geçerli olan bu durum sonucunda vergi ihtilaflarının çözümünde çok etkili bir kurum olan uzlaşma müessesesi ön plana çıkmıştır. Zira yargı yolu hem uzun hem de masraflı bir yoldur. Bu sebeple uzlaşma, “vergi uyuşmazlıklarını, idarenin kendi içerisinde, mükellef ile devletin vardığı mutabakat sonucu hızlı ve etkili çözüme kavuşturan bir müessese” şeklinde tanımlanabilir (Hocaoğlu, 2015:491).

VUK Ek md. 1’de mükellefe, “ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (kaçakçılık suçları hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyana neden olmasının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya yanılmadan kaynaklandığı veya vergi hatası olduğu ya da yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı olduğu gerekçelerinden birini ileri sürerek” uzlaşma hakkını kullanabileceği bildirilmektedir.

Anlaşmazlıkların uzlaşma yolu ile giderilmesi bürokrasi, kırtasiyecilik ve işlem sürelerini azaltacaktır. Uzlaşmaya varılması sonucunda mükellef, uyuşmazlığı sona erdirmekte ve ödeyeceği cezanın önemli bir bölümü ile vergi ve gecikme faizinin bir bölümünden kurtulmaktadır. Bir diğer yönüyle dava açması durumunda söz konusu olabilecek yargılama giderlerinden kurtulduğu gibi müşavirlik ve avukatlık giderlerinden de kurtulacaktır. Uzlaşma ile idareye, mükellefin dava yoluna giderek davayı kazanması durumunda belkide hiç alamayacağı vergi ve cezayı kısmende olsa tahsil etme imkanı sunulmaktadır. İdare de uzlaşma ile uyuşmazlığı sona erdirmekte, dava ile ilgili yargılama giderlerinden kurtulmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2010:221-222). Ayrıca uzlaşma ile iş yükü azaltılan mahkemelere daha az sayıda dosyayı nitelikli bir şekilde inceleme imkanı sunularak yargı mercileri lehine pek çok kolaylıklar sağlanmaktadır (Hocaoğlu, 2015:511).

Bu doğrultuda mükelleflerin uzlaşma konusundaki bilinç düzeylerini gösteren tablo 21’e baktığımızda, mükelleflerin % 58,60’ının uzlaşma konusunda bilgi sahibi olduğu, % 11,40’ının

kararsız olduğu ve % 30,10'unun ise uzlaşma ile ilgili bilgi sahibi olmadığı anlaşılmıştır. Mükelleflerin uzlaşma konusunda bilinç düzeylerinin iyi olduğunu fakat beklenen düzeyde olmadığını söyleyebiliriz. Çünkü mükellef açısından dava yoluna gitmeden ihtilafı çözüme kavuşturan ve mükellefin psikolojisine olumlu yönde etki ederek geleceği planlamasını sağlayan böyle bir müesseseden mükelleflerin daha fazla yararlanması gerektiği düşünülmektedir.

Tablo 22: Ödeme Emrine Karşı Belli Sürede İtiraz Edileceğini Biliyorum

Ödeme emrine karşı belli sürede itiraz edileceğini biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	50	19,80
Biliyorum	131	51,80
Kararsızım	21	8,30
Bilmiyorum	42	16,60
Kesinlikle Bilmiyorum	9	3,60
TOPLAM	253	100,00

Vergilendirme ilişkisinin tarafları, yükümlülüklerini kanunlarda belirtilen usul ve esasları dikkate alarak belirtilen süre ve şekilde yerine getirmek zorundadır. Bu kapsamda, VUK'un 111. maddesi “Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir” şeklinde düzenlenerek ödeme zamanına ilişkin hüküm kurulmuştur. Vergilerin ödeme süresine ilişkin olan bu hüküm, ödeme zamanları açısından tüm kamu alacaklarına bir çerçeve çizen 6183 sayılı Kanun'un 37. maddesine paralel bir şekilde düzenlenmiştir. Söz konusu madde, “Kamu alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir” şeklinde hüküm altına alınarak her kamu alacağının kendi özel kanununda yer alan farklı bir ödeme süresinin olduğu ve ödemelerin bu süreler içinde yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Maddenin devam eden fıkraları “Özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş kamu alacakları ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmelidir ve ödeme müddetinin son günü kamu alacağının vadesi günüdür. İlgili yasal hükme göre, kamu borçlusu, isterse borcunu belli zamanlardan önce de ödeyebilir” şeklindedir (Bozdoğan, Bıyık, 2017:14).

Vergi borcunu ödemeyenler için 6183 sayılı kanunun “amme alacağının cebren tahsili” başlıklı ikinci kısmın 55. maddesinde ödeme emri düzenlenmiştir. İlgili madde “ödeme emri ile amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, belli süre içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği tebliğ olunur” şeklindedir. Burada belli edilen süre 7 gün iken, 01/01/2018 tarihinden itibaren 15 gün olarak değişmiştir. Ödeme emri, “borcun asıl ve ferlerinin mahiyet ve miktarlarını, nereye ödeneceğini, 15 gün içinde ödenmediği ya da mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil edileceği ve mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlarını” içermektedir (AATUHK, Md. 55).

“Kendisine ödeme emri tebliğ olunan mükellef, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddiasıyla tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi mahkemesi nezdinde itiraz edebilir” (AATUHK, Md. 58). “Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür” (İYUK, Md.7). Ancak 6183 sayılı AATUHK’un md. 58/5 “itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamla tahsil edilir” şeklinde düzenlenmiştir. Madde hükmü ile ödeme emrine karşı dava açan borçludan tamamen veya kısmen haksız çıkması halinde % 10 haksız çıkma zammı alınacağı ifade edilmiştir. Bu hüküm ödeme emrine karşı mesnetsiz dava açılmasını önlemek için düzenlenmiştir (Özdemir, Güngör Doğan, 2012).

Tablo 22’ye göre, ticari hayatlarında belki de en sık rastlayabilecekleri resmi evraklardan biri olan ödeme emrine belli sürede itiraz edilebileceğini bilen mükellef oranı % 71,60 tır. Mükelleflerin % 8,30’u kararsız iken % 20,20’si de ödeme emrine belli sürede itiraz edilebileceğini bilmemektedir. Ödeme emrine itiraz konusunda mükelleflerin bilinç düzeylerinin çok yüksek olduğu anlaşılmıştır. Burada az sayıda mükellefin bilinçsiz olma nedenini belki de ticari hayatları boyunca ödeme emri ile hiç karşılaşmamış olmalarına bağlayabiliriz.

Tablo 23: Vergi Dairesince Düzeltme Talebim Reddedilirse Şikayet Yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına Başvurabileceğimi Biliyorum

Vergi dairesince düzeltme talebim reddedilirse şikayet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurabileceğimi biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	37	14,70
Biliyorum	79	31,30
Kararsızım	35	13,90
Bilmiyorum	76	30,20
Kesinlikle Bilmiyorum	25	9,90
TOPLAM	252	100,00

Vergi hatalarının çözüm yollarından biri de hata düzeltilmesidir. İlke olarak vergi hatalarının çözümlenmesi, işlemi yapan vergi dairesinde yapılır. Vergi dairesine verilecek dilekçe ile hata unsuru belirtilerek düzeltilmesi istenir (Bayraklı, 2008:74-75). İlgili vergi dairesine başvurduktan sonra da vergi mahkemesinde dava açılabilir. Burada, iki farklı uygulama söz konusudur (Kızılot ve Kızılot, 2010:129-130):

1- Düzeltme talebinin dava açma süresi içinde yapılması: Mükellef önce vergi dairesine başvurup düzeltme talebinde bulunur. Düzeltme başvurusunun reddi ya da reddedilmiş sayılması

(zımnî red: verilen dilekçeye idarenin 60 günlük süre içerisinde herhangi bir cevap vermemesi, yani sessiz kalmak suretiyle red cevabı vermesi.) durumunda vergi mahkemesinde dava açma yoluna gider.

2- Düzeltme talebinin dava açma süresi geçtikten sonra yapılması: Beş yıllık genel zamanaşımı süresi içinde kalmak şartıyla; vergi mahkemelerinde dava açma süresini kaçıran mükellefler düzeltme talebinde bulunarak hatanın düzeltilmesini talep edebilirler. Başka bir ifade ile süre geçmesi nedeniyle kaçırılan dava açma süresi düzeltme talebinde bulunmak suretiyle yeniden başlatılır. Burada da mükellef önce vergi dairesine başvurup düzeltme talebinde bulunur. Düzeltme başvurusunun reddi ya da reddedilmiş sayılması durumunda, bu tarihi takip eden 60 gün içinde, Hazine ve Maliye Bakanlığına şikayet yolu ile müracaat ederek düzeltme talebinde bulunurlar. Bu başvurunun da reddi ya da reddedilmiş sayılması durumunda ise bu tarihi takip eden 30 gün içinde, vergi mahkemelerinde dava açma yoluna gidilebilir.

Görüldüğü gibi vergi dairesinin ret cevabı üzerine şikayet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına gidilmesi, Hazine ve Maliye Bakanlığının ret cevabı üzerine de vergi mahkemesinde dava yoluna gidilmesi, düzeltmenin bir idari denetim yolu olduğunu göstermektedir. Çalışmamıza katılan mükelleflerin düzeltme ve şikayet konusuna verdikleri tepkiye baktığımızda, mükelleflerin % 46,00'sinin bu konuda bilgi sahibi olduğu, % 13,90'ının kararsız olduğu ve % 40,10'unun da düzeltme ve şikayet konusunu bilmediği anlaşılmıştır. Tablo 23'e baktığımızda, mükelleflere ek bir güvence sağlayan düzeltme ve şikayet yolunun mükellefler tarafından pek de bilindiğini söyleyemeyiz.

Tablo 24: Zor Durum Halinde Tecil Faizi Ödemek Şartıyla Erteleme Hakkımı Biliyorum

Zor durum halinde tecil faizi ödemek şartıyla erteleme hakkımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	40	15,80
Biliyorum	110	43,50
Kararsızım	34	13,40
Bilmiyorum	52	20,60
Kesinlikle Bilmiyorum	17	6,70
TOPLAM	253	100,00

Mükellefler bazen vergilendirmeye ilişkin ödevlerini süresinde yerine getiremez ve kesinleşmiş vergi borçlarını ödeyemezler. Hükümetler, karşı karşıya kalınan olaylar ve ekonomik zorluklar sebebiyle ortaya çıkan bu sıkıntılar yaygınlaştığında vergilerin yeniden yapılandırılması (af) veya genel taksitlendirme yoluna giderek mükelleflere kolaylık sağlamaya çalışmaktadır. Sağlanan bu kolaylıklar dışında mükelleflerin bireysel olarak faydalanabilecekleri bazı müesseseler

de vergi kanunlarımızda mevcuttur. Bunlardan birisi VUK'un mühlet verme başlıklı 17. maddesinde yer bulan zor durum halidir. Bu madde ile mücbir sebepler dışında kalan ve vergilendirmeye ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmesini engelleyebilecek nitelikte olan ancak kanunda sayılması mümkün olmayan bazı durumlar için kanun, idareye mühlet verme yetkisi tanımış, ancak zor durumun tanımı yapılmayarak mükelleflerin ileri sürdükleri mazeretlerin zor durum kapsamına alınıp alınmayacağı hususu tamamen bakanlığın yetkisine bırakılmıştır.

Zor durum halinde idari süreler uzatılamaz. Uzatılabilecek süreler sadece kanuni srelerdir. Ancak zor durum halinde ödemeye ilişkin srelerin uzatılıp uzatılmayacağı konusunda belirmiş ne bir uygulama ne de bir yorum vardır. deme ile ilgili süreler genelde, çok zor durum şartına bağlı olarak ve teminat karşılığında 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi uyarınca uzatılır. Söz konusu maddede, "amme (kamu) alacağının vadesinde ödenmesi, haciz uygulanması veya haczedilen malın paraya çevrilmesi hallerinin, amme borçlusunu çok zor duruma dşreinin anlaşıldığı durumlarda, Kanun'un ve alacaklı amme idarelerinin öngördüğü şartlarla, amme alacağının 36 ayı geçmemek üzere tecil edilerek taksite bağlanabileceği" hüküm altına alınmıştır. deme zorluğu içinde olan mükellefler, tecil ve taksitlendirme isteklerini alacaklı vergi idaresine "Tecil ve Taksitlendirme Talep Formu" ile başvurarak iletebilirler. Alacaklı idare, bu form ve ekli bilgilerden hareketle mükellefin likidite durumunu inceleyerek zor durumda olup olmadıklarına karar verir. Bu durumda olan mükellefin zor durum derecesine göre taksit süreleri belirlenir (Akarca ve şafak, 2011).

Tablo 24'e göre, mükelleflerin % 59,30'u gerekli şartları sağladığında zor durum halinden faydalanıp ticari faaliyetlerine yn verebileceğini bilmekte iken % 27,30'u zor durum halinde tecil faizi ödemek şartıyla borçlarını erteleme hakkını bilmemektedir. Mükelleflerin % 14,30'u da bu hak konusunda kararsız olduğunu beyan etmiştir. Bu verilere göre mükelleflerin zor duruma düştüklerinde tecil faizi ödemek şartıyla borçlarını taksitlendirme konusunda bilinç düzeylerinin yüksek olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 25: Vergi Hatası Durumunda Düzeltme Talep Etme Hakkımı Biliyorum

Vergi hatası durumunda düzeltme talep etme hakkımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	48	19,40
Biliyorum	120	48,40
Kararsızım	24	9,70
Bilmiyorum	51	20,60
Kesinlikle Bilmiyorum	5	2,00
TOPLAM	248	100,00

Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında geçen vergilendirme olgusu çok kolay işleyen bir süreç değildir. Bu süreçte kimi zaman problemler çıkmaktadır. Hukuk kurallarının uygulanmasında çıkan problemler, vergi hukuku ilişkisinde belirgin düzeyden daha yüksektir. Bunun nedenlerinden biri de, vergi kanunlarının teknik ilişkileri içermesidir. Diğer kanunlardan farklı olarak sık sık değişmesi; her değişiklik sonrası var olan dengelerin bozulması, anlaşılması ve uygulamasının çok kolay olmaması bir takım problemlerin doğmasına neden olmaktadır. Bu uygulamalar sırasında ortaya çıkan konu, kanunların hatalı uygulandığı iddiasıdır. Bu iddiaların biri de vergi hatalarıdır (Bayraklı, 2008:100).

Vergi hatası, mükellef ve idare tarafından yapılabilen, hukuka aykırı olarak vergi ve ceza miktarının olması gerekenden az veya fazla hesaplanmasına neden olan, vergi ve ceza miktarına etki eden, belirli bir süre içerisinde barışçı yöntemlerle düzeltilebilen, uygulanması zorunlu idari işlemlerde gerçekleştirilen ve kanunda açıkça gösterilen, tartışılması gerekmeyen açık aykırılıklardır (Bayraklı, 2008:101).

Vergi hatası kavramı ile vergi suçu kavramını birbirinden ayıran etkenlerden birisi kasıt unsurudur. Suçlar genellikle kasıtlı olarak işlenmesine karşın, hatalarda kasıt yoktur. Vergi hatası durumunda herhangi bir cezai müeyyide öngörülmezken vergi suçlarının ağır müeyyidelere bağlanması bu durumu kanıtlar niteliktedir. Bundan dolayıdır ki vergi hukukunda vergi suçlarıyla birlikte vergi hatalarına da yer verilmiştir. Ancak, vergilendirmeye ilişkin her türlü yanlışlık ya da sakatlığın da hata olarak ileri sürülmesi mümkün değildir. Düzeltme konusu edilebilecek vergi hatalarının nelerden ibaret olduğu VUK’nda açıkça belirtilmiştir. Bu nedenle, düzeltilerek ortadan kaldırılacak olan hataların, VUK’ un 117-118. maddelerinde tanımlanan hatalar kapsamına açıkça girmesi gerekmektedir. Vergi hatası kapsamına girmeyen hukuki uyuşmazlıklar düzeltme konusu yapılamaz. Kanunların mükellefler ile vergi idaresi arasında farklı yorumlanmasından doğan hukuki uyuşmazlıkların çözüm yeri hiç şüphesiz bağımsız yargı organlarıdır (Pehlivan, 2018:130).

Vergi hatasının düzeltilmesi, vergi borç ve cezasını tamamen ya da kısmen ortadan kaldırması yönüyle mükellefler için önemli bir haktır. VUK 121. maddeye göre; “idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re’sen düzeltilebileceği” gibi mükelleflerin, vergi işlemlerine ilişkin hataların düzeltilmesini VUK’un 126. maddesinde belirtilen zamanaşımı süresini gözetmek şartıyla vergi idaresinden yazı ile isteme (VUK 122) hakları vardır. Yapılan düzeltme ölçüsünde vergi borcunu ortadan kaldıran vergi hataları hakkında mükelleflerin bilinç düzeyine baktığımızda ise mükelleflerin % 67,80’i herhangi bir vergi hatası durumunda düzeltme yoluna başvurabileceğinin farkında olduğunu görmekteyiz. % 9,70’i kararsız olan mükelleflerin % 22,60’ının da söz konusu haktan haberdar olmadığı anlaşılmıştır. Mükelleflerin çoğunluğunun vergi hatası konusunda bilgi sahibi olduğunu tespit ettiğimiz tablo 25’e göre, bu konuda mükelleflerin bilinç düzeylerinin yüksek olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 26: Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkımı Biliyorum

Vergi inceleme elemanının kimliğini görme hakkımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	45	17,80
Biliyorum	96	37,90
Kararsızım	25	9,90
Bilmiyorum	65	25,70
Kesinlikle Bilmiyorum	22	8,70
TOPLAM	253	100,00

VUK madde 136’da; “vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler” denilmektedir. Ayrıca “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik” in 10. maddesinde de; “vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, incelemeye başlamadan önce memuriyet sıfatlarını belirterek, vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına dair kimliği nezdinde inceleme yapılana ve diğer ilgililere gösterirler” denilerek bu hüküm tekrarlanmıştır. Kanun ve Yönetmeliğin ilgili maddeleri ile inceleme elemanının ibraz yükümlülüğü vurgulanmıştır. Buna rağmen yükümlülüğünü yerine getirmeyen inceleme elemanına karşı mükellefin, Kanun ve Yönetmeliğin ilgili madde hükümlerine dayanarak inceleme elemanından yetkili olduğuna dair kimlik ibraz etmesini isteme hakkı vardır. Bu hak, mükelleflerin incelemeye yetkisi olmayanlar tarafından başka amaçlarla rahatsız edilmesini önlemeyi ve mükellefin inceleme yapacak görevliye güven duymasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bundan dolayı mükellefler, kanun maddesinde belirtilen niteliklere sahip bir kimliği görmeden inceleme yapılmasına izin vermeme hakları olduğu gibi inceleme elemanınca istenen defter, belge ve bilgileri ibraz etmek zorunda da değildir (Gökbel, 2000:285-286).

Mükellefleri sahtekar ve dolandırıcılara karşı koruyan bu hak konusunda bilinç düzeylerini gösteren tablo 26’ya göre, mükelleflerin % 55,70’nin bilinçli olduğu, % 34,40’nın böyle bir hakkı olup kendisini dolandırıcılardan koruyabileceğini bilmediği, % 9,90’nın da kararsız olduğu anlaşılmıştır. Mükelleflerin bu konudaki bilinç düzeylerinin iyi derecede olduğu söylenebilir.

Tablo 27: İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkımı Biliyorum

İnceleme konusunu ve kapsamını öğrenme hakkımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	42	16,70
Biliyorum	90	35,90
Kararsızım	33	13,10
Bilmiyorum	69	27,50
Kesinlikle Bilmiyorum	17	6,80
TOPLAM	251	100,00

VUK'nun 140/1. maddesinde “vergi incelemesi yapanların incelemenin mevzuunu nezdinde inceleme yapılana inceleme başlamadan önce açık olarak izah etmeleri gerektiği” düzenlenmiştir. Bu maddeye göre mükelleflerin, incelemeye yetkili olanlardan, incelemeye başlanıldığını gösteren “İncelemeye Başlama Tutanağı”nın düzenlenmesinden önce incelemenin konusunu öğrenme hakları vardır (Dilber ve Belge, 2012:160-161). Ancak aramalı vergi incelemeleri bu hakkın istisnasıdır. Aramalı vergi incelemelerinde bir muhbir söz konusu olmakta, mükellefte ancak muhbirin müfteri olması durumunda bilgilendirilmektedir. İncelemenin konusunu öğrenme hakkı kapsamına (Baykara, 2007a:5-6);

- İncelemenin resmi dayanağı (örn. Bakanlığın şu içerikli, bu no'lu yazısı gibi)
- İncelemenin ihbarlı olup olmadığı
- Hangi vergi türleri için inceleme yapılacağı (GV, KV, KDV, ÖTV gibi)
- Hangi yılı kapsadığı, birden fazla yıl incelenecek ise niçin birden fazla yılın incelendiği,
- İncelemenin, türünün ne olduğu, (Tam inceleme, kısmi inceleme veya karşıt inceleme)
- İncelemenin nedeni gibi hususlar girmektedir.

Bu hususlar aynı zamanda incelemeye başlama tutanağında asgari bulunması gereken hususlar arasında yer almaktadır. Yani bu hususlar mükellefe incelemeye başlama tutanağı ile bildirilir. Mükellef isterse daha fazla bilgiyi inceleme elemanı sözlü olarak verilebilir.

İnceleme elemanının bir yükümlülüğü olarak VUK'nun 140/1. maddesinde yer alan incelemenin mevzuunu (konusu ve kapsamını) izah etme durumu mükellefler içinde bu mevzuları öğrenme hakkını doğurmaktadır. Aynı zamanda Bilgi Edinme Kanunu'nun bir gereği olan bu hak konusunda mükelleflerin bilinç düzeyine baktığımızda, % 52,60'ının bu hakkını bildiği, % 13,10'unun kararsız olduğu, % 34,30'unun da inceleme konusunu ve kapsamını öğrenme hakkından haberdar olmadığı anlaşılmıştır. Tablo 27'ye baktığımızda mükelleflerin, inceleme konusunu ve kapsamını öğrenme konusunda yeterince bilgi sahibi oldukları söylenebilir.

Tablo 28: Zorunlu Sebeplerden İncelemenin Dairede Yapılmasını İsteme Hakkımı Biliyorum

Zorunlu sebeplerden incelemenin dairede yapılmasını isteme hakkımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	25	10,00
Biliyorum	69	27,70
Kararsızım	40	16,10
Bilmiyorum	97	39,00
Kesinlikle Bilmiyorum	18	7,20
TOPLAM	249	100,00

VUK'nun 134. maddesi “vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde düzenlenmiştir. VUK'nun 139. maddesi de; “Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir...” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Kanun maddelerinden anlaşıldığı gibi vergi incelemesinin esas itibariyle mükellefin iş yerinde yapılması gerektiği ancak; mükellefin istemesi, iş yerinin müsait olmaması veya diğer zaruri sebeplerin varlığı halinde incelemenin dairede de yapılabileceği bildirilmiştir. Burada açıklanmaya muhtaç tek nokta ise “iş yerinin müsait olma” durumudur. Çünkü bu duruma ilişkin, ne kanun maddesinin gerekçesinde bir açıklama yapılmış ne de tebliğ, sirküler veya özelgelerden herhangi biriyle bu durum açıklanmıştır. Aslında ihtilaf tam da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Ancak, uygulamada ikilik oluşturan bu durumları öngören kanun koyucu VUK'nun 3. maddesini; “...Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır...” şeklinde düzenleyerek kanun maddelerinin yorumlanmasına ilişkin bir çerçeve çizmiştir. Buna rağmen bazı mükellef ve meslek mensubu kişiler; vergi incelemesinin iş yerinde yapılması gerektiğini düşünerek aksi halde mükellefe ait defter ve belgeleri daireye istemenin hukuki olmayacağı durumu üzerine ibraz yükümlülüğünün de ortadan kalkacağı ve hatta inceleme sonucunda kesilen vergi ve cezaların geçersiz olacağını savunmaktadır. Durum yargı boyutuyla incelendiğinde ise Danıştay'ın “incelemenin iş yerinde yapılmaması dolayısıyla vergi idaresi lehine kesilen vergi ve cezada sorun olmaz” yönünde verilmiş temyiz kararları mevcut iken, “defter ve belge ibraz edilmemesinden dolayı işlenen kaçakçılık suçuna istinaden hapis cezasının bozulmasına” yönelik verilmiş Yargıtay kararları da mevcuttur (Bayram, 2016).

İş yerinin müsait olmaması ifadesini irdelediğimizde yoruma açık bir ifade olduğunu görmekteyiz. İş yerinin müsait olmaması durumunu değerlendirme noktasında inisiyatifin inceleme elemanında mı yoksa mükellefte mi olduğu tartışılmaktadır. Kimileri, incelemenin iş yerinde yapılması işletmenin ticari faaliyetlerini aksatacağı düşüncesi ile bu inisiyatifin mükellefte olması gerektiğini düşünmektedir. Kimileri ise bu inisiyatifin, kamu haklarını savunan ve bu hakların tam ve doğru tespit edilmesini sağlayacak olan inceleme elemanına bırakılmasının daha doğru olacağını savunmaktadır. Bizde bu inisiyatifin inceleme elemanında olması gerektiğini düşünmekteyiz. Çünkü VUK md. 139’da; “Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır” denilerek inceleme elemanının işletme faaliyetlerini yerinde inceleyerek bilgi sahibi olması amaçlanmaktadır. Buna rağmen mükelleflerin, kanunun “İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir” lafzından hareketle çeşitli nedenler ileri sürerek, incelemenin dairede yapılmasını isteme hakkı da vardır. Bu doğrultuda zorunlu sebeplerden dolayı incelemenin dairede yapılması durumunu incelediğimiz tablo 28’e baktığımızda mükelleflerin % 46,20’sinin bu hakkını bilmediği, % 16,10’ nun da kararsız olduğu anlaşılmıştır. % 37,70’inin ise bu konuda bilinçli olduğu tespit edilmiştir. Tablo 28’e göre mükelleflerin; iş yerinde yapılan incelemenin ticari faaliyetlerini aksatacağı düşüncesiyle, inceleme elemanının da kabul edebileceği herhangi bir sebeple, incelemeyi dairede yaptırabileceği konusunda bilinçsiz olduğu anlaşılmıştır.

Tablo 29: Defter ve Belgeleri İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkımı Biliyorum

Defter ve belgelerini ibraz etmek için ek süre isteme hakkımı biliyorum	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	30	11,90
Biliyorum	74	29,40
Kararsızım	35	13,90
Bilmiyorum	95	37,70
Kesinlikle Bilmiyorum	18	7,10
TOPLAM	252	100,00

Vergi incelemesinde esas olan noktalardan biride usulüne uygun bir şekilde istenilmiş olan defter ve belgelerin süresi içerisinde incelemeye yetkili elemana ibraz edilmesidir. İstenilen defter ve belgelerin süresi içinde ibraz edilmemesi halinde idare elindeki bilgi ve belgelere dayanarak vergi matrahını re’sen tespit edecektir. Ayrıca, defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesinin cezai yaptırımını VUK’un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak 15 günden az olmamak üzere verilen idari sürelerde dahi mükellef bu bilgi ve belgelerin bir kısmını ya da tamamını inceleme elemanına teslim edemeyebilir. Bu durumda mücbir sebeplerin ya da zor durumun varlığı halinde ek süreler gündeme gelmektedir. VUK’nun 13. maddesinde sayılan; “ağır hastalık, tutukluk,

deprem, sel felaketi gibi mükellefin iradesi dışında gerçekleşen olayların meydana gelmesi halinde, mücbir sebebe neden olan olayların ortadan kalkmasına kadar süreler devam edecektir” (Avukatlar için vergi inceleme rehberi, (t.y.):17, tbyayınları.barobirlik.org.tr).

Süreleri uzatan bir diğer neden ise zor durumdur. Nitekim VUK’un 17. maddesinde “Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi muamelelerine ilişkin ödevlerini süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir aya kadar süre verebilmektedir. Ancak bu sürenin verilebilmesi için: süre isteyen mükellefin, süre bitiminden evvel, süreyi yazı ile talep etmesi; mazeretin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca kabule layık görülmesi ve sürenin verilmesi halinde, verginin tahsilinin tehlikeye girmemesi” koşulları öngörülmüştür.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın süre verme yetkisinin yanında VUK’nun 139/3. maddesi ile vergi incelemesine yetkili olan kişilere de süre verme hakkı tanınmıştır. Madde, “vergi incelemesinin vergi dairesinde yapılması halinde istenilen defter ve vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak yerine getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgeleri daireye getirmeleri için uygun bir süre verilir” şeklinde düzenlenmiştir (Avukatlar için vergi inceleme rehberi, (t.y.):18, tbyayınları.barobirlik.org.tr). Bu kadar imkan olmasına rağmen tablo 29’a baktığımızda mükelleflerin ancak % 41,30’unun defter ve belgelerini sunmak için ek süre isteyebilme hakkının farkında olduğunu görmekteyiz. Mükelleflerin % 44,80’inin söz konusu hakkını bilmediği, % 13,90’ının da kararsız olduğu anlaşılmıştır. Mükelleflerin bu hak konusunda da bilinç düzeylerinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 30: İncelemenin Her Aşamasında Bilgi Alma Hakkımı Biliyorum

İncelemenin her aşamasında bilgi alma hakkımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	28	11,20
Biliyorum	81	32,30
Kararsızım	46	18,30
Bilmiyorum	76	30,30
Kesinlikle Bilmiyorum	20	8,00
TOPLAM	251	100,00

Mükellefin incelemenin her aşamasında bilgi alma hakkı vardır. Söz konusu hak, idare hukukunda yer alan bilgi alma hakkının vergi hukuku özelinde yansımasıdır (Baykara, 2007a:11). Gelir İdaresi Başkanlığı bu kapsamda mükellef hakları bildirgesini hazırlarken incelemenin her aşamasında bilgi vermeyi taahhüt etmiştir. Vergi idaresi çeşitli yayınlar, tebliğler, broşürler yayınlamanın yanında internet imkanlarını kullanarak inceleme konusunda mükellefleri

bilgilendirmektedir. Yine bu doğrultuda 2016 yılı Kasım ayı içerisinde Vergi Denetim Kurulu (VDK) mükellef portalına eklenen tutanak taslağı ve rapor özetleri görüntüleme ekranları ile “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” uyarınca vergi müfettişleri tarafından hazırlanan “Tutanak Taslağı”, “İnceleme Tutanağı” ve “Rapor Özeti” gibi incelemenin bütün aşamaları mükelleflerin erişimine açılmıştır. İncelemenin hangi aşamada olduğunun dahi sorgulanabildiği bu sistemin amacı, inceleme sürecine ilişkin öğrenmek istedikleri bilgilere mükelleflerin daha hızlı ve kolay ulaşmalarını sağlamaktır. Ayrıca mükelleflere uzlaşma taleplerini ve Rapor Değerlendirme Komisyonuna dönük dinlenme taleplerini bu sistem üzerinden on-line olarak yapma imkanı verilmiştir. Sunulan hizmetlere yönelik önerilerin de sistem üzerinden iletilmesi sağlanarak sonuçları hakkındaki bilgi yine sistem üzerinden mükellefe iletilmektedir (Kaya, 2016).

Ulaşmak istedikten sonra incelemenin her aşamasında bilgi alabilecek olan mükelleflerin bilinç düzeylerine baktığımızda % 42,50’sinin bu konuda bilinçli olduğunu, % 18,30’unun kararsız olduğunu ve % 38,30’unun da incelemenin her safhasında bilgi alabileceği konusunda fikir sahibi olmadığını görmekteyiz. Tablo 30’a göre mükelleflerin incelemenin her aşamasında bilgi alma hakkı konusunda yeterince bilinçli olduğu söylenemez.

Tablo 31: Hakkımda Yapılan İhbarın Doğru Çıkmaması Halinde Muhbirin Adını Öğrenme Hakkımı Biliyorum

Hakkımda yapılan ihbarın doğru çıkmaması halinde muhbirin adını öğrenme hakkımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	25	9,90
Biliyorum	55	21,80
Kararsızım	41	16,30
Bilmiyorum	101	40,10
Kesinlikle Bilmiyorum	30	11,90
TOPLAM	252	100,00

Ülkemizde, belge veya bilgi sunmak şartıyla somut olay, olgu ve durumlara ilişkin yapılan ihbarlar için ikramiye ödenmektedir. Bu ikramiyenin ödenmesine ilişkin uygulama “26/12/1931 tarih ve 1905 Sayılı Menkul Ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Hakları Ve Daimi Vergilerin Mektumatlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun”a göre yapılmaktadır. Söz konusu mevzuat gereğince yapılan ihbarın gerçek olması şartıyla ihbarcının kimliğinin gizli tutulması gerekmektedir. İhbarcının can ve mal güvenliğini tehlikeye düşürmemek için ihbar ikramiyesinin ödenmesi aşamasına kadar geçen bütün süreçlerde bu gizliliğe özel önem verilmektedir. Yani gerçek durumlara ilişkin yapılan ihbarda ihbarcının kimliği gizli tutulmaktadır. Gerçek durumlara ilişkin yapılan ihbar sonucunda incelemeye alınan mükellefin muhbirini

öğrenme hakkından söz edilemez. Burada gözetilmesi gereken hak, muhbirin kimliğinin gizli tutulması hakkıdır. Buna rağmen muhbir, ihbarın asılsız olması halinde bu haktan yararlanamaz. Bu durumdaki asılsız ihbarcı, hukuk zemininin dışına çıkmış, kin ve garazı bulunan kişi ve kurumlara karşı inceleme müessesini bir tür araç ya da sopa niyetiyle kullanmıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarını kullanmak suretiyle başkalarının zararına yol açan bu kişinin sıfatı ise muhbir değil müfteridir (Aykın, 2017).

Vergi mükelleflerinin incelemeye tabi tutulmasına sebep olan ihbarların çok farklı kaynağı olabilmektedir. Mükellefi, eski çalışanlarından mevcut çalışanlarına, eşinden yakın akrabalarına veya eski ortaklarından mevcut ortaklarına kadar birebir ilişki kurduğu kişiler ihbar etmiş olabileceği gibi; mal aldığı veya sattığı firmalar ile rakip firmalar da ihbar etmiş olabilir. İhbarın gerçek ya da asılsız olması ise, mükellefin kendisini ihbar eden kişiyi öğrenme hakkının bulunup bulunması yönünden oldukça önem taşır. Mükelleflerin, ihbarın asılsız çıkması durumunda ihbarcının kimliğini öğrenme hakkına sahip olduklarını söylemek mümkündür. Bu kapsamda VUK'un 142. maddesinde, aramalı incelemelerde asılsız çıkan ihbarlar için vergi idaresinin muhbirin ismini mükellefe bildirme yükümlülüğü açıkça düzenlenmiş olmasına rağmen, normal incelemelerde asılsız çıkan ihbarlar için idareye bu hususta açık bir yükümlülük verilmemiştir. Bu durumda mükellef ihbar edenin kimliğinin incelemeyi başlatan denetim biriminde olduğu bahsiyle, yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına şikayette bulunmak suretiyle ihbarcının adının ilgili birimden temin edilmesini talep edebilir. Mükellef böylece dolaylıda olsa normal incelemelerde de muhbirin kimliğini öğrenebilecektir. Bundan sonra ceza davasıyla birlikte muhbir hakkında hukuk davası açılmasının önünde bir engel de yoktur (Aykın, 2017).

Asılsız ihbar nedeniyle incelemeye alınıp hakkında arama kararı çıkartılan ve mağdur olan mükellef, muhbire ilgili cezai ve tazminat davası açabilmek için muhbirin kimliğine ihtiyaç duyar. Ancak mükellefin, hakkındaki ihbarın asılsız çıkması durumunda bu bilgiye ulaşabilmesi için; aramalı incelemelerde ilgili vergi dairesine dilekçe yoluyla, normal incelemelerde Cumhuriyet Başsavcılığına şikayet yoluyla başvurulacağını bilmesi gerekir. Bu bilgiler ışığında tablo 31'e baktığımızda mükelleflerin % 52,00'si, yani yarıdan çoğunun ihbarın asılsız çıkması durumunda ihbarcının adını öğrenebileceğini bilmediği, % 16,30'unun kararsız olduğu, sadece % 31,70'inin ihbarın asılsız çıkması durumunda ihbarcının adını öğrenebileceğini bildiği anlaşılmıştır. Söz konusu hak konusunda mükelleflerin bilgi düzeylerinin oldukça düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 32: İnceleme Sırasında Avukat Veya Müşavir Bulundurma Hakkını Biliyorum

İnceleme sırasında avukat veya müşavir bulundurma hakkını biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	33	13,30
Biliyorum	84	33,70
Kararsızım	39	15,70
Bilmiyorum	73	29,30
Kesinlikle Bilmiyorum	20	8,00
TOPLAM	249	100,00

Ticari hayatta istisna olan, kendi işini kendin yürütme durumu mükellefler için geçerli bir durum değildir. Çünkü mükellefler işlerini ya çalışanları aracılığıyla ya da vekilleri eliyle yürütür. Vergi incelemesinin de vekil eliyle yürütülmesinde herhangi bir sakınca yoktur. Ancak burada karıştırılmaması gereken husus vekilin avukat ya da müşavir dışında biri olmasıdır. Avukat ve müşavir ile vekil arasındaki fark; avukatlık ve müşavirlik savunma hakkı ile ilgili iken, vekillikte bir işin gördürülmesi durumu vardır. Mükellef bir vekil tayin ettiği halde kendi sözleşmeli mali müşaviri olması şartı aranmaksızın ayrıca müşavir veya avukattan birisini ya da her ikisini birden bulundurma ihtiyacı duyabilir. Hatta bazı durumlar için ayrıca avukat veya müşavir tutma zarureti de doğabilir (Baykara, 2007a:10).

Vergi mevzuatımızda vergi incelemesi esnasında temsilci yetkilendirilmesine dair bir düzenleme bulunmamakla beraber aksi yönde bir düzenleme de yoktur. Vergi incelemesi esnasında vergiyi doğuran olayın tespit edilerek vergilendirmenin doğru bir şekilde yapılması avukatların katılımıyla daha da kolaylaşmaktadır. Ancak vergi incelemesi esnasında avukatların hukuk bilgisine duyulan ihtiyacın yanında vergilendirmenin muhasebe boyutu öne çıkmaktadır. Bundan dolayıdır ki incelemeye alınan mükellef, kendi muhasebesini tutan; serbest muhasebeci, mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerini de görevlendirebilir. Hatta özel olarak yetkilendireceği bu kişileri tek başına görüşmelere gönderebilir. Böylelikle mükellef incelemeye alınmak suretiyle vermek zorunda kaldığı muhasebeye ilişkin savunmayı rahatlıkla vermiş olur (Avukatlar için vergi inceleme rehberi, (t.y.):19, tbyayınları.barobirlik.org.tr). Burada dikkat edilmesi gereken husus; mükellefi temsil edecek olan kimselerin yasal olarak yetkilendirilmiş olması ve görüşmeler başlamadan önce temsil belgesinin inceleme elemanına ibraz edilmiş olmasıdır.

Mükellefin ticari hayatının her aşamasında yer alan muhasebe meslek mensuplarının, inceleme aşamasında da mükellefin yanında olabileceği bilgisini incelediğimiz tablo 32'ye baktığımızda; mükelleflerin % 47,00'sinin söz konusu hakkını bildiği, % 37,30'unun bu haktan habersiz olduğu anlaşılmıştır. Mükelleflerin % 15,70'i de kararsız olduğunu belirtmiştir. Mükelleflerin inceleme sırasında avukat veya müşavir bulundurma hakkını bildiği söylenebilir.

Tablo 33: İncelemenin Kanunda Belirtilen Sürede Bitirilmesini İsteme Hakkımı Biliyorum

İncelemenin kanunda belirtilen sürede bitirilmesini isteme hakkımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	26	10,30
Biliyorum	73	29,00
Kararsızım	37	14,70
Bilmiyorum	94	37,30
Kesinlikle Bilmiyorum	22	8,70
TOPLAM	252	100,00

Vergi incelemelerinin, vergi hukukunda önceden tespit edilmiş süreler içinde bitirilmesi şarttır. Bu sürelerin koyulmasındaki amaç; devletin vergilendirme aracılığıyla yapacağı müdahaleleri öngörmek suretiyle durumlarını buna göre ayarlayacak olan mükellefleri korumaktır. Yani incelemenin belli sürelerde bitirilmesi şartıyla mükellefe geleceğe yönelik bir plan yapma imkanı sağlanırken, vergilendirmedeki keyfilikte önemli ölçüde önlenmiş olacaktır. Ancak bu keyfiliğin önlenmesi her şeyden önce, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır (Öncel vd., 2017:47-48). Bu bağlamda daha önce mevzuatımızda herhangi bir düzenleme bulunmazken VUK'un 140. maddesine 6009 sayılı kanunla eklenen 6. fıkra ile vergi incelemesinin belli sürelerde bitirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Böylece mükellefler belirsizlikten kurtulacak ve geleceğe dair bakış açıları değişecektir.

Vergi incelemesinin, matrah farkı bulunup bulunmamasına bakılmaksızın, mükellef açısından çok ağır maliyetleri vardır. Mükellef incelemeye alınmakla bir taraftan vakit, para ve işine yoğunlaşamama dolayısıyla alternatif kazanç kaybı ve inceleme sonucunun belirsizliği nedeniyle işletme için hayati kararların ertelenmesi gibi maddi maliyetlere katlanırken bir taraftan da işletmeye veresiye mal/hizmet satanlar ile kredi sağlayanların daha çekingen davranmaları sonucu muhatap olanlarda psikolojik sıkıntı ve baskı şeklinde ortaya çıkan manevi maliyetlere katlanmak zorunda kalır. Bu yüzden “vergi kaçırmadıysanız incelemeden çekinmenize gerek yoktur, ne zaman biteceğini merak etmek de anlamsızdır.” türündeki sözlerin bir değeri yoktur. Bunu söyleyen kişinin, hiç inceleme geçirmediği, inceleme müşavirliği yapmadığı ve vergi ihtilafları ile hiç uğraşmadığı bir gerçektir (Baykara, 2010:6).

Çok ağır sonuçları olan ve mükellefi fazlasıyla etkileyen vergi incelemesinin, süreye bağlanmasındaki amcin mükellefe güvence sağlamaya yönelik olduğu yukarıda belirtilmişti. Ayrıca, mükellef haklarının korunması açısından, vergi incelemesinin öngörülebilir bir sürede tamamlanması hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir (Nas, 2012:1327). Nitekim VUK md. 140/6'da, “incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise

en fazla üç ay içinde incelemelerin bitirilmesi esastır. Bu süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilmeme nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapıldığı bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar” denilerek incelemenin hangi süreler içinde yapılacağına dair çerçeve çizilmiştir.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere VUK’un 140/6. maddesinde belirtilen süreler, mükellef açısından güvence niteliğinde, sınırlayıcı sürelerdir. Vergi incelemesini yapan idare açısından bu süreler ise, zaman yönünden yetkinin sınırını gösterir. Bu yüzden, vergi incelemeleri kanunda belirtilen sürelerde bitirilemezse “zaman yönünden yetki” aşılmış olduğundan artık rapor düzenlenemeyeceği, düzenlense bile bu rapora dayanarak vergi tarh edilemeyeceği ve ceza da kesilemeyeceği sonucuna ulaşılabilir. Çünkü vergi incelemesi bir nihai işlem olmayıp, usule ilişkin hazırlayıcı bir idari işlemdir. İşte bu yüzden inceleme raporlarına karşı dava açılmaz. Buna rağmen, nihai işleme dava açılması durumunda hazırlık işlemindeki sakatlıklar nihai işlemin iptal edilmesine sebep olur. Bu nedenle vergi incelemesi yapılırken yer, zaman, konu ve kişi bakımından yetki kurallarına uyulması gerekir. Mesela, vergi incelemesinde zaman yönünden yetkinin aşılması nihai işlem olan vergi tarhı ile ceza kesme işlemini sakatlayarak nihai işlemin iptal edilmesine neden olur (Baykara, 2010:6-7).

Mükellefler için güvence niteliği taşıyan incelemenin kanunda belirtilen sürede bitirilmesini isteme hakkını incelediğimiz tablo 33’e göre, mükelleflerin % 39,30’unun bu hakkını bildiği, % 14,70’inin kararsız olduğu ve % 46,00’sinin da söz konusu haktan haberdar olmadığı anlaşılmıştır. Tablo 33’e göre mükelleflerin, incelemenin belli sürede bitirilmesi gerektiği ve süresi geçtikten sonra düzenlenen raporlara karşı değilse de bu rapor sonucu yapılacak tarhiyatlara karşı dava açabileceği konusunda çok fazla bilinçli olduğu söylenemez.

Tablo 34: İnceleme Tutanağına İtiraz ve Görüşlerimin Yazılmasını İsteme Hakkımı Biliyorum

İnceleme tutanağına itiraz ve görüşlerimin yazılmasını isteme hakkımı biliyorum.	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Biliyorum	40	15,90
Biliyorum	74	29,40
Kararsızım	30	11,90
Bilmiyorum	85	33,70
Kesinlikle Bilmiyorum	23	9,10
TOPLAM	252	100,00

İnceleme tutanakları VUK 141. maddesinde düzenlemiştir. Maddeye göre, “inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir” denilmekle birlikte, tutanağa geçirilecek “itiraz ve mülahazaların” neler olabileceği konusunda herhangi bir düzenleme ne VUK’unda ne de Yönetmelik’te vardır (Dilber ve Belge, 2012:163). Bu yüzden tutanağa geçirilecek itiraz ve mülahazanın kapsamının belirlenmesi gerektiği, defter kayıtlarının olduğu gibi alındığı tutanağa itiraz olmayacağı bir gerçektir. Ancak mülahaza olabilir. Burada geçen mülahaza kavramı “düşünce” anlamına gelmektedir (TDK). Bunun yanında vergilendirmeye ilişkin olup tutanakla tespit edilen bir takım olaylarla ilgili itiraz ve mülahazaların da tutanağa alınması gerekir (Baykara, 2007a:6-7).

Mükellef, vergi inceleme tutanaklarına itiraz ve düşüncelerini yazarak imzalama hakkına sahip olduğu gibi, VUK 141. maddesinin 2. fıkrasına dayanarak tutanakları imzalamama hakkına da sahiptir. Ancak, tutanağı imzalamaktan kaçınmanın bir yaptırımının da olacağı pek tabiidir. VUK’un 141/2. maddesinde düzenlenen bu yaptırım, defterlerin vergi dairesinde saklanarak mükellefe verilmemesidir. Son derece ağır olan bu yaptırım temel haklardan olan mülkiyet hakkı ile çok yakından ilgilidir. Çünkü defterlerin geri verilmemesi bu hakkı ihlal eder. Bu nedenle yapılacak düzenlemede, olay ve ifade tutanaklarının ayrı tutulması ile bunların imzalanmamasının defterlerin geri verilmemesi nedeni olmaktan çıkarılması sağlanarak, hem mülkiyet hakkı hem de tutanağı imzalamama hakkı korunmalıdır. İnceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarının gerekçesi niteliğinde belgeler olarak tanımlanan inceleme tutanaklarının bir diğer önemli özelliği de sadece inceleme elemanınca yapılan somut tespitleri içermeyip bu tespitlerle ilgili mükellefin itiraz ve açıklamalarını da içermesidir (Baykara, 2007a:7).

İnceleme tutanağını imzalamadan kendi itiraz ve görüşlerini bu tutanağa yazdırabileceği konusunu araştırdığımız tablo 34’e göre, mükelleflerin % 45,30’unun bu durumdan haberdar olduğu, % 11,90’ının kararsız olduğu, % 42,80’inin ise inceleme tutanağına itiraz ve görüşlerini yazabileceği konusunda bilgi sahibi olmadığı anlaşılmıştır. Mükelleflerin bu hak konusunda yeterince bilgili olduğu söylenemez.

Aşağıdaki tablo 35’te de mükelleflerin VUK’dan kaynaklanan haklarını içeren sorulara katılım düzeyleri topluca verilmiştir.

Tablo 35: VUK'dan Kaynaklanan Hakları Konusunda Mükelleflerin Bilinç Düzeylerine Toplu Bakış

	SORULAR	Kesinlikle Biliyorum. (%)	Biliyorum (%)	Kararsızım (%)	Bilmiyorum (%)	Kesinlikle Bilmiyorum (%)
1.	Vergi mahremiyeti açısından haklarımı biliyorum.	18,40	34,40	11,60	29,20	6,40
2.	Sürelerle ilgili haklarımı biliyorum.	14,30	32,30	16,70	31,90	4,80
3.	Tebliğat hükümlerinden doğan haklarımı biliyorum.	13,50	32,10	17,50	32,10	4,80
4.	Vergi idaresinin denetimine ilişkin haklarımı biliyorum	8,80	28,00	12,40	41,20	9,60
5.	Dava konusu yapılmamış olmak kaydıyla kesilen cezalarda 30 gün içinde indirim talep etme hakkımı biliyorum.	16,70	40,90	12,70	24,60	5,20
6.	Vergi ve cezaların bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde dava konusu yapma hakkımı biliyorum.	11,90	39,90	12,60	29,20	6,30
7.	Yanılma halinde ceza kesilmeyeceğini biliyorum.	8,10	27,00	19,00	37,90	8,10
8.	Pişmanlık halinde ceza kesilmeyeceğini biliyorum.	12,30	33,20	13,40	34,40	6,70
9.	Zamanaşımı durumunda vergi ödemeyeceğimi biliyorum.	18,70	41,40	11,60	21,10	7,20
10.	Terkin durumunda vergi ve cezanın kısmen yada tamamen silineceğini biliyorum.	13,80	26,40	14,20	31,00	14,60
11.	Doğal afete maruz kaldığımda vergi borcumun tamamının ya da bir kısmının silinmesini talep etme hakkımı biliyorum.	11,50	39,50	11,50	23,50	14,00
12.	İkmalen, resen ve idarece vergi salınması ve ceza kesilmesi halinde uzlaşmaya başvurabileceğimi biliyorum.	16,30	42,30	11,40	25,60	4,50

Tablo 35: (devamı)

	SORULAR	Kesinlikle Biliyorum. (%)	Biliyorum (%)	Kararsızım (%)	Bilmiyorum (%)	Kesinlikle Bilmiyorum (%)
13.	Ödeme emrine karşı belli sürede itiraz edileceğini biliyorum.	19,80	51,80	8,30	16,60	3,60
14.	Vergi dairesince düzeltme talebim reddedilirse şikayet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurabileceğimi biliyorum.	14,70	31,30	13,90	30,20	9,90
15.	Zor durum halinde tecil faizi ödemek şartıyla erteleme hakkımı biliyorum.	15,80	43,50	13,40	20,60	6,70
16.	Vergi hatası durumunda düzeltme talep etme hakkımı biliyorum.	19,40	48,40	9,70	20,60	2,00
17.	Vergi inceleme elemanının kimliğini görme hakkımı biliyorum.	17,80	37,90	9,90	25,70	8,70
18.	İnceleme konusunu ve kapsamını öğrenme hakkımı biliyorum.	16,70	35,90	13,10	27,50	6,80
19.	Zorunlu sebeplerden incelemenin dairede yapılmasını isteme hakkımı biliyorum.	10,00	27,70	16,10	39,00	7,20
20.	Defter ve belgelerini ibraz etmek için ek süre isteme hakkımı biliyorum	11,90	29,40	13,90	37,70	7,10
21.	İncelemenin her aşamasında bilgi alma hakkımı biliyorum.	11,20	32,30	18,30	30,30	8,00
22.	Hakkımda yapılan ihbarın doğru çıkmaması halinde muhbirin adını öğrenme hakkımı biliyorum.	9,90	21,80	16,30	40,10	11,90
23.	İnceleme sırasında avukat veya müşavir bulundurma hakkımı biliyorum.	13,30	33,70	15,70	29,30	8,00
24.	İncelemenin kanunda belirtilen sürede bitirilmesini isteme hakkımı biliyorum.	10,30	29,00	14,70	37,30	8,70
25.	İnceleme tutanağına itiraz ve görüşlerimin yazılmasını isteme hakkımı biliyorum.	15,90	29,40	11,90	33,70	9,10

3.7. Mükellef Hakları Konusunda SMMM'lerin Yeri ve Önemi

Tablo 36: VUK'dan Kaynaklanan Mükellef Hakları Konusunda SMMM'lerin Bilinç Düzeyleri

	SORULAR	Kesinlikle Biliyorum. (%)	Biliyorum (%)	Kararsızım (%)	Bilmiyorum (%)	Kesinlikle Bilmiyorum (%)
1.	Vergi mahremiyeti açısından haklarımı biliyorum.	54,17	41,67	4,16		
2.	Sürelerle ilgili haklarımı biliyorum.	58,33	41,67			
3.	Tebliğat hükümlerinden doğan haklarımı biliyorum.	58,33	41,67			
4.	Vergi idaresinin denetimine ilişkin haklarımı biliyorum	41,67	58,33			
5.	Dava konusu yapılmamış olmak kaydıyla kesilen cezalarda 30 gün içinde indirim talep etme hakkımı biliyorum.	58,33	33,33	8,34		
6.	Vergi ve cezaların bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde dava konusu yapma hakkımı biliyorum.	41,67	54,17		4,16	
7.	Yanılma halinde ceza kesilmeyeceğini biliyorum.	37,50	41,67	16,67	4,16	
8.	Pişmanlık halinde ceza kesilmeyeceğini biliyorum.	37,50	41,67	16,67	4,16	
9.	Zamanaşımı durumunda vergi ödemeyeceğimi biliyorum.	66,67	20,83	8,34		4,16
10.	Terkin durumunda vergi ve cezanın kısmen yada tamamen silineceğini biliyorum.	37,50	50,00	8,34	4,16	
11.	Doğal afete maruz kaldığımda vergi borcumun tamamının ya da bir kısmının silinmesini talep etme hakkımı biliyorum.	29,17	54,17	12,50	4,16	
12.	İkmalen, resen ve idarece vergi salınması ve ceza kesilmesi halinde uzlaşmaya başvurabileceğimi biliyorum.	58,33	41,67			

Tablo 36: (devamı)

	SORULAR	Kesinlikle Biliyorum (%)	Biliyorum (%)	Kararsızım (%)	Bilmiyorum (%)	Kesinlikle Bilmiyorum (%)
13.	Ödeme emrine karşı belli sürede itiraz edileceğini biliyorum.	62,50	33,34	4,16		
14.	Vergi dairesince düzeltme talebim reddedilirse şikayet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurabileceğimi biliyorum.	50,00	37,50	4,16		8,34
15.	Zor durum halinde tecil faizi ödemek şartıyla erteleme hakkımı biliyorum.	54,17	33,33	12,50		
16.	Vergi hatası durumunda düzeltme talep etme hakkımı biliyorum.	50,00	45,84		4,16	
17.	Vergi inceleme elemanının kimliğini görme hakkımı biliyorum.	54,17	41,67		4,16	
18.	İnceleme konusunu ve kapsamını öğrenme hakkımı biliyorum.	54,17	45,83			
19.	Zorunlu sebeplerden incelemenin dairede yapılmasını isteme hakkımı biliyorum.	47,83	47,83	4,34		
20.	Defter ve belgelerini ibraz etmek için ek süre isteme hakkımı biliyorum	58,33	37,51		4,16	
21.	İncelemenin her aşamasında bilgi alma hakkımı biliyorum.	45,84	50,00	4,16		
22.	Hakkımda yapılan ihbarın doğru çıkmaması halinde muhbirin adını öğrenme hakkımı biliyorum.	25,00	45,83	16,67	12,50	
23.	İnceleme sırasında avukat veya müşavir bulundurma hakkımı biliyorum.	54,18	37,50	4,16	4,16	
24.	İncelemenin kanunda belirtilen sürede bitirilmesini isteme hakkımı biliyorum.	45,83	54,17			
25.	İnceleme tutanağına itiraz ve görüşlerimin yazılmasını isteme hakkımı biliyorum.	50,00	45,84	4,16		

Son dönemlerde yapılanmaya giderek mükellef odaklı hizmet yapısına geçen vergi idareleri, vergiye gönüllü uyumu artırmak amacıyla bir taraftan mükellef haklarının tespit ve açıklanmasına yönelik düzenlemeler yapmakta, diğer taraftan da mükelleflerin idareye olan güven ve direncini ölçen alan araştırmaları yapmaktadır. Mükellefler vergilemeye ilişkin şekli ödevlerini genellikle mali temsilcileri aracılığıyla yerine getirmektedir. Bu nedenle idare ile mükellef arasındaki ilişki dolaylı bir ilişkidir. Bu noktada vergilendirme ilişkisindeki konumlarından ötürü serbest muhasebeci mali müşavirler, mükelleflerin idare ve vergilendirme hakkındaki görüşleri üzerinde etkili olurlar. Özellikle e-vergilendirme sistemlerinin kullanımının zorunlu olduğu Türkiye gibi ülkelerde meslek mensuplarının “köprü” olma konumu daha da ön plana çıkmaktadır. Bu sebeple mükellef haklarına ilişkin bir konu araştırılırken mükelleflerin görüşlerinin alınmasının yanında meslek mensuplarının da görüşlerine başvurulması gerekir (Çetin Gerger vd., 2016:68).

Bu düşünceden hareketle, Trabzon Ortahisar İlçesi’ndeki SMMM’lerin de mükellef hakları konusundaki görüşlerini değerlendirmek için yapmış olduğumuz anket sonuçlarına göre, SMMM’lerin neredeyse yüzde yüze yakını VUK’dan kaynaklanan mükellef hakları konusunu ya iyi bildiğini ya da bildiğini ifade etmiştir. SMMM’lerin mükellef hakları konusunu böyle yüksek düzeyde bilmeleri mesleklerinde uzmanlaşmış olmalarına ve sürekli bu işlerle uğraşmalarına bağlanabilir. Ancak bunun asıl nedeninin hakları konusunda bilinç düzeyleri çokta yüksek olmayan mükelleflerin vergilendirme işlemlerini ya bilmemesi ya uğraşmak istememesi ya da bu işlerin ücret ödediği SMMM’lerin görevi olduğu düşüncesi ile bu işlerin bir şekilde SMMM’lere gördürülmesinden kaynaklanmaktadır. Halbu ki SMMM’lerin 3568 sayılı kanun ile belirlenen görevleri şunlardır; “Muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusu gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin”;

- “Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak”.
- “Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak”.
- “Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır”.

Görüldüğü gibi meslek mensuplarının görevleri sadece vergileme ile sınırlandırılmamıştır. Vergilendirmeye ilişkin görevlerinin yanında işletmenin finansal bilgilerinin tam, doğru, tarafsız ve zamanında; oluşturulması, raporlanması ve sunulmasını da kapsamaktadır. Bu kapsamda meslek

mensuplarının yaptıkları işlemler, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesiyle birlikte kayıt dışı ekonomiyle mücadele açısından oldukça önemlidir.

Muhasebe meslek mensuplarının görevleri yukardaki gibi kanunla belirlenmiş olmasına rağmen, uygulamada bilgi kullanıcılarından gelen talepler doğrultusunda rolleri zamanla değişmiştir. Mesleğin fonksiyonu kanunla tanımlanan görevleri yapmanın ötesine geçerek; ilişkili tüm tarafların taleplerine cevap veren, müşterilerin mali konulardaki tüm bilgi ihtiyaçlarını karşılayan ve devlete karşı olan tüm ödevlerin yerine getirilmesinde yardımcı olan bir şekle dönüşmüştür. Bu kapsamda son yıllarda muhasebe meslek mensupları meslek konusunun dışına çıkarak; vergi idaresi, meslek odaları, sosyal güvenlik kurumu ve diğer tüm resmi kurumlarla ilişkili her türlü iş ve işlemleri müşterileri adına aktif olarak takip ettikleri veya bu iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesine yardımcı oldukları görülmektedir (Dalğar ve Tekşen, 2017:40-41). Anket uygulaması sırasında mükelleflerden aldığımız “bu işleri benim adıma muhasebecim yaptığından ben bu sorulara cevap veremem” gibi dönüşler bu düşüncüyü kanıtlar niteliktedir. Buda bize meslek mensuplarının, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkide köprü görevi gördüklerini ve idare tarafından da temsilci olarak kabul edildiklerini göstermektedir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Vergilemenin tarihi incelendiğinde devletlerin vergilendirme yetkisine karşın mükellefler de belli temel haklara sahip olmuştur. Bu haklar hem yasalarda hem de idarelerin beyan ve taahhütlerinde yer alarak güvence altına alınmıştır. Bu kapsamda ilk demokrasi adımları olan ve İngiltere Kralı'nın vergilendirme yetkisini kısıtlamayı amaçlayan Magna Carta (1215), Haklar Dilekçesi (1628) ve Haklar Demeci (1689) ile kralın parlamento onayı olmadan herhangi bir vergi koyması yasaklanmıştır. Yine "Temsilsiz vergi olmaz" sloganını Bağımsızlık Bildirisi'ne yerleştiren ABD vergilendirmede yurttaşların söz hakkını tescil etmiştir. Demokrasi tarihini yönlendiren vergi hukukunun gelişmesiyle birlikte bugün vergilemenin sadece yasayla yapılabilmesinin ötesinde, vergi kanunlarının uygulanması sırasında da mükelleflerin söz hakkına, insan haklarına ve kaliteli hizmet alma hakkına riayet edilmesi noktasına gelinmiştir. Bu açıdan bakıldığında mükelleflerin, hem mükellef olmaları dolayısıyla vergi hukukundan hem de temel insan haklarından kaynaklanan hakları olduğu yüksek sesle dillendirilmeye başlanmıştır. Bu anlayıştan hareketle vergi idareleri vergi uygulaması sırasında bazı standartlar çerçevesinde hareket etmeye çalışmaktadır.

Mükelleflerin vergi sistemine ve vergi idaresine güven duymaları vergilendirmede etkinliği sağlamak açısından kilit bir öneme sahiptir. Bu nedenle hem uluslar hem de uluslararası kuruluşlar çağdaş ve mükellef odaklı bir vergi sistemi oluşturmak amacıyla çalışma yapmaktadır. Hedeflerinden biri vergi gelirlerini korumak diğeri de vergi ödevlerini yerine getiren mükelleflere kaliteli ve saygılı bir hizmet sunmak olan bu çalışmalar özellikle 1990'lı yılların başından itibaren yoğunlaşmaya başlamıştır. Türk vergi idaresinin bu alanda yaptığı çalışmalar ise biraz gecikmeli olarak 2000'li yıllardan itibaren hız kazanmaya başlamış, mükellef odaklı hizmet anlayışı 2005 yılında kurulan GİB'nin misyon ve vizyon tanımında yer alarak 25 Şubat 2006 tarihinde yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi ile ilan edilmiştir.

Küreselleşen dünyada mükellef hakları vergi idarelerinin etkinliğini arttırmak için önemli bir konudur. Uluslararası ticaret sınırlarının kalktığı günümüz dünyasında uluslararası alanda olduğu gibi ülkemizde de mükellef haklarının önemi giderek artmıştır. Bu kapsamda Türkiye'de son yıllarda mükellef hakları konusu çeşitli yönleriyle irdelenmeye çalışılmış ve mükellef haklarının geliştirilmesi için önerilerde bulunulmuştur. Yine mükellef haklarına ilişkin araştırmalar yapmak, raporlar hazırlamak, toplantı, konferans ve paneller düzenlemek, mükellef hakları ve vergileme konusunda toplumu bilinçlendirmeye yönelik çalışmalar yapmak üzere 2014 yılı sonunda Bursa'da 21 kurum ve kuruluş bir araya gelerek "Mükellef Hakları Platformu'nu" kurmuştur. Tüm bu

çalışmalar sonucunda mükellef haklarının korunması ve geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmada da mükellef hakları konusuna katkı sağlamak adına Trabzon Ortahisar'a kayıtlı mükelleflere anket uygulaması yapılmıştır. Mükelleflerin VUK'dan kaynaklanan hakları konusunda farkındalık düzeylerini ölçmek amacıyla yapılan anket uygulamasıyla aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Mükelleflerin, vergi mahremiyeti açısından hakları (% 52,80), vergi idaresinin bilgi toplama (denetim) sürecine ilişkin hakları (% 50,80), dava konusu yapılmamış olmak kaydıyla kesilen cezalarda 30 gün içinde indirim talep etme hakkı (% 57,60), vergi ve cezaların bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde dava konusu yapma hakkı (% 51,80), zamanaşımı durumunda vergi ödememe hakkı (% 60,10), doğal afet durumunda vergi borcunun bir kısmının yada tamamının silinmesini talep etme hakkı (%51,00), ikmalen, resen ve idarece vergi salınması ve ceza kesilmesi halinde uzlaşmaya başvurabilme hakkı (% 58,60), zor durum halinde tecil faizi ödemek şartıyla erteleme hakkı (% 59,30), inceleme konusunu ve kapsamını öğrenme hakkı (% 52,60) ve vergi inceleme elemanının kimliğini görme hakkı (% 55,70) konularında ortalamanın (% 50,00) üzerinde bilinç düzeyine sahip oldukları anlaşılmıştır. Ayrıca mükelleflerin vergi hatası durumunda düzeltme talep etme hakkı (% 67,80) ile ödeme emrine karşı belli sürede itiraz edebileceği hakkında (%71,60) farkındalık düzeylerinin gayet yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ödeme emri konusunda farkındalık düzeyinin bu derece yüksek olması, mükelleflerin ödeme emri ile ticari hayatlarında sıklıkla karşılaşmalarına bağlanabilir.

Bununla birlikte mükelleflerin; sürelerle ilgili hakları (% 46,60), tebligat hükümlerinden doğan hakları (% 45,60), pişmanlık halinde ceza kesilmeyeceği hakkı (% 45,50), terkin durumunda vergi ve cezanın kısmen yada tamamen silineceği hakkı (% 40,20), vergi dairesince düzeltme talebi reddedilirse şikayet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurabileceği hakkı (% 46,00), zorunlu sebeplerden incelemenin dairede yapılmasını isteme hakkı (% 37,70), defter ve belgelerini ibraz etmek için ek süre isteme hakkı (% 41,30), incelemenin her aşamasında bilgi alma hakkı (% 38,30), inceleme sırasında avukat veya müşavir bulundurma hakkı (% 47,00), inceleme tutanağına itiraz ve görüşlerinin yazılmasını isteme hakkı (% 45,30) ve incelemenin kanunda belirtilen sürede bitirilmesini isteme hakkı (% 39,30) hususlarında ortalamanın altında bilinç düzeyine sahip oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca yanılma halinde ceza kesilmeyeceği hakkı (% 35,10) ile hakkında yapılan ihbarın doğru çıkmaması halinde muhbirin adını öğrenme hakkında (% 31,70) mükelleflerin bilinç düzeylerinin çok düşük olduğu gözlenmiştir.

VUK'dan kaynaklan hakları konusunu bilmeyen mükelleflere (ortalama % 36,39) kararsız olduğunu belirten mükellefler (ortalama % 13,61) eklendiğinde mükelleflerin yarısının (%36,39+%13,61=%50,00) kendilerine tanınan avantajların ya farkında olmadığı ya da bu avantajları bilmediği tespit edilmiştir. Bu durum VUK'dan kaynaklanan hakları konusunda mükelleflerin farkındalık düzeylerinin orta seviyelerde olduğunu ancak yeterli düzeyde olmadığını göstermektedir. VUK'dan kaynaklanan hakları konusundaki farkındalık düzeylerinin bu seviyede

olması mükelleflerin vergilendirme ile ilgili bütün işlerini SMMM'lere gördürebilme düşüncelerine bağlanabilir. Tam da bu noktada vergilendirme ilişkisindeki konumları gereği SMMM'lerin, idareye karşın mükellef haklarını gözeten ve kollayan hizmet sağlayıcıları olarak etkinliği artırılmalıdır. Kanun ve diğer mevzuatla belirlenmiş profesyonel hizmet ve kalite standartları bulunan, ilgili meslek odaları ve kamu kurumları tarafından denetlenen meslek mensupları, mükellef haklarını koruma ve geliştirme yönünde danışmanlık, rehberlik, temsilcilik, kanaat önderliği fonksiyonları ile daha etkili bir rol üstlenmelidir. Bu anlamda vergi idaresi de hedeflediği mükellef odaklı hizmet anlayışını gerçekleştirme noktasında meslek mensuplarını destek alabileceği paydaşlar olarak görebilmelidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı kuruluşundan hemen sonra yayınladığı Mükellef Hakları Bildirgesiyle birlikte mükelleflere çeşitli taahhütlerde bulunmuş ve mükellef odaklı hizmet anlayışını kurum vizyonu olarak benimsemiştir. Ancak yayınlanan bildirgenin hukuki bir belge olmamasından dolayı bu bildirge idari bir iyi niyet deklarasyonundan ileri gidememiştir. Zira bildirgeyle mükelleflere kanunlar dışında yeni bir hak tanınmamış, sanki vergi idaresinin görev tanımını yinelenmiştir. Bu yüzden Mükellef Hakları Bildirgesinin tekrar gözden geçirilerek bağlayıcı ve uygulamada şeffaf olarak izlenebilen bir metne dönüştürülmesi gerekmektedir. Bunun yanında VUK'da dağınık bir şekilde bulunan mükellef haklarının kapsamı genişletilerek ayrı bir başlık altında düzenlenmeli ve bu haklar konusunda mükelleflerin farkındalık düzeylerini artırmak için kamu spotu, reklam, broşür, radyo ve televizyon, internet, sosyal medya gibi araçlar etkin bir şekilde kullanılarak tanıtımlar yapılmalıdır. Bu konuda özellikle ilk defa mükellefiyet tesis edilen mükelleflere haklarını içeren bir bilgi kitapçığı ya da broşür verilebilir. Hatta bu kitapçık ya da broşür eski mükelleflerin; e-tebligat alabilenlerinin e-posta adreslerine, e-tebligat alamayanların da posta yolu veya memur eliyle işyeri ve ikametgah adreslerine gönderilmesi önerilebilir. Ayrıca teknolojik gelişmelerin vergi uygulamalarına entegre edilmesiyle birlikte idare, mükellef hakları alanında kendini geliştirmiş teknik ve idari personel istihdam ederek mükelleflere yardımcı olacak uzman kadrolar oluşturmalıdır. Bunlardan daha önemlisi gelecek nesillerin vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşmasına katkı sağlamak amacıyla sadece vergi haftalarında bazı okullarda yapılan etkinliklerin yetersizliğinin yanında vergi ile ilgili konuların ilköğretimden itibaren müfredatlara yerleştirilmesinin mükellef hakları açısından uzun vadeli bir yatırıma dönüşeceği düşünülmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Akarca, Akif ve Şafak, Mehmet (06.10.2011), **Zor Durum ve Çok Zor Durum Hallerinde Vergi Mükelleflerine İmkanlar**, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/zor-durum-ve-cok-zor-durum-hallerinde-vergi-mukelleflerine-imkanlar>, (31.01.2019).
- _____(21.01.2016) “**Veraset Ve İntikal Vergisi ve Beyanname Verilmesi**”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/veraset-ve-intikal-vergisi-ve-beyanname-verilmesi/> / 26858, (01.03.2018).
- Akdoğan, Abdurrahman (2008), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akı, Erol (2003), **Hukukun Temel Kavramları**, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Fakülteler Kitabevi, İzmir.
- Aktan, C. Can vd. (2002), **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Phoenix Yayınevi, Ankara.
- Aktemur, Selman (2012), **Vergi Mükellefinin Hakları**, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alpaslan, Mustafa (2016), **Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları ve Püf Noktaları**, https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=12293, (07.03.2018).
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (1953), **T.C. Resmi Gazete**, 8469, (28.07.1953).
- Anayurt, Ömer (2005), **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Arslan, Mehmet (2000), **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım İstanbul.
- Arslan, Mehmet ve Biniş, Mine (2015), “Tahsil Zamaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 24, 21-43.
- _____(2016), “Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, 14 (1), 300-317.
- Arslaner, Hakan (2016), “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 17, 273-300.
- Aslan, İsmail Özgür (2006), **Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aykın, Hasan (2017), **Mükellefin Muhbirini Öğrenme Hakkı**, <https://vergidosyasi.com/2017/01/26/mukellefin-muhbirini-ogrenme-hakki>, (04/02/2019).

- Bakar, Feride (2011), **Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler**, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baykara, Bekir (2007a), “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 314, <www.baykaraymm.com /makaleler /makale/ Vergi_ incelemeesi_ Sırasında Mükellefin_ Haklari.doc>, 1-15, (21.04.2018).
- _____ (2007b), “Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 313, www.baykaraymm.com /makaleler /makale/ Vergi_ incelemeesi .doc, 1-16, (21.04.2018).
- _____ (2010), “Vergi İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliği”, **Yaklaşım Dergisi**, 216, [http://www.bekirbaykara.av.tr/ dosya/pdf/7Vergi_ İncelemesinin_ Belli_ Sürede_ Bitirilmesine_ İlişkin_ Hükümün_ Hukuki_ Niteliği_ 1747.pdf](http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/7Vergi_ İncelemesinin_ Belli_ Sürede_ Bitirilmesine_ İlişkin_ Hükümün_ Hukuki_ Niteliği_ 1747.pdf), 1-8, (11.02.2019).
- Bayraklı, Hasan Hüseyin (2008), **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar.
- Bayram, Muhammet (2016), **Vergi İncelemesi İş Yerinde Yapılmıyorsa Vergi Ve Ceza Kesilmez mi**, [https://www.muhasabedr.com/ vergi-incelemesi-is-yerinde-yapilmiyorsa-vergi-ve-ceza-kesilemez-mi-muhammet-bayram-vergi-mufettisi](https://www.muhasabedr.com/vergi-incelemesi-is-yerinde-yapilmiyorsa-vergi-ve-ceza-kesilemez-mi-muhammet-bayram-vergi-mufettisi), (08/02/2019).
- Bilici, Nurettin (2014), **Vergi Hukuku**, 34. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Biniş, Mine (2012), “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17 (2), 485-508.
- Bıyan, Özgür (2007),”Vergi Hukukunda Terkin Müessesesinin Esasları”, **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi**, 79, 75-84.
- Bozdoğan, Mine Nur ve Bıyık, Gonca (2017), “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözülmesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, 6, 11-27.
- Buyrukoğlu, Selçuk ve Erasa, İrem (2012), “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 375, 116-127.
- Cansız, Harun (2006), “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 8 (2), 115-138.
- Cingöz, Dilek (2014), **Bir Mükellef Hakkı Olarak Mirasın Reddi**, Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çağan, Nami (1982), **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çelik, Binnur (2000), “Vergi Hukukunda Kanuni Sürelerin Uzamasına Neden Olan "Zor Durum" Uygulaması”, **Mevzuat Dergisi**, 3, 29, <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/05a/01.htm>, (20.04.2018).
- Çetin, Güneş ve Gökbunar, Ramazan (2010), “Mükellef Haklarına Vergi Dairesi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 17 (1), 23-46.
- Çetin Gerger, Güneş (2011), **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Kitapevi, İstanbul.

- Çetin Gerger, Güneş vd.(2016), “Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi”, **Sosyo Ekonomi Dergisi**, 24 (29), 45-72.
- Dalğar, Hüseyin ve Tekşen, Ömer (2017), “Türkiye’de Muhasebecilerin Mesleki Rollerini Algılamaları”, **Muhasebe ve Finans Dergisi**, 74, 37-50.
- Deryal, Yahya (2011), **Hukukun Temel Kavramları**, 7. Baskı, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Dilber, Emircan ve Belge, Gökhan, (2012), “Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 367, 158-166.
- Dönmez, Recai (2004), “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, 136, 55-60.
- Dumlupınar, Serdar ve Yardımcıoğlu, Fatih (2015), “Vergi Denetimlerinin Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, 1(1), 1-16.
- Edizdoğan, Nihat ve Taş, Metin (1993), **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Egeli, Haluk ve Dağ, Mehmet (2012), “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, 163, 130-146.
- Erdağ, Nevzat (2002), **Türk Vergi Sistemi**, Beta Yayınları, İstanbul.
- Erginay, Akif (1990), **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara.
- Erkin, Gözde (2012), “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, 3, 237-249.
- Erol, Ahmet (2012), “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 103, 199-222.
- Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun (5345), **T. C. Resmi Gazete**, 25817, (05.05.2005).
- Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (6009), **T. C. Resmi Gazete**, 27659, (01.08.2010).
- Gerçek, Adnan (2006), “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 209, www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/odevler/vergi%20karişik/mükellef-hakları.doc, 1-20, (10.02.2018).
- Gib, (2005), **Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Faaliyetleri**, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/mükellef_hizmetleri.pdf, (04/11/2018).
- _____(2007a), **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri**, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:40, Ankara http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/mukhizmettek_katderkit.pdf, (09/08/2018).
- _____(2007b), **Vergi incelemelerinde Mükellefin Hakları ve İdarenin Yükümlülükleri**, Yayın No:49, www.gib.gov.tr, (23/02/2019).
- Goranovic, Predrag, “**Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro**”, s. 3 <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf>, (17.03.2018).
- Gökbel, Doğan (2000). **Mükellef Hakları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Gözler, Kemal (2010a), **Anayasa Hukukuna Giriş**, 16. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- _____ (2010b), **Hukuka Giriş**, 7. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gözübüyük, Şeref (1991), **Hukuka Giriş Ve Hukukun Temel Kavramları**, 7. Bası, Sevinç Matbaası, Ankara.
- _____ (2000), **Anayasa Hukuku, Anayasa Metni ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**, 9. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Güneş, Gülsen (1998), **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Güriz, Adnan (2015), **Hukuk Felsefesi**, 11. Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara.
- Hatipoğlu, Cengizhan (2007), “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 1, 85-125.
- Hazman, G. Gülsüm (2009), “Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Tespiti”, **Akademik İncelemeler Dergisi**, 4 (1), 53-71.
- Hocaoğlu, Celal (2015), “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 5, 491-515.
- IRS, 2017, “**Your Rights as a Taxpayer**”, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>, (Rev. 9-2017), (13.02.2018).
- İdari Yargılama Usulü Kanunu (2577), **T. C. Resmi Gazete**, 17580, (20.01.1982).
- İlal, Eran (ty), **Magna Carta**, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/96147>, (02/04/2018).
- İnan, Alper (2008), **Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi Ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaboğlu, İbrahim Ö. (1994), **Özgürlükler Hukuku (İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme)**, Afa Yayıncılık, İstanbul.
- Kaneti, Selim (1989), **Vergi Hukuku**, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Kapanı, Münci (2013), **Kamu Hürriyetleri**, 7. Tıpkı Basım, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Yusuf (2017), **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karyağdı, Nazmi (2006), “Mükellef Hakları Bildirgesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 295, 44-47.
- Kaya, Zehra (2016), **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar**, <http://www.muhasabetr.com>, (19/02/2019).
- Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhâl (2010), **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Güncellenmiş 18. Baskı, Ankara.
- Koşar, Neslihan (2007), **Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellefin Durumu**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kpmg, (“t.y.”), **Mükellef Hakları, Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, <https://kpmgvergi.com/PratikBilgiler/Pages/Mukellef-Haklari-Uyusmazliklar-ve-Cozum-Yollari.aspx>, (24.02.2018).
- Kuzey, Pelin (2003), Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri Sigma Raporları: No. 271, (OECD Sigma Paper, No; 27 European Principles for Public Administration, 1999), **Maliye Dergisi**, 147, 57-89.

- Mutlu, Abdullah ve Taşçı, Kenan (2013), “Vergi Dairelerinin Mükellefe Davranış Biçimlerinin Vergilemede Gönüllü Uyuma Etkisi: Malatya Örneği”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, 12 (45), 214-233.
- Mutluer, M. Kamil (2006), **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Nas, Adil (2012), “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 61, 1307-1336.
- Odyakmaz, Zehra vd. (2016) “6701 Sayılı Türkiye İnsan Hakları Ve Eşitlik Kurumu Kanunu Üzerine Bir Değerlendirme-I”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 7, 721-761.
- Oktar, Ateş (2017), **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 12. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Öner, Erdoğan (2015), **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Öncel, Mualla vd. (2017), **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 26. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Öz, Ersan (2004), **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Özdemir, Muharrem ve Güngör Doğan, Zeliha (2012), **Vergi Hukukunda Haksız Çıkma Zammı**, <http://www.alomaliye.com/2012/06/14/vergi-hukukunda-haksiz-cikma-zammi>, (17/01/2019).
- Özpehriz, Niyazi (“t.y.”), **Mükellef Hakları ve Mükelleflerin Korunması**, http://brainwork.com.tr/wp-content/uploads/mukellef_haklari.pdf, (30/08/2018).
- Öztan, Bilge (2003), **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Pazarıcı, Hüseyin (2009), **Uluslararası Hukuk**, Gözden Geçirilmiş 8. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara.
- _____ (2016), **Uluslar Arası Hukuk Dersleri 1. Kitap**, Gözden Geçirilmiş 13. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Pehlivan, Osman (2018), **Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568), **T. C. Resmi Gazete**, 20194, (01.06.1989).
- Soydan, Başar (2015), **Vergi Denetimi Mevzuatı**, İSMMM Yayınları 158, Mevzuat Serisi 12, 1-374, İstanbul.
- Şahin, Adil (2013), **Genel Kamu Hukuku İnsan Özgürlük ve Devlet**, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Şenyüz, Doğan (2005), **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitapevi, Bursa.
- Tabiloğlu, Derya (2015), **Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tabiloğlu, Derya ve Yardımcıoğlu, Fatih (2016), **Mükelleflerin Hakları Konusundaki Farkındalığı: Sakarya İli Örneği**, ICPESS, 393-420, İstanbul.
- Tamzok, Hülya (2018), **Mükellef Hakları Bildirgesi**, <https://vergialgi.net/mukellef-haklari/mukellef-haklari-bildirgesi/>, (09/11/2018).
- TDK, **Büyük Türkçe Sözlük**, www.tdk.gov.tr, (09.03.2017).
- Teziç, Erdoğan (2015), **Anayasa Hukuku**, 19. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

- Tosuner, Mehmet ve Demir, İhsan Cemil (2008), “Ege Bölgesi’nin Vergi Ahlak Düzeyi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 10 (2), 355-373.
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep (2019), **Türk Vergi Sistemi**, 24. Bası, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Türkiye Barolar Birliği Yayınları (t.y.), **Avukatlar İçin Vergi inceleme Rehberi**, <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/527.pdf>, (05/02/2019).
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (2709), **T. C. Resmi Gazete**, 17863, (09.11.1982).
- Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Kanunu (6701), **T. C. Resmi Gazete**, 29690, (20.04.2016).
- Türkiye İstatistik Kanunu (5429), **T. C. Resmi Gazete**, 25997, (18.11.2005).
- Ulusoy, Ahmet (2018), **Vergi Sisteminin Karmaşıklığı**, <https://www.yenisafak.com/yazarlar/ahmetulusoy/vergi-sisteminin-karmasikligi-2045984>, (29/10/2018).
- Uygun, Tanju (1975), “Zamanaşımı ve Hak Düşürücü Süreler”, **Ankara Barosu Dergisi**, 5, 675-691.
- Ünsal, Hilmi (2016), “Doğal Afetlere Yönelik Vergi Politikaları ve Türkiye Uygulamalarının İncelenmesi”, **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2, 1-23.
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik (2011), **T. C. Resmi Gazete**, 28101, (31.10.2011).
- Vergi Usul Kanunu (213), **T. C. Resmi Gazete**, 10703, (10.01.1961).
- Yaltı, Billur (2006), **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım, İstanbul.
- Yardımcıoğlu, Mahmut ve Kütükçü, Mehmet (2014), “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, 11, 2-26.
- Yüce, Mehmet (2015), **Vergilemede Mükellef Hakları**, <http://www.yenidonem.com.tr/yazarlar/mehmet-yuce-91/vergilemede-mukellef-haklari-3078.html>, (05/11/2018).
- Yücedoğru, Recep (2007), **Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ÖZGEÇMİŞ

Recep KANTEKİN, 10.05.1984 tarihinde Trabzon İli Ortahisar İlçesi'nde doğdu. 1994 yılında Çukurçayır İlkokulu'nu; 1997 yılında Atatürk Ortaokulu'nu; 2000 yılında Atatürk Lisesi'ni; 2008 yılında da Karadeniz Teknik Üniversitesi - İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü'nü bitirdi. 2008 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalında yüksek lisans programına başladı. 2009 yılında atanmış olduğu memuriyetine Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nda devam etmektedir.

KANTEKİN, evli ve bir erkek çocuk babası olup orta seviyede İngilizce bilmektedir.