



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

MÜKELLEF HAKLARI VE TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK ÖNERİLER

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Feride BAKAR

BURSA – 2011



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

MÜKELLEF HAKLARI VE TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK ÖNERİLER

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

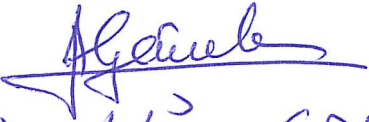
Feride BAKAR


**Danışman:
Doç. Dr. Adnan GERÇEK**


BURSA – 2011

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 700812002 numaralı Feride BAKAR'ın hazırladığı "MÜKELLEF HAKLARI VE TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK ÖNERİLER" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, ~~26.07~~ 2011. günü 10:00 - 11:00 saatleri arasında yapılmış, sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının Basarılı (başarılı/başarısız) olduğuna Oybirliği (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.


Doç. Dr. Adnan GERÇEK
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu
Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Doğan Şenyür
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Mehmet Uice
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

26.07/2011

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Feride BAKAR
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : x + 189
Mezuniyet Tarihi : / / 2011
Tez Danışman : Doç. Dr. Adnan GERÇEK

MÜKELLEF HAKLARI VE TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK ÖNERİLER

Mükelleflerin hak arayışlarının geçmişini çok eskiye dayandırabiliriz. 1990'lardan itibaren ise devletler bu konunun önemini farkına varmışlar ve mükelleflerin idareye bakışını değiştirmek, onları gönüllü uyuma sevk etmek için çeşitli düzenlemeler yapmaya başlamışlardır. Son dönemde önemli boyutlara ulaşan bu gelişmeler, konuyu artık çeşitli mekanizmalarla gerçekleştirilen mükellef haklarının korunması alanına çekmiştir.

Günümüzde mükellef haklarının ulusal ve uluslararası birçok yolla korunduğu görülmektedir. Özellikle ülkelerin kendi anayasalarında ve ilgili mevzuatlarındaki düzenlemeleri hem mükellef hakları için bir kaynak oluşturmakta, hem de mükellef haklarının korunması için zemin hazırlamaktadır. Bunun yanında birçok ülkede yasal ya da idari olarak düzenlenebilen "mükellef bildirgeleri", hakların ilanıya birlikte mükellefler için bir koruma alanı yaratmaktadır.

Bu sistemlerin yanı sıra vergi ombudsmanı ve benzeri kurumların, mükellef birliklerinin ve uluslararası boyutta İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin mükellefler için bir koruma alanı yarattığı açıktır. Ülkemizde de, gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasıyla gündeme gelen mükellef haklarına yönelik düzenlemeler mevcuttur. Bunun yanında son dönemde yeni yasal düzenlemeler ve anayasa değişikliğiyle birlikte mükellef haklarına yönelik önemli gelişmeler meydana gelmiştir. Ancak, çağdaş ülkelerde mevcut olan koruma mekanizmaları henüz ülkemizde tam anlamıyla yerleşmemiştir. Bunun için, sistemli bir kanuni düzenlemenin yapılmasına, kapsamlı yeni bir "Mükellef Hakları Bildirgesi"nin hazırlanmasına ve vergi ombudsmanı kurumunun oluşturulmasına ihtiyaç vardır.

Anahtar Sözcükler:

Mükellef Hakları	Mükellef Haklarının Korunması	Mükellef Hakları Bildirgesi	Vergilendirme
Vergi Ombudsmanı	Mükellef Birlikleri	İnsan Hakları	İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi

ABSTRACT

Name and Surname : Feride BAKAR
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Fiscal Law
Degree Awarded : Master
Page Number : x + 189
Degree Date : / / 2011
Supervisor : Assos. Prof. Adnan GERÇEK

TAXPAYER RIGHTS AND SUGGESTIONS ABOUT PROTECTION OF TAXPAYER RIGHTS IN TURKEY

The seeking of rights of taxpayers dates far back in history. Since 1990s, governments have realized the importance of this issue and they have started to make various arrangements to change the view of taxpayers toward the administration and to encourage taxpayers to voluntary tax compliance. Recently, these developments that reached significant levels of importance, directed this issue to the protection of taxpayer rights through various mechanisms.

Today, it is observed that taxpayer rights are protected by many means both national and international. Particularly countries' own constitutions and relevant legislations both create a source for taxpayer rights and lay the ground for protection of taxpayer rights. Furthermore, legislatively or administratively edited "taxpayer charters" provide also a declaration of rights and provide a conservation area for taxpayers in many countries.

In addition to these systems tax ombudsman and similar institutions, taxpayer associations and European Convention on Human Rights in the international scope create a protection area for taxpayers. In our country, there are some arrangements about taxpayer rights which came up with the restructuring of the revenue administration. Important developments have occurred about taxpayer rights with recent new legal arrangements and with recent constitutional amendment. However, the existing protection mechanisms in our country have not yet fully reached the level of those of modern countries. Therefore, making a systematic legal regulation, preparing a comprehensive new "Declaration of Taxpayers' Rights" and creating the institution of tax ombudsmanship are necessary steps to be taken.

Keywords:

Taxpayer Rights	Protection of Taxpayer Rights	Taxpayer Charter	Taxation
Tax Ombudsman	Taxpayers Associations	Human Rights	European Convention on Human Rights

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR	ix
TABLolar.....	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM MÜKELLEF HAKLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. MÜKELLEF HAKLARI KAVRAMI VE ÖNEMİ.....	3
A. MÜKELLEF HAKLARI KAVRAMI	3
B. MÜKELLEF HAKLARININ ÖNEMİ	4
C. MÜKELLEF HAKLARININ HAKLAR İÇİNDEKİ YERİ.....	10
1. Hak Kavramı	10
2. Hakların Sınıflandırılması.....	12
a. Kamu Hakları.....	12
b. Özel Haklar	13
c. İnsan Hakları.....	13
3. Mükellef Haklarının Haklar İçindeki Yerinin Tespiti.....	14
II. MÜKELLEF HAKLARININ BENZER KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ	16
A. İNSAN HAKLARINDAN AYIRT EDİLMESİ	16
B. VATANDAŞLIK HAKLARINDAN AYIRT EDİLMESİ.....	18
C. TÜKETİCİ HAKLARINDAN AYIRT EDİLMESİ	20
III. MÜKELLEF HAKLARININ KAYNAKLARI.....	21
A. TEMEL KAYNAKLAR	22
1. Anayasa	22
a. Anayasaların Mükellef Haklarının Kaynağı Olması.....	22
b. Mükellef Haklarını Etkileyen Anayasal İlkeler	24
(1) Hukuk Devleti İlkesi.....	24
(a) Kanuni İdare	26
(b) Hukuki Güvenlik.....	27
(c) Kanun Önünde Eşitlik	28
(d) Ölçülülük İlkesi.....	29

(e) Başvuru Hakkı	30
(2) Anayasal Vergileme İlkeleri.....	31
(a) Vergilendirmede Kanunilik İlkesi.....	31
(b) Vergilendirmede Genellik İlkesi.....	33
(c) Vergilendirmede Karşılıklılık İlkesi	34
(d) Vergilendirmede Mali Güç İlkesi	34
(e) Vergilendirmede Eşitlik İlkesi	35
(f) Vergilendirmede Adalet İlkesi.....	36
2. Kanun	37
3. Uluslararası Anlaşmalar/ Ulusüstü Kaynaklar	38
B. YARDIMCI KAYNAKLAR	39
1. Mükellef Hakları Bildirgesi.....	39
2. Diğer İdari Düzenlemeler	41

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARININ GELİŞİMİ VE SINIFLANDIRILMASI

I. MÜKELLEF HAKLARININ GELİŞİMİ.....	43
A. DÜNYADA MÜKELLEF HAKLARININ GELİŞİMİ	44
1. Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Ülke Örnekleri.....	44
a. İngiltere’de Mükellef Hakları	44
b. ABD’de Mükellef Hakları	50
c. Fransa’da Mükellef Hakları	52
d. Almanya’da Mükellef Hakları	54
e. Avustralya’da Mükellef Hakları.....	55
2. Dünyada Mükellef Haklarının Son Durumu	58
B. TÜRKİYE’DE MÜKELLEF HAKLARININ GELİŞİMİ.....	62
1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Mükellef Haklarının Gelişimi	62
2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Mükellef Haklarının Gelişimi.....	65
3. Türkiye’de Mükellef Haklarının Son Durumu.....	68
II. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI	72
A. GENEL MÜKELLEF HAKLARI	72
1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı	73
2. Bilgi Alma Hakkı	74
3. Başvuru Hakkı.....	84
a. İdari Başvuru Hakkı.....	84
b. Yargısal Başvuru Hakkı	86
4. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı	88
5. Temsilci Kullanma Hakkı.....	91
6. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	93
7. Belirlilik Hakkı	98

B. ÖZEL MÜKELLEFLERİN HAKLARI	100
1. Tarh ve Tahsil Sırasında Haklar.....	101
a. Mahsup.....	102
b. Takas	102
c. İhtirazi Kayıtlarla Beyan.....	103
d. Pişmanlık ve İslah.....	104
e. Tecil	105
f. Terkin	105
g. Cezalarda İndirim	106
2. İdari Yollar Sırasında Haklar	106
a. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	108
b. Uzlaşma	109
3. Yargılama Sırasında Haklar	110
4. Denetim Sırasında Haklar	111

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KORUNMASI

I. DÜNYADA MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KORUNMASI	118
A. OMBUDSMAN KURUMU	119
1. Ombudsman Kurumu Hakkında Genel Bilgiler	120
2. Vergi Ombudsmanı	124
a. Avustralya'da Vergilendirme Ombudsmanı (Taxation Ombudsman)	128
b. İngiltere'de Hakem Ofisi (Adjudicator's Office)	130
B. MÜKELLEFLERİN AVUKATI İDARESİ (Taxpayer Advocate Service)	132
C. İHAS VE İHAM KARARLARI	138
1. Adil Yargılanma Hakkı.....	140
2. Mülkiyetin Korunmasını Talep Hakkı	143
3. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	144
4. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı.....	145
5. Seyahat Özgürlüğü Hakkı	146
D. MÜKELLEFLER BİRLİKLERİ	147
II. TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER	151
A. TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELER	152
1. Anayasal Düzenlemelerin Değerlendirilmesi.....	152
2. Yasal Düzenlemelerin Değerlendirilmesi	153
3. Mükellefler Hakları Bildirgesinin Değerlendirilmesi.....	155

B. TÜRKİYE’DE MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK YENİ GELİŞMELER	158
1. Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkının Değerlendirilmesi	158
2. Türkiye’de Ombudsman Kurulmasına Yönelik Girişimin Değerlendirilmesi	160
3. 6009 Sayılı Kanun İle Yapılan Mükellef Haklarını İlgilendiren Düzenlemelerin Değerlendirilmesi	162
4. Mükellef Hakları Platformunun Kurulmasının Değerlendirilmesi	164
C. MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK ÖNERİLER	166
1. Vergi Kanunları İle İlgili Öneriler	166
2. Mükellef Hakları Bildirgesi ile İlgili Öneriler	168
3. Vergi Ombudsmanı Kurulması İle İlgili Öneriler	169
SONUÇ	171
KAYNAKLAR	176
ÖZGEÇMİŞ	189

KISALTMALAR

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.tz.	Adı Geçen Tez
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATO	Australian Taxation Office (Avustralya Vergilendirme Ofisi)
Bkz.	Bakınız
C.	Cilt
CFA	Committee on Fiscal Affairs (OECD Mali İşler Komitesi)
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
Çev.	Çeviren
Der.	Derleyen
Ed.	Editör
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
Haz.	Hazırlayan
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs (Majesteri'nin Gelir ve Gümrükleri)
IRC	Internal Revenue Code (İç Gelir Kanunu)
IRS	Internal Revenue Service (İç Gelir İdaresi)
İHAM	İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
md.	Madde
MHTT	Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Eğitimi
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
p.	Page
S.	Sayı
s.	Sayfa
ss.	Sayfadan sayfaya
TAE	Taxpayers Association of Europe (Avrupa Mükellefler Birliği)
TAO	Taxpayer Assistance Order (Mükellef Yardım Emri)
TBOR	Taxpayer Bill of Rights (Mükellef Hakları Bildirgesi)
TKY	Toplam Kalite Yönetimi
v.dğr.	Ve diğerleri
vb.	Ve benzeri
VİDKK	Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu
VİMER	Vergi İletişim Merkezi
Vol.	Volume
VUK	Vergi Usul Kanunu
WTA	World Taxpayers Associations (Dünya Mükellefler Birliği)

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: OECD Ülkelerinde ve OECD Üyesi Olmayan Bazı Seçilmiş Ülkelerde Mükellef Haklarıyla İlgili Düzenlemeler	59
Tablo 2: 2010 Yılı Mükellef Hizmetleri Merkezi Tarafından Verilen Hizmetler.....	71
Tablo 3: OECD Ülkelerinde ve OECD Üyesi Olmayan Bazı Seçilmiş Ülkelerde Gelir İdaresi Düzenlemelerinin Özellikleri	76
Tablo 4: OECD Ülkelerinde ve OECD Üyesi Olmayan Bazı Seçilmiş Ülkelerde Vergi Memurlarının Bilgiye Ulaşma ve Arama Yetkisi	94
Tablo 5: OECD Ülkelerinde Vergi Denetimi İle İlgili Şartlar	112
Tablo 6: Ombudsman Kurumunun Çalışma Süreci	123
Tablo 7: Vergi Ombudsmanı ve Buna Benzer Yapıları Uygulayan Ülkeler.....	125
Tablo 8: Avustralya “Vergilendirme Ombudsmanı”nın 2008 Yılı Sorun Çözüm Türleri ve Oranları.....	130
Tablo 9: 2006-2010 Döneminde Mükellefin Avukatı İdaresi Tarafından Verilen Mükellef Yardım Emri Sayıları.....	136
Tablo 10: 2009-2010 Yıllarında Mükellefin Avukatı İdaresi’ne Yapılan Başvurularda En Çok Rastlanan Sorunların Envanteri	137

GİRİŞ

Bir devletin varlığını sürdürebilmesi için gerekli olan vergi, aslında insanların da ihtiyaçlarını karşılamak için sahip oldukları değerlerden alınır. Bu sebeple bir tarafta devletin vergilendirme yetkisi, diğer tarafta ise bu üstün güce karşı hak arayışında olan insanlar vardır. Nitekim insan haklarının gelişiminin temellerini incelediğimizde aslında devletlerin vergilendirme yetkisi gibi en önemli güçlerinin sınırlandırılmasına dayanan bir süreci görebiliriz. Bu süreçte mükellef hakları insan hakları ekseninde gelişerek günümüze kadar gelmiştir. Mükellefler insan hakları temelindeki hakların yanı sıra, vergileme işleminden kaynaklanan çeşitli hakların tanınması ve korunmasını da talep etmeye başlamışlardır. Bu sebeple mükellef hakları ayrı bir kavram olarak ortaya çıkmış ve dünyadaki gelişmelere paralel olarak önemi artmıştır.

Ülkeler beyan sistemine geçişle birlikte mükelleflerin gönüllü uyumunu esas almışlar ve bu doğrultuda onların katılımını sağlamak için çeşitli adımlar atmışlardır. 1990'lı yıllardan itibaren kendilerini yenileyen gelir idarelerinin mükellef hakları konusuna daha fazla önem verdiğini ve buna bağlı olarak mükellef haklarının da ön plana çıkmaya başladığını görüyoruz. Uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler ve uluslararası ticaretin artması, vergi sistemlerini uyumlaştırmanın yanı sıra mükelleflere birtakım haklar verilmesini de zorunlu hale getirmiştir. Vergi sistemlerinin karmaşık olmasından kaynaklanan problemleri önlemek hükümetleri mükelleflere yönelik daha sistemli ve anlaşılır düzenlemeler yapmaya itmiştir. Sonuçta bir ülkenin mükellefleri aynı zamanda seçmen kitlesini oluşturmaktadır. Hükümetler bunu göz ardı edemezler ve politikalarını bu doğrultuda şekillendirmektedirler.

Mükellef haklarının gündeme gelmesi, ülkelerin mükellef haklarına yönelik kanuni ya da idari yöntemlerle çeşitli düzenlemelerini beraberinde getirmiştir. Hatta OECD, bazı raporlarında bunları incelemiş ve aralarındaki ortak noktaları bulma arayışında olmuştur. Birçok ülkede görülen bu düzenlemeler yanında, artık günümüzde mükellef haklarının korunup korunmadığı ve bunları korumaya yönelik düzenlemelerin neler olduğu konusu ön plana çıkmaktadır. Nitekim konuyla ilgili literatürde, mükellef haklarının tanımlanması ve özellikle de sınıflandırılmasıyla ilgili çeşitli incelemelerin yapıldığı görülmüştür. Bu durum şüphesiz, mükellef haklarının yeni bir kavram olmasından ve öncelikle kapsamının belirlenmesi gerektiğinden kaynaklanmaktadır. Ancak günümüzde, ülkelerdeki mükellef

hakları ile ilgili gelişmeler göz ardı edilemeyecek noktaya gelmiştir. Artık mükellef haklarının korunmasına ve bunu gerçekleştirecek mekanizmaların oluşturulmasına ihtiyaç vardır. Bu noktadan hareketle, tezimizin amacı; öncelikle mükellef haklarının temellerini ortaya koymak, daha sonra ise asıl konumuz olan mükellef haklarının korunmasına yönelik mekanizmaları ele alarak bir değerlendirme yapmak ve öneriler getirmektir. Bu amaç doğrultusunda tez çalışmamızın kapsamı üç bölüm olarak belirlenmiştir.

İlk bölümde mükellef haklarıyla ilgili teorik altyapının oluşturulmasına yönelik genel bilgilere yer verilmiştir. Bunun için öncelikle mükellef hakları kavramı ve önemine değinilerek, bu hakların hukuk sistemindeki yeri belirlenmeye çalışılmıştır. Mükellef haklarını bir hak olarak tespit etme arayışı, mükellef haklarının kaynaklarının belirlenmesi ihtiyacını doğurur. Bu sebeple de mükellef haklarının kaynakları; temel kaynaklar ve yardımcı kaynaklar başlıkları altında ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

Tezin ikinci bölümünde mükellef haklarının gelişimi ve sınıflandırılmasına yer verilmiştir. Mükellef haklarının gelişimini ortaya koymak adına bu konuda önemli adımlar atan İngiltere, Amerika, Fransa, Almanya ve Avustralya'daki düzenlemelerden hareketle bir değerlendirme yapılmıştır. Daha sonra ise dünyada mükellef hakları alanındaki eğilimlerin belirlenmesine çalışılmıştır. Günümüzde insan hakları temelinde gelişen mükellef haklarının kapsamı oldukça genişlemiştir. Bu nedenle mükellef haklarının ayrıntılı bir şekilde incelenebilmesi için bunların sınıflandırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple mükellef haklarının sınıflandırılması başlığı altında, hem seçilen ülkelerdeki, hem de ülkemizdeki düzenlemeler ortaya konulmuştur.

Son bölümünde ise mükellef haklarının korunması ele alınmakta olup, bu kapsamda öncelikle mükellef hakların korunmasına yönelik dünyadaki mekanizmalar incelenmiştir. Daha sonra ise mükellef haklarının korunmasına yönelik Türkiye'deki düzenlemeler ve gelişmeler değerlendirilmiştir. Dünyadaki eğilimler dikkate alınarak ve Türkiye ile ilgili yapılan değerlendirmelerden hareketle ülkemizde mükellef haklarının korunmasına yönelik öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

İlgili bölümlerin genel bir değerlendirmesine tezin sonuç kısmında yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. MÜKELLEF HAKLARI KAVRAMI VE ÖNEMİ

A. MÜKELLEF HAKLARI KAVRAMI

Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir (VUK md. 8). Mükellef hakları ise, üzerine vergi borcu düşen bu gerçek veya tüzel kişinin vergileme sırasında sahip olduğu bir dizi haktır. Mükellef haklarının genel kabul görmüş bir tanımı olmamakla birlikte farklı tanımlamalar yapılarak açıklanmaya çalışılmaktadır. Bazılarını şu şekilde ele alabiliriz:

Bir tanıma göre mükellef hakları, anayasa – uluslararası sözleşme – yasa – idari düzenleyici işlemlerde yayılı asli ve tali bir dizi haklar bloğunu ifade eder. Bu anlamda mükellef hakları, anayasa, sözleşme, yasa gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukukun vergi mükellefine tanıdığı, mükellefin devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken veya uygularken, bir şey yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir¹.

Bir diğer tanıma göre mükellef hakları, vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki koruma sağlayan haklardır². Yani mükellef hakları, vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar³ olarak ifade edilmiştir.

Mükellef haklarının kapsamı dikkate alınarak yapılan tanımlamaya göre ise, mükellef hakları, uygulama yöntemlerine göre çeşitli sınıflara ayrılabilen iki çeşit haktan oluşmaktadır. Bunlardan ilki vergi yasalarına uymaya çalışan ve vergi dairesinin günlük işlemlerinde, tahsilatla icra sürecinde doğruluk ve etkinlik görmek isteyen çoğu mükellefin sıradan haklarını içerir. Bu haklar vergi otoriteleri ve mükellefler arasındaki ilişkiden doğar, hem yasamaya ilişkin hem de idare ölçüsünde korunurlar. İkinci tür haklar vergi

¹ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım, İstanbul, 2006, s. 3.

² Recai Dönmez, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım**, S. 136, Nisan, 2004, s. 57.

³ Doğan Gökbel, **Mükellef Hakları**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Eskişehir, 2000, s. 9.

hukukunun çalışma ve uygulamalarına yönelik haklardır. Bu tarz haklar vergi hukuku ve mükellef arasındaki ilişkiden doğar, kanunla yürürlüğe girer ve kanunun özüne odaklanırlar⁴.

Bununla beraber, mükellef hakları denildiğinde, sadece bu konuda düzenlenmiş olan birtakım haklar değil aynı zamanda, bireyin genel hukuk düzeninde var olan temel insan haklarının da vergi hukukuna ve mükellefin hakları alanına yansımaları anlaşılmaktadır⁵.

Yukarıda yapılan bu tanımlardan yola çıkarak mükellef haklarını; *gerek genel hukuk sisteminde var olan temel insan haklarından kaynaklanan; gerekse anayasa, uluslararası anlaşma, kanun veya idari düzenlemelerle korunan, vergileme işlemi sırasında vergi mükelleflerinin ileri sürebilecekleri haklar* olarak tanımlayabiliriz.

Literatürde mükellef hakları teriminin yerine; vergi yükümlüsünün hakları, vergi ödevlisinin hakları ve vergi yükümlülerinin korunması gibi terimler kullanılmaktadır⁶. Bu çalışmada Gelir İdaresi Başkanlığı'nın da tercih ettiği gibi “mükellef hakları” terimi kullanılacaktır.

B. MÜKELLEF HAKLARININ ÖNEMİ

Devletler, varlıklarını sürdürmek için sürekli mali kaynağa ihtiyaç duyarlar ve bu kaynağı vergilendirme yetkisini kullanarak karşılarlar. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür⁷. Bu yetki kamu hukuku alanında, devlete sahip olduğu hakların yanında, vergilendirme yetkisinin sınırlarını oluşturan ve uymak zorunda olduğu belli ödevleri de yükler⁸. İşte devletin vergilendirme yetkisini kullandığı, hukuki ve fiili gücü nedeniyle üstün konumda olduğu bu noktada mükelleflerin de çıkar alanını koruyacak hakların olması gereklidir.

⁴ Duncan Bentley, “Definitions and Development”, *Taxpayers' Rights: An International Perspective*, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, p. 4.

⁵ Yaltı, a.g.e., s. 3.

⁶ İsmail Özgür Aslan, *Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2006, s. 4.

⁷ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 5.

⁸ Çağan, a.g.e., s. 6.

Vergi mükellefinin birtakım maddi ve şekli ödevleri yerine getirmesi gereken kişi olduğu bilinir. Bu düşüncede ödevlerin ön planda olması bu kişilerin aynı zamanda birçok haklara sahip olduğu fikrini hemen akla getirmez. Aslında vergi ilişkisi tarihsel olarak devletin vergilendirme yetkisinin yanında, mükellefin haklarının da korunduğu bir süreçten geçmiştir. Bu ilişkide bir tarafta vergilendirme yetkisini kullanan devlet varsa, diğer tarafta da bu yetkiyi kullanırken çıkarlarını korumak zorunda olduğu mükellefler vardır. Bu sebeple vergi mükelleflerinin haklarını tıpkı mükellefin ödevleri gibi sistematik bir biçimde düzenlemek gerekir⁹.

Mükellef haklarının belirlenmesi, mükelleflerin kendilerine verilen hakların güvencesini hissetmeleri yanında; gelir idaresiyle ilişkilerinde herhangi bir anlaşmazlık durumunda, güvenle hareket etmelerine yardımcı olacaktır. Mükellefler açısından haklarının düzenlenmesinin en önemli sonucu; vergi idarelerinin ellerindeki gücü kötüye kullanmalarına karşın mükelleflerin kendilerini koruyacakları hakların olması ve bu hakları kolayca öğrenebilmeleridir¹⁰.

Son dönemde “mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum”u tespit etmek amacıyla yapılan bir anket çalışmasına katılan mükelleflerin % 58,5’i kendilerinin bir takım hakları olması gerektiği düşüncesine tamamen katılırken, % 34,9’u bu ifadeye katıldığı bildirmiştir. Ankette bu ifadeye katılmayan hiç kimsenin olmaması¹¹ mükelleflere verilecek hakların mükellefler açısından önemini göstermektedir.

Günümüzde, mükellef hakları giderek daha çok ön plana çıkmaktadır. Bunun çeşitli sebepleri vardır ve bu sebepleri şu başlıklar altında inceleyebiliriz¹²:

- Vergi idarelerinin mükelleflere yönelik bakış açısındaki değişim

Vergi ödevine devlet eksenli değil de birey eksenli bir bakış açısıyla yaklaşılmaya başlanmasıyla birlikte; vergi mükellefinin korunması gündeme gelmiş ve mükellef hakları giderek önem kazanan bir alan olmuştur. Bu süreçte ilk olarak modern vergi sistemlerinin kurulması söz konusudur. Bu aşamada mükellef hakları genel anayasal korumalarla sınırlı kalmıştır. Sonraki dönemde, ki bu dönem İkinci Dünya Savaşı’ndan 1970’lere kadar devam

⁹ Dönmez, a.g.m., s. 56.

¹⁰ Hakan Üzeltürk, Mükellef Hakları: Yansımalar, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Temmuz, 2005, s. 1835.

¹¹ Güneş Çetin Gerger, **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Yayıncılık, 2011, s. 127.

¹² Gökbil, a.g.tz., ss. 11-17.

eden süreçtir, vergi tabanının genişlemesine bağlı olarak vergi idareleri ile mükellefler arasındaki ilişkiler yoğunlaşmıştır. Bunun sonucu olarak vergi mükelleflerinin korunması mükellef ile idare arasındaki ilişkilerde birtakım yasal düzenlemelere gidilmesi şeklinde olmuştur. Daha sonraki dönem ise 1980 ve 1990 yıllarındaki vergi reformlarına tekabül eder ve bu süreç mükellef haklarının daha geniş zemine taşındığı, yasal ve idari düzenlemelerin arttığı, vergi yasalarının içeriğinde mükellefleri koruyucu düzenlemelerin yapıldığı ve mükellef hakları bildirelerinin yayınlandığı bir dönemdir¹³.

Dünyada, küreselleşmenin hızla yaygınlaşması sonucunu doğuran teknolojik ve ekonomik gelişmeler, vergi idarelerini de değişimin içine çekerek, vergiye olan bakış açısını değiştirmiştir¹⁴. Özellikle, 1980'li ve 1990'lı yıllarda batılı ülkelerde vergi reformları yapılmış ve bu reformlar sırasında ve sonrasında vergi idarelerinin mükelleflere karşı davranışlarında değişikliklerin meydana geldiği görülmüştür. Bunun sebebini mükelleflerin kanunlara gönüllü uyumlarının sağlanmasının ön plana alınması olduğunu söyleyebiliriz. Aynı dönemde yapılan araştırmalar da vergi kaçakçılığının azaltılması ve mükelleflerin gönüllü uyumunun sağlanması için zora dayalı bir uygulama yerine vergi idarelerince kolaylaştırıcı ve yapıcı yaklaşımlarının benimsenmesi gerektiğini göstermiştir. Bu amaçla da vergilemede hem mevcut olumsuz görüşleri iyileştirecek hem de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayarak vergi tahsilatını arttırıp, vergi kaçakçılığını azaltacak düzenlemelerin yapılması düşüncesi; mükellef haklarının gelişmesine giden bir süreçtir¹⁵. Bu süreçteki temel düşünce, haklarından haberdar olan ve bunları kullanabilen mükelleflerin vergi sistemine daha fazla güven duyacakları ve sorumluluklarının da bilincinde olacakları görüşüdür¹⁶.

Günümüzde, vergileme işleminde başarı sağlanabilmesi için mükelleflerle işbirliğine gidilmesi ve onların vergiye gönüllü uyumlarının artırılmasının şart olduğunu anlayan vergi idareleri, vergileme işlemini “mükellefe rağmen” değil, “mükellefle birlikte” yürütmeyi ve onların beklentilerini de dikkate almayı ön planda tutmuşlardır. Mükellef haklarının ön plana

¹³ Yaltı, a.g.e., ss. 2-3.

¹⁴ Ali Egemen, “Devlet Vergi Mükelleflerine Bankaların Müşterilerine Davrandığı Gibi Yaklaşacak”, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=37605, (01.03.2010).

¹⁵ Kamil Mutluer – Fethi Heper – Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 2. b., Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2004, s. 123.

¹⁶ Binnur Çelik, “Vergi Usul Kanununda Mükellef Hakları ve Sorunlar”, **Maliye Seçme Yazılar**, Ed. S.Binnur Çelik – Fatih Saraçoğlu, Ankara, 2003, ss. 40-41.

çıkmasının felsefi dayanağı; vergileme işlemine mükellef açısından yaklaşılması ve mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlayacak düzenlemelerin yapılmasıdır¹⁷.

Vergi mükelleflerinin sahip oldukları bir takım hakları gündeme getiren bu süreç, vergi alanında özellikle mükellef hakları bildirgesi olarak kendini gösterir. Bu olgu kimi ülkelerde vergi yasaları içinde yer alan bir belge olarak, kimi ülkelerde yasada yer almayan ancak idare tarafından açıklanan bir belge olarak yerini almaktadır.

Ülkemizde de 2006 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan “Mükellef Hakları Bildirgesi” vergilemede mükellef odaklı bakış açısındaki değişikliğin bir göstergesidir. Bunun sonucu olarak idare, açık, adil, tarafsız olmayı ve rekabeti esas almayı hedeflemiştir. Vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması sürecinde “Mükellef Hakları Bildirgesi” ile idare, sadece organizasyon yapısında değişiklik yapılmakla kalmadığını, aynı zamanda çalışma ilkelerinde ve mükelleflere yaklaşımında da kurumsal değişikliklere gidilmekte olduğunu göstermektedir¹⁸.

- Vergi sistemlerinin karmaşık hale gelmesi

Ülkelerin vergi tabanlarını genişletmek amacıyla vergi sistemlerinin değiştirilmesi, bu sistemlerin ve mevzuatın karmaşık hale gelmesine neden olmuştur. Bununla birlikte ülkelerdeki vergi mevzuatları tek kaynak içinde yer almaz; vergi sisteminin anlaşılabilirliği için çok sayıda vergi yasasının yanı sıra vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinin de bilinmesi gerekmektedir¹⁹.

Aynı zamanda, vergi mevzuatının çok sayıda düzenlemeden oluşması; vergi kanunlarında açık ve net olmayan ifadeler yer verilmesi, mükelleflerin anlamasını zorlaştırmakta, bu sebeple de mükelleflerle idare arasında uyuşmazlıklar çıkmaktadır. Mükelleflerin gönüllü uyumu için öncelikle vergi kanunları açık ve anlaşılır olmalıdır. Ama günümüzdeki vergi sistemlerinde bu durum tam anlamıyla sağlanamamakta; birçok ülkede vergi kanunlarının karmaşık olması yasalara uyulmasını güçleştirmektedir. Çok kapsamlı ve karmaşık mevzuat sebebiyle iyi niyetli mükellefler bile bazen yanılığa düşebilmektedir²⁰.

¹⁷ Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 209, Şubat, 2006, ss. 122-123.

¹⁸ Egemen, a.g.m.

¹⁹ Niyazi Özpehriz, “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, **Vergi Dünyası**, S. 294, Şubat, 2006, s. 111.

²⁰ Çelik, a.g.m., s. 41.

Anlaşılabilir nitelikte düzenlenen vergi kanunları, hataların yapılmasını ve buna bağlı olarak uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını önlediği gibi; vergiden kaçınmaların azaltılmasını sağlar. Vergi kanunlarının bazı durumlarda yoruma açık olması ve bunu yorumlayanların tutarsızlıkları, hukuki metinlerin tam olarak anlaşılabilmesinden kaynaklanan uygulamadaki farklılıklar mükellefler arasındaki adaleti sağlayamamakta; mükelleflerin vergiden kaçınmaya itmektedir. İşte mükelleflere yansıyan bu sebeplerden ötürü, vergi sistemlerinde yapılan reformların yanı sıra, mükelleflerin haklarının düzenlenmesi yoluna gidilmiştir²¹.

- Uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler

Küreselleşmeyle birlikte yaygınlaşan uluslararası işbirliği ve uluslararası kuruluşlar etkisini mükellef haklarının gelişmesi alanında da gösterir. Özellikle uluslararası ticaretin artmasıyla; yapılan anlaşmalar ve örgütlenmeler mükellef haklarının korunması açısından önemlidir. Bu noktada ülkeler kendilerine has kurallar değil uluslararası ortak politikalar doğrultusunda hareket etmeye başlamaktadır. Belirlenen ortak politikalar ise ticaretin gelişmesini artırıcı ve mükellefleri koruyucu nitelikler taşımaktadır²².

Uluslararası örgütlenmelerin mükellef hakları alanında hüküm ifade eden düzenlemelerinden birine örnek olarak bu örgütlenme modellerinin en gelişmiş olan Avrupa Birliği'nde, birliğe üye ülkelerdeki vergi mükelleflerini ayrımcı vergilemeden korumak amacıyla yapılan düzenlemeleri verebiliriz. Kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını amaçlamış olan Avrupa Birliği'nde; bu amaçla üye ülkelerdeki vergileme farklılıklarının en aza indirilmesi hedeflenmiştir. İnsan hakları sözleşmelerinin de vergileme alanına etkileri mükellef haklarının korunması bakımından önemlidir. Özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra sayısı artan bu sözleşmeler içinde en önemlisi İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS)'dir. İHAS kişilik haklarını esas almakla beraber vergileme alanında da sonuçlar doğuran ve mükellefler tarafından öne sürülebilecek bazı hakları da içermektedir. Aynı zamanda, devletler arasındaki gerek vergilendirmeye ilişkin bilgiye yönelik işbirliği, gerekse çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uluslararası alanda mükelleflerin haklarını koruyabilecek diğer düzenlemelerdir²³.

²¹ Özpehriz, a.g.m., ss. 111-112.

²² Çelik, a.g.m., s. 42.

²³ Gökbel, a.g.tz., s. 15.

- Teknolojik gelişmeler

1980'den sonra özellikle telekomünikasyon alanında yaşanan hızlı teknolojik gelişmelerle birlikte iş ve ticaret hayatında çeşitli değişimler meydana gelmiştir. Küreselleşmeye ve giderek karmaşık hale gelen ticari ilişkilere paralel olarak vergi sistemleri de değişmek ve gelişmek zorunda kalmıştır²⁴. Giderek daha karmaşık hale gelen iş hayatına paralel olarak vergilemede çıkan uyumsuzlukları çözmek için mükelleflerin hakları konusunda daha kapsamlı bilgiye ihtiyaçları vardır.

Bilgisayar ve iletişim teknolojisindeki gelişmelerle birlikte vergilerin tarh edilmesi ve toplanmasında kullanılan tekniklerde de önemli değişiklikler olmuştur. Mükelleflerin vergileme ile ilgili kayıtlarını elektronik ortamlarda yapabilmeleri ve vergi idarelerinin vergileme işlemlerinde bilgisayar teknolojilerini kullanmaları, mükellef hizmetlerinin iyileştirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca, vergi idareleri teknolojik gelişmelerin, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu da olumlu yönde etkilediğini düşünmektedir.

Aynı zamanda, vergi idarelerinin vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak kullandıkları bilgi toplama yöntemleri, teknoloji kullanımı ile birlikte daha etkin bir hale gelmiştir. Mükellefe ilişkin bilgilerin elektronik ortamlarda saklanmasına paralel olarak, mükellef açısından gizliliği olan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması giderek önem kazanmıştır. Dolayısıyla, teknolojik gelişmelerin sonucu olarak özellikle vergi mükelleflerine ilişkin gizliliğin korunması hakkının sağlanması daha önemli hale gelmiştir²⁵.

- Mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması

Küreselleşmeye ve teknolojik gelişmenin getirdiği yeniliklere bağlı olarak vergi sistemlerinde değişen topluma ayak uydurmaya yönelik yapılan düzenlemeler, mükelleflerin vergi sistemlerini adaletsiz, verimsiz ve aşırı karmaşık bulmasına neden olmuştur. Sonuçta, mükellefler aynı zamanda bir ülkenin seçmenlerinin büyük bir bölümünü oluşturduğundan, mevcut hükümetlerde bir vergi reformunun “oy kaybettirici olmasındansa oy kazandırıcı olabileceği” düşüncesi ağırlık kazanmaya başlamıştır. Vergi mükelleflerinin haklarının daha kapsamlı korunmasının yolu bunun bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Demokratik toplumlarda vergi politikalarını belirlemek ve uygulamakla

²⁴ Mutluer – Heper – Dönmez, a.g.e., s. 123.

²⁵ Özpehriz, a.g.m., ss. 112-113.

yükümlü bulunan hükümetler, aynı zamanda seçmen olan vergi mükelleflerinin taleplerini de göz ardı edemezler²⁶.

Vergi politikalarının şekillenmesinde seçmen görüşlerinin önemli bir yer aldığı günümüzde, hükümetler en iyi seçenek yerine kendilerine oy kaybettirmeyecek diğer bir seçeneği tercih etme eğilimindedirler. Kararların alınma sürecinde, çıkar grupları kamuoyunun oluşturulmasında ya da etkilenmesinde önemli bir rol oynayarak tercihleri etkilerler²⁷.

Vergi mükelleflerinin aynı zamanda seçmen oldukları bilincinin gün geçtikçe artması, vergileme gibi kişi hak ve özgürlüklerine en çok kamusal müdahalenin olduğu alanlardan birinde, vergi mükelleflerine daha fazla haklar sağlanması anlayışını da beraberinde getirmesinin²⁸ yanı sıra, mükelleflerin de siyasi baskı yaratarak haklarını aramalarını sağlamıştır²⁹.

C. MÜKELLEF HAKLARININ HAKLAR İÇİNDEKİ YERİ

1. Hak Kavramı

Hak, hukuk düzeninin kişilere tanıdığı yetkililerdir³⁰. Hukuk düzeni kişiyi hak sahibi yaparken aynı zamanda o kişiye hukuk düzeninin tanıdığı korumadan yararlanma yetkisi de verir. Bu sebeple hak sahibi hukuk düzeninin tanıdığı yetkilerin gerçekleştirilmesini isteme, talep etme yetkisine sahiptir³¹.

Hakkın bir diğer tanımı, objektif ya da pozitif hukukta kişilere tanınan, bir şeyi yapmak veya başkalarından belirli bir şekilde davranmayı veya bir şeyi yapmayı isteme yetkisi olduğu yönündedir³².

Diğer bir tanımda ise hak; hukuksal ilişkinin birinci ögesini oluşturur ve bir kişiye verilen bir davranış imkanını, bir yetkiyi ifade eder³³. Hak sahibi olmak, o hakka sahip

²⁶ Özpehriz, a.g.m, s. 113.

²⁷ Mutluer – Heper – Dönmez, a.g.e., s. 123.

²⁸ Özpehriz, a.g.m, s. 113.

²⁹ Çelik, a.g.m., s. 41.

³⁰ Doğan Şenyüz – Metin Taş, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006, s. 129; Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, 10. b., Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2004, s. 29; Aydın Aybay – Rona Aybay, **Hukuka Giriş**, 4. b. , İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 180.

³¹ Şenyüz – Taş, a.g.e., s. 129.

³² Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, 6. b., Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997, s. 44.

olmayanların kullanamayacakları birtakım yetkileri kullanabilmek anlamına gelir; ancak bir hakkın hukuk düzeni tarafından sadece tanınması bazen yetersiz kalabilir. Bunun yanında hakkın güvenceye bağlanması (garanti edilmesi) da gerekir. Bu güvencenin bir yönü, hak sahibinin, hakkından, hukuk düzeni içinde yararlanabilmesinin sağlanmasıdır. Güvencenin öteki yönü ise, hakkın şu ya da bu nedenle, hak sahibinin istenci dışında, hukuka aykırı biçimde elinden çıkması halinde yerine konulmasının talep edilebilmesidir³⁴.

Bütün bu tanımlara rağmen şunu da belirtmek gerekir ki, hak kavramının üzerine tam bir görüş birliği yoktur. Bu kavram, hakka yönelik olarak öne sürülen değişik teorilerle açıklanmaya çalışılmıştır. Bu teorilerden bazıları şöyledir:

İrade teorisine göre hak, kişilere hukuk düzeni tarafından verilen irade kudretidir. Bu anlayışa göre hak, bir iradenin diğer bir irade üzerindeki hukuk kuralları ile kurulan üstünlüğünü ifade eder³⁵. Bu anlayışta hak sahibi birey, iradesini kullanarak hukuk düzenini harekete geçirme olanağına sahiptir; yeni hukuksal durumlar meydana getirebilir veya onları değiştirebilir. Hukuk sınırları içinde kaldığı sürece, bireyin iradesi korunmaktadır. Hukukun koruduğu bu iradeye hak denilmektedir³⁶. Söz konusu teoriyi eleştirenler ise, irade kudretinin insanlara hukuk tarafından değil de, tabiat tarafından verildiğini; eğer hakkın irade kudretinden ibaret olduğu kabul edilirse, akıl hastası olan ve irade kudretinden yoksun kimselerin haklardan mahrum bulunması gerektiğini savunmuşlardır³⁷. Halbuki kişinin bazı hakları sağ doğmak kaydıyla ana rahmine düşmesi ile başlamaktadır³⁸. Bir diğer eleştiri de insanların başka kişilere karşı belirli şeyler yapma yükümlülüğünün irade gücünden değil de, kanun koyucunun iradesinin üstünlüğünden kaynaklandığı yönündedir³⁹.

Menfaat teorisine göre ise hak, hukuken korunmuş kişisel menfaattir⁴⁰. Ancak bu teori de, menfaat sona erse bile hakkın devam ettiği durumlar ve hak olmaksızın korunan menfaatlerin var olduğu ileri sürülerek eleştirilmiştir⁴¹.

³³ Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavramları ve Kurumları**, 20. b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 210.

³⁴ Aybay – Aybay, a.g.e., s. 180.

³⁵ Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998, s. 318.

³⁶ Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 13. b., Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s. 145.

³⁷ Güriz, a.g.e., s. 45; Bilge, a.g.e., s. 211.

³⁸ Ramazan Derdiman, **Hukuk Başlangıcı**, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2009, s. 108.

³⁹ Güriz, a.g.e., s. 45.

⁴⁰ Gözler, a.g.e., s. 319; Bilge, a.g.e., s. 211.

Bir diğer teori olan karma teori ise, diğer teorileri birleştirir. Yani irade ve menfaat unsurlarının bir sentezini yapar. Buna göre, hakkın niteliğini belirlemek için, sadece irade ya da sadece menfaat yeterli deđildir⁴². Bu teoriye göre hak, insana irade kudreti verilerek korunan menfaattir⁴³. İrade tarafından savunulan bu menfaat maddi olabileceği gibi manevi de olabilir. Bir menfaat, onu temsil edecek iradeye tanınan yetki aracılığıyla hukuki bakımdan himaye edilir duruma gelmektedir⁴⁴. Karma teorinin de bazı noktalarda eksik kaldığını duşunenler, teorinin kişinin talebi olmadan da hakkın varlığının olması gerektiği durumları açıklayamadığını ileri sürmüşlerdir. Çünkü kişinin iradesiyle bile vazgeçemeyeceği temel hakları mevcuttur⁴⁵.

2. Hakların Sınıflandırılması

a. Kamu Hakları

Kamu hakları, kamu hukukundan doğan haklardır⁴⁶. Bu haklar, vatandaşların devletle olan ilişkilerinden doğan ve onların devletle olan ilişkilerinde devletten isteyebilecekleri haklardır⁴⁷. Kamu hakları Jellinek’in klasikleşen ayırımına göre üç gruba ayrılır: negatif statü hakları, pozitif statü hakları, aktif statü hakları⁴⁸.

Negatif statü hakları kişinin; vicdan hürriyeti, düşünce hürriyeti, kişi güvenliği, konut dokunulmazlığı gibi devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel alanının sınırlarını çizen hürriyetlerdir. Bunlar devlete sadece bir karışmama ödevi yüklerler. Bu durum devletin hiçbir Şey yapmamasını doğurduğu için negatif bir davranış olarak görülmüşür⁴⁹. Anayasalarda da bu haklar “kişinin hak ve ödevleri” başlığı altında toplanmakta ve bu sebeple “kişisel haklar” olarak da adlandırılmaktadırlar⁵⁰.

⁴¹ Güriz, a.g.e., s. 45.

⁴² Gözler, a.g.e., s. 320; Bilge, a.g.e., s. 212.

⁴³ Gözler, a.g.e., s. 320.

⁴⁴ Güriz, a.g.e., s. 46.

⁴⁵ Derdiman, a.g.e., s. 109.

⁴⁶ Gözler, a.g.e., s. 323; Şenyüz – Taş, a.g.e., s. 131; Akıntürk, a.g.e., s. 30.

⁴⁷ Ömer Adil Atasoy, **Temel Hukuk Hukukun Temel Kavramları**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Yayın No:142, Eskişehir, 2007, s. 177.

⁴⁸ G. Jellinek, *L’Etat modern et son droit*, Trad. Par G. Fardis, c. II, Paris, 1912, s. 51’den aktaran Gözler, a.g.e., s. 323.

⁴⁹ Münici Kapani, **Kamu Hürriyetleri**, 6. b., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:453, Ankara, 1981, s. 6.

⁵⁰ Gözler, a.g.e., s. 323.

Pozitif statü hakları, sağlık hakkı, öğrenim hakkı, çalışma hakkı, sosyal güvenlik hakkı gibi vatandaşa devletten olumlu bir davranış, bir hizmet ve yardım isteme imkanı tanıyan ve devlete sosyal alanda belirli ödevler ve fonksiyonlar yükleyen haklardır⁵¹. Bu hakların çoğunluğu sosyal devlet anlayışına bağlı olarak, sosyal ve ekonomik alana ilişkindir. Aynı zamanda anayasalarda bu bölüm “sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler” başlığı altında düzenlendiği için bu haklara “sosyal haklar” da denir⁵².

Aktif statü hakları ise, siyasal görüş ve tutumlarını açıklama, örgütlenme, oy kullanma, referandum, seçme ve seçilme yollarıyla vatandaşa toplum yönetiminde söz sahibi olma ve kararlara katılma yetkisini veren siyasal haklardır⁵³. Bu hakların niteliğine ve özellikle anayasalardaki bu hakların düzenlendiği bölüme bakarak, bu haklara “siyasi haklar” da denir⁵⁴.

Jellinek’in bu sınıflandırmasında ele alınan negatif statü, pozitif statü, aktif statü haklarına sırasıyla koruyucu haklar, isteme hakları ve katılma hakları da denilmektedir⁵⁵.

b. Özel Haklar

Özel haklar kişilerin birbirlerine karşı sahip oldukları haklar olup, özel hukuk ilişkilerini düzenleyen kurallardan doğar, herkese eşit ve genel bir biçimde tanınırlar. Bir özel hak karşısında daima bir hukuki yükümlülük, yani ödev bulunur⁵⁶. Özel haklar, niteliklerine göre mutlak ve nispi; konularına göre, malvarlığı hakları ve kişilik hakları; devredilebilmesine göre, devredilebilen ve devredilemeyen haklar; amaçlarına göre, yenilik doğuran ve yenilik doğurmeyen haklar olarak sınıflandırılır⁵⁷.

c. İnsan Hakları

İnsan, diğer canlılardan farklı özelliklerle dünyaya gelir. Düşünen, bilen, karar veren, amaçlı ve ahlaklı davranan, toplum ve devlet kuran, bilim ve teknoloji üreten bir varlıktır. Tüm insanların sahip olduğu bu özelliklerin korunması ve geliştirilmesi gerekir.

⁵¹ Kapani, a.g.e., s. 6.

⁵² Gözler, a.g.e., s. 324.

⁵³ Kapani, a.g.e., s. 6.

⁵⁴ Gözler, a.g.e., s. 324.

⁵⁵ Kapani, a.g.e., s. 6.

⁵⁶ Şenyüz – Taş, a.g.e., s. 135.

⁵⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Şenyüz – Taş, a.g.e., ss. 135-147; Gözler, a.g.e., ss. 324-329.

Bu özelliklerin korunması ve geliştirilmesi düşüncesi insan haklarının oluşmasına zemin hazırlamıştır⁵⁸. Felsefi kökenleri çok daha eskilere gitmekle beraber, asıl 17. ve 18. yüzyıllar içinde gelişen ve “insan hakları doktrini” olarak adlandırılan düşünce akımı, insanların sırf insan olmak sıfatıyla doğuştan birtakım dokunulmaz, devredilemez, vazgeçilemez haklara sahip oldukları görüşünü savunur⁵⁹. Bu sebeple, insan hakları kişilerin doğuştan sahip oldukları vazgeçilemez, devredilemez ve herkes tarafından uyulması, saygı gösterilmesi gereken temel haklar ve hürriyetlerin bütünü olarak ele alınır. Bu haklar insan onuruna uygun olarak yaşamının bir gereği olarak ulusal ve uluslararası alanda kabul ve taahhüt edilmiş, güvence altına alınmış bulunmaktadır. Bu hakların özünü; insanın kutsal ve yüce bir varlık olması, insan olma şerefine uygun olarak dünya üzerinde yaşama hakkına sahip bulunması özelliği meydana getirmektedir⁶⁰.

3. Mükellef Haklarının Haklar İçindeki Yerinin Tespiti

Mükellef haklarının çeşitliliği kaynaklarından, hakların özelliklerinden ve diğer haklarla birlikte bir bütünlük sistem olarak mükellef haklarını koruma düşüncesinin alanından kaynaklanır, bu sebeple de mükellef haklarının haklar sınıflandırması içinde belli bir kategoriye sokmak zordur⁶¹.

Vergilendirme işlemi, devletle bireyler arasında bir işlem olduğundan bunun kanuni düzenlemesi olan vergi hukuku kamu hukukunun bir dalıdır. “Mükellef hakları” da bireylerin vergilendirme işlemiyle ilgili temel ilkelere doğan veya devletten talep edebileceği haklardan oluştuğundan kamu hakları içinde yer alır.

Temel hak ve hürriyetlerin özü gereği, devletin kişilerin haklarına yönelik aktif bir rolü olabileceği gibi, bunun tersi de söz konusudur. Anayasamızda kişilerin hak ve hürriyetleri kişi hakları ve ödevleri başlığı altında ortaya konan birinci grup haklar olarak negatif statü hakları⁶², sosyal ve iktisadi haklar başlığı altında düzenlenen ikinci grup

⁵⁸ A. Kadir Çüçen, “İnsan Hakları Düşüncesinin Gelişimi”, *Kaygı*, S. 2003/2, 2003, s. 29.

⁵⁹ Münci Kapani, *İnsan Haklarının Uluslararası Boyutları*, 3. b., Bilgi Yayınevi, Ankara, 1996, s. 19.

⁶⁰ Atasoy, a.g.e., s. 178.

⁶¹ Bogumil Brzezinski, “Taxpayer’ Rights: Some Theoretical Issues”, *Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, p. 32.

⁶² Bunlar kişi dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği ve korunması, konut dokunulmazlığı, haberleşme hürriyeti, yerleşme ve seyahat hürriyeti, din ve inanç hürriyeti, düşünce ve kanaati açıklama hürriyeti, dernek kurma hürriyeti, toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı, mülkiyet hakkı, bilim ve sanat hürriyeti, basın hürriyeti, yayın hakkı, dava açma hakkı, zorla çalıştırma yasağı olarak sıralanmaktadır.

haklar olarak pozitif statü hakları⁶³ ve siyasi haklar ve ödevler başlığı altında üçüncü grup haklar olarak aktif statü hakları⁶⁴ olmak üzere üç grupta toplanır⁶⁵. Bu bakımdan mükellef haklarını kapsadığı diğer haklardan yola çıkarak insan hakları temelinden kaynaklı ve uluslararası alanda korunmasındaki esaslardan doğan yönünün negatif statü hakları olduğu görülmektedir. Anayasal temelde kişi dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, dava açma hakkı ve uluslararası alanda adil yargılanma hakkı, mülkiyet hakkı, ayrımcılığa tabi olmama ve seyahat özgürlüğünün devlete negatif bir karışmama yükümlülüğü vermesi sebebiyle mükellefler için dokunulmayacak bir alan yaratmıştır⁶⁶. Nitekim mükellef haklarının tanımı yapılırken kullanılan “mükelleflere olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren” haklar şeklindeki betimlemede “olumsuz” olarak ifade edilen aslında bu hakların devlete bir karışmama, hareketsiz kalma, kaçınma yükümlülüğü vermesidir⁶⁷.

Çalışmamızın ikinci bölümde yapılan sınıflandırmamızda mükellef hakları genel ve özel haklar olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Buna göre genel haklar başlığı altında ele aldığımız adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, başvuru hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, belirlilik hakkı mükellefler için koruyucu bir alan yaratan ve bu bakımdan devletin herhangi bir tutumunu gerektirmeyen negatif statü haklarından. Bu haklarda devlet pozitif bir davranışa gitmemekte, haklar devletin aşamayacağı bir alan yaratarak ona karışmama ödevi yüklemektedir.

Genel haklar olarak ele alınan bilgi alma hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel haklar başlığı altında ele alınan tarh ve tahsil sırasındaki haklar, idari yollar sırasındaki

⁶³ Bunlar eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi, ailenin korunması, mülkiyet hakkının toplum yararına korunması, çalışma hakkı ve ödevi, sendika kurma hakkı, sağlık hakkı, konut hakkı olarak sıralanmaktadır.

⁶⁴ Bunlar vatandaşlık hakkı, seçme ve seçilme hakkı, vergi ödevi, dilekçe hakkı, kamu hizmetlerine girme hakkı olarak sıralanmaktadır.

⁶⁵ Doğan Şenyüz, “Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku”, Prof. Dr. Adnan Tezel’in Anısına Düzenlenen Toplantı Tebliği, Galatasaray Üniversitesi Vergi Hukuku Merkezi, 31 Mayıs 2007, İstanbul, 2007, s. 9.

⁶⁶ Devletin negatif statü haklarını koruma amacıyla birtakım önlemleri alması bu hak için sadece negatif bir tutum sergilemediğini göstermekte ve Jellinek tarafından yapılan ayırım eleştirilmektedir. Örneğin bazı durumlarda hakların varlığı devletin bu haklar için uygun koşulları yaratmasına bağlıdır. Negatif statü hakkı olarak sayılan adil yargılanma hakkı, bireylerin devletin kurduğu mahkemelerin ve mahkeme üyelerinin bağımsız olarak görevlerini yapmalarını sağlayacak koşulların oluşturulmasıyla mümkün olabilecektir. Diğer bir örnek ise pozitif statü hakkı olarak sayılan çalışma hakkı için geçerlidir. Yine devletin kişilerin çalışmasını engelleyecek her türlü “kaçınma davranışı” negatif bir tutum gibi değerlendirilebilir [Bülent Algan, Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Hakların Korunması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2006, s. 35].

⁶⁷ Dönmez, a.g.m., s. 57; Benzer bir ayırımla, yargılama sırasında sanık hakları da aktif haklar ve pasif haklar şeklinde sınıflandırılabilir. Bu konuda geniş bilgi için bkz. Erol Cihan – Feridun Yenisey, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 2. b., Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1997, ss. 158-180.

haklar, yargılama sırasındaki haklar, denetim sırasındaki haklar ise mükellefler için devletten bir taleple bulduklarında kullanabilecekleri ve bu bakımdan “isteme hakları” olarak da adlandırılan pozitif statü haklarındandır.

Yukarıdaki sınıflandırmada genellemelere gidilmekle birlikte haklar içinde ele alınan bazı durumların farklı sonuçlar doğurduğu görülür. Örneğin bilgi alma hakkı çerçevesinde kanunların yayımlanarak yürürlüğe girmesi mükellefler tarafından bir isteme davranışı yaratmamakta ve bu bakımdan devlete negatif bir tutum yüklemektedir; diğer taraftan ise mükelleflerin bilgi alma amacıyla başvuruları sonucu verilen özelgelerin mükelleflerin isteme davranışlarından doğarak, devletin pozitif bir davranışını gerektirdiği düşünülmektedir. Yani bilgi alma hakkının kapsamı itibariyle farklı ayrımlara gidilebilmektedir. Diğer bir durumsa yargılama sırasındaki haklar konusunda söylenebilir. Yargılama sırasındaki haklardan mükelleflerin avukat buldurma hakkı, mükellefler tarafından bir hizmet isteme sonucu devlet tarafından pozitif eylemi doğururken, yine yargılama sırasındaki haklardan adil yargılanma hakkının negatif statü haklarından olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla mükellef haklarının kapsamı itibariyle uygun bir sınıflandırmaya gidilememekte ve karma nitelikte olduğu ortaya çıkmaktadır.

II. MÜKELLEF HAKLARININ BENZER KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ

Mükellef hakları kavramının çeşitli tanımlamalarını yaptıktan sonra mükellef haklarının yerini daha iyi ortaya koymak ve diğer haklar yanında neden ihtiyaç duyulduğunun önemini vurgulamak için benzer kavramlardan ayirt edilmesi yolu seçilmiştir. Hakların çeşitliliği fazla olmakla birlikte; mükellef haklarına yakın olabileceği düşüncesiyle insan hakları, vatandaşlık hakları ve tüketici hakları ele alınarak, mükellef haklarından farklılıkları ortaya konulmuştur.

A. İNSAN HAKLARINDAN AYIRT EDİLMESİ

İnsan haklarının, kişilerin doğuştan sahip oldukları vazgeçilemez, devredilemez ve herkes tarafından uyulması gereken temel haklar olduğunu belirttik. Bu kavram, bütün insanların, belli birtakım temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmesi gerektiği anlayışına

dayanır. Bu anlamda, devletlerin sınırlarından bağımsız olarak bütün insanların, insan onuruna yaraşır maddi ve manevi düzeye ulaştırılmasını amaçlar. Bu amaca ulaşılabilmesi için, bütün insanların; ırk, renk, dil, din, cinsiyet farkına bakılmaksızın, haklardan eşit biçimde yararlanabilmesi gerekir⁶⁸. İnsana, ulusal ya da uluslararası hukuk tarafından tanınan ve korunan ayrıcalıklar insan hakları şeklinde ifade edilir⁶⁹.

İnsanın kişiliğine bağlı haklar; siyasal, sosyal ve ekonomik temel hak ve özgürlükler düşünsel olarak, bazı istisnalar olmakla birlikte, ancak 17. ve 18. yüzyılda sistemli bir şekilde ele alınmış ve genel, objektif, herkese uygulanabilir öğelerine sahip bir değer niteliğinde gelişmeye başlamıştır⁷⁰.

Mükellef hakları ve mükellef haklarının korunması fikri insan haklarıyla yakından ilgilidir. II. Dünya Savaşı sonrasında insan hakları alanında yaşanan gelişmelere bakarsak, mükellef hakları tartışmalarının da bu dönemde başladığını görebiliriz⁷¹. Bu dönemdeki gelişmelerle, insan hakları uluslararası hukuk alanına taşınmış⁷² ve bu durum, uluslararası insan hakları anlaşmalarının, uluslararası insan hakları mahkemelerinin ve komisyonlarının, aynı zamanda insan haklarının korumayı hedefleyen ulusal ya da uluslararası kuruluşların oluşmasının sebebi olmuştur. İnsan haklarına olan bu ilgiyle, dikkatin “mükellef hakları” gibi daha az tanımlanmış alanlara çekilmesi kaçınılmaz olmuştur⁷³.

Mükellef hakları denildiğinde, bireyin genel hukuk düzeninde var olan haklarının vergi hukuku ve vergi mükellefi özelinde şekillenmesi anlaşıldığından, mükellef hakları, birey hakkı – insan hakkı – mükellef hakkı ortak paydasını ifade etmektedir. Nitekim son dönemde de, insan hakları sözleşmelerinde yer alan hakların mükellef haklarına yönelik de değerlendirildiği ve yargıya konu olduğu bir süreç gözlenir⁷⁴. Buradan yola çıkarak insan hakları kapsamında düzenlenen hakların, aynı zamanda mükelleflerin de haklarını koruduğunu ama bunun yanında mükelleflerin sırf vergileme ilişkisinden kaynaklanan

⁶⁸ Aybay, a.g.e., s. 76.

⁶⁹ İbrahim Ö. Kaboğlu, **Özgürlükler Hukuku (İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme)**, Afa Yayıncılık, İstanbul, 1994, s. 22.

⁷⁰ Mehmet Genç, **İnsan Hakları ve Temel Özgürlükleri**, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayını, Bursa, 1997, s. 9.

⁷¹ Brzezinski, a.g.m., s. 17.

⁷² Mesut Gülmez, “İnsan Haklarının Tarihsel Gelişimi ve Bugünkü Ulaştığı Nokta”, **Farklı Bakış Tarzlarıyla İnsan Hakları Uygulamaları**, A.P.K. Dairesi Başkanlığı Yayını, Ankara, 2000, s. 17.

⁷³ Bentley, a.g.m., s. 1.

⁷⁴ Yaltı, a.g.e., s. 3.

haklarının da korunması gerektiğini ve mükellef haklarının bu yönden insan haklarından ayrıldığını söyleyebiliriz.

Aynı zamanda şunu da belirtmek gerekir. Kapsadığı kişiler yönünden de insan hakları mükellef haklarından ayrılır. Hukukta hak sahibi olan varlıklara kişi denir⁷⁵. Modern hukuk düzeni iki tür kişi kabul etmektedir: gerçek kişiler ve tüzel kişiler. Cinsiyet, ırk, renk din, dil vs. ayrımlar gözetmeksizin bütün insanlar gerçek kişi olarak nitelendirilir⁷⁶. Aynı zamanda hukuk düzenleri, gerçek kişilerin yanında, belli bir amacı gerçekleştirmeye yönelmiş olan kişi ve mal topluluklarına da haklara ve borçlara sahip olabilme iktidarı tanımışlardır, bunlara ise tüzel kişiler denmektedir⁷⁷. 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.

B. VATANDAŞLIK HAKLARINDAN AYIRT EDİLMESİ

Devletin maddi unsurlarından birisi insan topluluğudur⁷⁸. Toplumlar, eskiden de olduğu gibi bugün de, birbirinden çok farklı ve çok çeşitli düzenlemelere sahip hukuki kurallarla idare edilmektedir. Birey, sahip olduğu vatandaşlık bağı ile bu toplumlardan birinde yer almaktadır. Vatandaşlık, bir ferdin belirli bir devlete bağlı olduğunu gösterir⁷⁹.

Devletler; ekonomik, siyasi ve sosyal nedenlerden dolayı kendi maddi unsurlarından birisi olan insan topluluğunu ve bunları kendisine bağlayan bağı bilmek isterler. Bu istek, iç hukuk bakımından olduğu kadar devletin uluslararası ilişkilerinde de önemlidir. Birey açısından ise, kendilerinin dahil oldukları toplumu ve himayesinden faydalanacakları egemen kudreti bilmek isteyeceklerine şüphe yoktur. Çünkü devlet ile birey arasında karşılıklı hak ve mükellefiyetler bulunmaktadır. Kişi, sahip olduğu hakları

⁷⁵ Akıntürk, a.g.e., s. 29; Şenyüz – Taş, a.g.e., s. 102.

⁷⁶ Akıntürk, a.g.e., s. 107.

⁷⁷ Akıntürk, a.g.e., s.173; Şenyüz – Taş, a.g.e., s. 101.

⁷⁸ Vahit Doğan, **Türk Vatandaşlık Hukuku**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 1999, s. 1.

⁷⁹ Engin Nomer, **Vatandaşlık Hukuku**, 15. b., Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005, s. 3.

talep edebileceği devleti, aynı şekilde devlet de hangi bireylerin kendisine karşı yükümlülük altında bulduklarını bilmek isteyecektir⁸⁰.

Vatandaşlık “devlet ile kişi arasındaki hukuki bir bağ” olarak ifade edilir, bu da vatandaşlığın kazanılmasında kaynağın; millet unsurundan ziyade, devletin oluşturduğunu gösterir. Devlet, üzerinde egemenlik hakkı kullanacağı toplumu bizzat tayin etmesi hususu “vatandaşlık hukuku” ve buna bağlı olarak verilecek hakların konusunu teşkil eder⁸¹.

Vatandaşlık bağının devletler için bu önemi yanında, günümüzde hemen hemen bütün gelişmiş ülkelerde, vatandaş yabancı ayrımı yapılmaksızın, insanın insan olmasından dolayı sahip olması gereken asgari haklar korunmaktadır. Bununla birlikte bazı uygulamalarda, devletler vatandaşları ile yabancılar arasında farklılık yaratma gereğini duymaktadır. Çünkü bir kısım mükellefiyetler⁸² sadece vatandaşlara tanınmıştır; buna karşılık bir kısım hakların⁸³ da yalnızca vatandaşlara tanınması uluslararası hukuka aykırı olmayacaktır⁸⁴.

Vatandaşlık hakları ile mükellef hakları arasındaki en önemli farkı şöyle ele alabiliriz. Bireyler, şartları devlet tarafından önceden belirlenmiş olan statüye dahil olmakla vatandaş sıfatını kazanmış olurlar. 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. 73/1’e göre; “*herkes ... vergi ödemekle yükümlüdür.*” şeklindeki düzenlemeyle, bu durum hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme, vergi yükümlüsünün bir ülkenin vatandaşı olması gerekmediği, ülke sınırları içinde elde edilen gelirler yönünden vatandaş olmayan gerçek veya tüzel kişilerden de vergi alınabileceği sonucunu doğurmaktadır⁸⁵. Diğer bir farklılık ise tıpkı insan haklarında olduğu gibi vatandaşlık haklarının da gerçek kişiyi içermesi; buna karşılık mükellef haklarının tüzel kişiler yönünden de iddia edilebilmesidir.

⁸⁰ Doğan, a.g.e., s. 1.

⁸¹ Nihal Uluocak, **Türk Vatandaşlık Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 2.

⁸² Örn: askerlik.

⁸³ Örn: seçme ve seçilme hakkı.

⁸⁴ Doğan, a.g.e., s. 2.

⁸⁵ Aslan, a.g.tz., s. 9.

C. TÜKETİCİ HAKLARINDAN AYIRT EDİLMESİ

Alışveriş bir ucunda üretici, diğer ucunda ise tüketicinin bulunduğu çift boyutlu bir ilişkidir⁸⁶. Tarihsel süreçte 19. yüzyıldan önce “tüketici” kavramından değil, “alıcı”dan söz edilmesi, 19. yüzyıldan itibaren yavaş yavaş tüketiciden bahsedilmeye başlanması, 20. yüzyıldan itibaren tüketicinin korunması yönünde yasal düzenlemelerin gündeme gelmesi ve bunun gün geçtikçe daha kapsamlı yapılması, tüketici kavramının yeni ve gelişen bir kavram olduğunu göstermektedir⁸⁷.

Ülkemizde, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun (TKHK)⁸⁸ md. 3/e’ye göre tüketici, “*bir mal veya hizmeti ticari veya mesleki olmayan amaçlarla edinen, kullanan veya yararlanan gerçek ya da tüzel kişiyi*⁸⁹” olarak tanımlanmıştır.

Yeni mallar ve yeni teknolojilerle birlikte değişime devam eden üretim sektöründe, tüketicinin bunların gerçek maliyetlerini, içeriklerini, üretim tekniklerini, içinde kullanılan maddeleri bilmesi mümkün değildir⁹⁰. Tükettiği her şey konusunda uzman olması mümkün olmayan tüketicinin karşılaştığı sorunlarda başvuracağı çeşitli hakları olmalıdır. Bu görüşten hareketle tüketici hakları, tüketme arzu ve ihtiyacının istismar edilmemesi düşüncesine dayanır⁹¹.

Bu haklardan bir kısmı satıcı ile arasında kurulan hukuki ilişki dolayısıyla sömürülen, aldatılan, zarara uğrayan tüketicinin satıcıya karşı yönelteceği bizzat tüketiciyi koruyucu nitelikte haklar olarak düzenlenmiş asli haklar; diğer kısmı ise henüz satıcı tarafından zarara uğratılmadan, aldatılmadan korumanın sağlanabilmesine ilişkin düzenlenen tali nitelikte haklardır. Asli tüketici hakları, tüketicinin sağlık ve can güvenliğinin korunması hakkı, tüketicinin ekonomik menfaatlerinin korunması hakkı, tüketicinin zararlarının tazmin edilmesi hakkı, tüketicinin sağlıklı bir çevrede yaşama hakkıdır. Tali nitelikli tüketici hakları ise; örgütlenme ve temsil hakkı, bilgilendirilme ve eğitim hakkı, dava hakkı gibi haklardır⁹².

⁸⁶ İsmail Doğan, **Vatandaşlık, Demokrasi ve İnsan Hakları**, 3. b., Pegem A Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 263.

⁸⁷ İ. Yılmaz Aslan, **Tüketici Hukuku**, 2. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2004, s. 1.

⁸⁸ 08.03.1995 tarih ve 22221 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁹ Tanım, 14.03.2003 tarih ve 25048 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4822 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’la bu şeklini almıştır.

⁹⁰ Aslan, a.g.e., s. 24.

⁹¹ İsmail Doğan, a.g.e., s. 263.

⁹² Ömer Adil Atasoy – Mustafa Taşkın – Hakan Acar, **Tüketiciyi Koruma Hukuku**, 2. b., Yargı Yayınevi, Ankara, 2000, s. 22.

Her iki hakkı da kavramsal olarak açıkladıktan sonra ortak noktalarının her iki hakkın ekonomik önemi olan kitleleri temsil etmesi ve korunması gerektiğini söyleyebiliriz. En önemli kamu geliri vergilerdir ve vergilerin etkin toplanması için gönüllü uyumun sağlanması, buna bağlı olarak hakların korunması gereklidir. Bir ülkede piyasa ekonomisinin işleyişi; üretimin tüketime dönüşmesine, tüketicilerin tüketmeye devam etmesine bağlıdır. Bu amaçla da tüketiciler korunmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler, tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergiler olup devlet için önemli gelir grubunu oluşturan vergilerdir. Özellikle ülkemizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı gün geçtikçe artmaktadır. Bu yüzden bireyi ekonomik bir unsur olarak gören tüketici hakları ve bireyi vergi borçlusunu olarak gören mükellef hakları aynı paydada koruma sağlamaktadır. Mükellef ve tüketici haklarında ekonomik unsur ön plandayken, insan hakları ve vatandaşlık haklarında sosyal ve siyasi unsurlar ön planda yer almaktadır⁹³.

Bunun yanında aralarında temel bir fark bulunmaktadır. Tüketici hakları bir borç alacak ilişkisi içinde ve esas olarak özel hukuk alanındaki işlemlerden doğar. Mükellef hakları ise vergilemenin sahip olduğu devlet-birey arası ilişkilerin olduğu kamu hukuku alanından kaynaklanır.

Tüm bu açıklamalar sonucunda mükellef haklarının özelde mükellefler için önemli bir koruma sağladığını ve bu sebeple gün geçtikçe hem mükellefler yönünden hem de idare yönünden daha da ön plana çıktığını söyleyebiliriz.

III. MÜKELLEF HAKLARININ KAYNAKLARI

Bir şeyin kaynağı dendiğinde onun çıktığı, geldiği yer akla gelmektedir⁹⁴. Bu bakımdan mükellef haklarının kaynakları dendiğinde de, bu hakların nereden çıktığı, nerede bulunduğu anlaşılmalıdır.

Günümüzde mükellef haklarının sadece ülkelerin vergi ile ilgili hükümlerinden kaynaklanmadığı bir gerçektir. Mükellef hakları bu hükümlerin yanı sıra anayasa ve uluslararası düzenlemelerde görülmektedir. Bir modern demokratik ülke anayasası sadece çeşitli vatandaşlık haklarını içermekle kalmaz, aynı zamanda bu hakları korumak için

⁹³ Aslan, a.g.tz., ss. 14-15.

⁹⁴ İ. Yılmaz Aslan, **Hukuka Giriş**, 2. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2001, s. 71.

kanuni bir kaynak da inşa eder. Bu bakımdan vergi hukukuna ait ölçülülük ilkesi, kanunilik ilkesi, mahremiyet ilkesi, mahkemede yargılanma ilkesi anayasalardan kaynaklanır ve anayasal standartları oluşturur⁹⁵.

Mükellef haklarının dayanaklarına ve mükellef haklarının nerelerde düzenlendiğine baktığımızda, bu hakların iki farklı grupta düzenlendiğini görüyoruz. Birinci gruptaki temel düzenlemelere anayasada, uluslararası anlaşmalarda veya kanunlarda yer verildiğini söyleyebiliriz. Bu temel düzenlemeler ağırlı olarak vergileme ile ilgili usul ve esaslar sıkı kurallara bağlanmış kanunlar ile düzenlenmiş olduğundan kıta Avrupa'sı hukuk sisteminin uygulandığı ülkelerde vardır. İdari düzenleme olarak nitelendirebileceğimiz ikinci grup düzenlemeler ise mükellef hakları beratları veya mükellef hakları bildirgesi şeklinde yapılan düzenlemelerdir. Bunlar da daha ziyade Anglo-Sakson hukuk sistemini uygulayan ülkelerde görülmektedir. Çünkü buralarda idareye daha fazla takdir yetkisi veya düzenleme yetkisi verilmektedir⁹⁶. Mükellef haklarının belirlenmesi ve düzenlenmesine yönelik hükümler uluslararası anlaşma, anayasa ve kanunlarda düzenlenirken; mükellef haklarının açıklanması ve kamuoyuna duyurulmasına yönelik düzenlemeler daha çok mükellef bildireleri veya beratlarında yapılmaktadır⁹⁷.

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. Bunları ayrı ayrı incelemekte yarar vardır.

A. TEMEL KAYNAKLAR

1. Anayasa

a. Anayasaların Mükellef Haklarının Kaynağı Olması

Anayasa, devletin temel yapısını, örgütlenmesini ve işleyişini düzenleyen kuralları göstermekle birlikte aynı zamanda ekonomik ve toplumsal alanda siyasal iktidarlara yön veren ilkeleri, bireylere sağlanan temel hak ve özgürlükleri de içererek; temel hak ve

⁹⁵ Brzezinski, a.g.m., s. 27.

⁹⁶ Gelirler Kontrolörleri Derneği "Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazımı" Paneli, <http://www.gkd.org.tr/doc/desifre.doc>, (01.03.2010).

⁹⁷ Gerçek, a.g.m, s. 123.

özgürlüklerin güvencesini oluştururlar⁹⁸. Anayasanın bu maddi anlamının yanında şekli bir anlamı da vardır. Bu anlama göre ise; normlar hiyerarşisinde en üst sırayı işgal eden, kanunlardan farklı ve daha zor bir usulle konulup değiştirilebilen hukuk kurallarının bütününe ifade eder⁹⁹.

Anayasayı diğer kanunlardan ayıran temel özellik, devletin idare edileceği temel ilkelerin gösterilmesi ve diğer kanunların bu ilkelere aykırı olamamasıdır; yani anayasa diğer kanunlardan daha üstün ve önceliklidir¹⁰⁰. Bu açıdan da vergilendirme yetkisinin kullanılması öncelikle, ilişkin bulunduğu devletin temel anayasal ilkeleri ile sınırlıdır¹⁰¹.

Anayasa, özgürlükleri tanımak için ideal bir araç olarak nitelendirilebilir¹⁰². Mükellef hakları, tüm vatandaşların temel haklarını güvence altına alan anayasal ilkeler ve düzenlemelerle korunur. Anayasalarda düzenlenen; kanun önünde eşitlik, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, hak arama özgürlüğü ile başvurma hakkı ilkeleri ve ilgili hükümler, aynı zamanda vergileme sürecinde mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerde de belirleyici, yönlendirici ve kısıtlayıcı olmaktadır. Anayasalarda mükellef haklarıyla ilgili doğrudan düzenlemeler olmamasına rağmen, anayasal hükümler mükellef haklarının da temel dayanağını oluşturmaktadır¹⁰³.

Türk anayasalarında da mükellef haklarını ilgilendiren düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin, 1982 Anayasası'ndaki vergi ile ilgili düzenleme; "Vergi Ödevi" başlığı altında md. 73 ile yapılmıştır. Bunun yanında mükellef hakları ile ilişkili olabilecek; özel hayatın gizliliği (md. 20), mülkiyet hakkı (md. 35), hak arama hürriyeti (md. 36), dilekçe hakkı (md. 74)'na yönelik hükümler düzenlemiştir. Görüldüğü gibi mükellef haklarının temelleri anayasalarımızda da şekillenmiştir.

Anayasaların mükellef hakları bakımından temel kaynaklardan biri olduğunu açıkladıktan sonra, anayasal ilkelere değinmekte yarar vardır. Çünkü esas itibariyle mükellef hakları konusunda anayasada ayrı bir madde yer almamasına rağmen; anayasal ilkeler itibariyle bir koruma sağlanmaktadır.

⁹⁸ A. Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku**, 9. b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s. 3.

⁹⁹ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş**, 5. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2004, s. 13.

¹⁰⁰ Aslan, **Hukuka Giriş**, a.g.e., s. 72.

¹⁰¹ Çağan, a.g.e., s. 6.

¹⁰² Kaboğlu, a.g.e., s. 38.

¹⁰³ Gerçek, a.g.m., s. 123.

b. Mükellef Haklarını Etkileyen Anayasal İlkeler

Anayasal ilkelerin mükellef hakları alanındaki yansımalarını, ilk olarak birçok ilkeyi kapsayan hukuk devleti ilkesinden bahsederek, daha sonra da anayasal vergilendirme ilkelerinin mükellef haklarıyla ilgili yönlerini değerlendirerek açıklamak yerinde olacaktır.

(1) Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti kavramı, devlet iktidarının, kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmış ve demokrasi ile birlikte gelişmiştir¹⁰⁴. Hukuk devleti, üstün konumda olan devlete karşı kişilerin hukuki yollarla korunması anlayışının sonucudur ve buna bağlı olarak devlet, hukukla getirdiği kurallara ilk önce kendisi uymalıdır¹⁰⁵, bu da kişilerin hukuki güvenliğini sağlar. Bir tanımlama yapacak olursak; hukuk devleti, vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları, temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alındığı; bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır¹⁰⁶.

Hukuk devletini en genel anlamıyla, “hukuka bağlı devlet” olarak ifade edebiliriz. Buradan bütün devlet organlarının (yasama, yürütme, yargı) hukuk kurallarına bağlı olmasının temel şart olduğu görülür. Bu şart içinde devletin koyduğu kurallara başta kendisinin uyması; kurallara uymayanları zorla uyduracak olması vardır¹⁰⁷. Hukuk devleti, sadece yönetilenlerce uyulacak kurallar koyan devlet olmayıp, aynı zamanda koyduğu hukuk kurallarıyla kendini de bağlı gören devlettir¹⁰⁸.

Şunu da belirtmek gerekir ki, kanun devleti” hukuk devleti demek değildir¹⁰⁹. Bir ülkede kanunların varlığı o devleti hukuk devleti haline getirmeye yetmez; kanunların içeriği hak ve özgürlükleri içerdiği ve kanunlar tüm organlar tarafından uygulandığı sürece

¹⁰⁴ Çağan, a.g.e., s. 144.

¹⁰⁵ Şenyüz, a.g.m., s. 1.

¹⁰⁶ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 7. b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 113; Çağan, a.g.e., s. 144.

¹⁰⁷ Şenyüz, a.g.m., s. 2.

¹⁰⁸ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 6. b., İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 38.

¹⁰⁹ Turhan Tufan Yüce, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Hukuk Devleti Esasları**, Atatürk Üniversitesi Yayınları, Erzurum, 1968, s. 7.

o devlet hukuk devleti ile bağdaşır. Bu nedenle kanun devleti her zaman hukuk devleti demek değildir¹¹⁰.

Aynı zamanda hukuk devleti, ne olursa olsun kendi yaptığı kanunlara uyan devlet değil, adil olan şeyi kanunlaştıran ve adil kanunlara uyan, insanların hizmetinde olduğunu bilen, insanları sayan devlettir. Hukuk devletinin, demokratik bir devlet olduğunu söyleyebiliriz. Bunun sebebi başlı başına bir değer olan insanın, devlet düzeni içinde devlet idaresine katılmasının kaçınılmaz olmasıdır¹¹¹.

Hukuk devletinde devletin kudreti anayasal çerçevede insan şahsiyeti, haysiyeti ve temel hakları ile sınırlandırmış ve bu kudretin amacı, kullanılış şekilleri belli edilmiştir¹¹². Anayasamızın 2. maddesinde “*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk Milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.*” hükmü yer almaktadır. Ülkemizde, hukuk devleti ilkesi, anayasa hukuku üzerine kurulmuştur ve bununla birlikte İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS)’nin taraflarından biri olarak kişilere tanınan haklar açısından bir yükümlülük doğmuştur. Bu durum Anayasa’nın 90. maddesinde yer alan milletlerarası anlaşmalardaki temel hak ve özgürlüklere yönelik düzenlemelerin iç hukuka üstün değer kabul edilmesinden ileri gelir¹¹³.

Anayasa Mahkemesi, kararlarında birçok defa hukuk devletinin tanımını yapmıştır. Buna göre Anayasa Mahkemesi tarafından benimsenen hukuk devleti tanımı şöyledir: “*hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir. Böyle bir düzenin kurulması, yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerin hukuk kuralları içinde kalması, temel hak ve özgürlüklerin, Anayasal güvenceye bağlanmasıyla olanaklıdır*”¹¹⁴.

¹¹⁰ Şenyüz, a.g.m., s. 2.

¹¹¹ Yüce, a.g.e., s. 7.

¹¹² Yüce, a.g.e., s. 6.

¹¹³ Şenyüz, a.g.m., s. 1.

¹¹⁴ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 01.07.1998 tarih E.1996/74 ve K.1998/45, 03.04.2001 tarih E.1999/50 ve K.2001/67, 25.03.2001 tarih E.2001/478 ve K.2004/38, 28.02.2008 tarih E.2006/71 ve K.2008/69, 23.07.2009 tarih E.2006/65 ve K.2009/114, 28.01.2010 tarih E.2008/70 ve K.2010/21, 04.02.2010 tarih E.2007/98 ve K.2010/33, 13.05.2010 tarih E.2009/18 ve K.2010/65, 30.12.2010 tarih E.2008/105 ve K.2010/123, 17.03.2011 tarih E.2010/106 ve K.2011/55 sayılı kararları.

Hukuk devletinde bir tarafta devletin yetkilerinin, diğer tarafta kişilerin haklarının olduğu bir denge söz konusudur¹¹⁵. Bu sebeple vergileme alanından ve buna bağlı olarak mükellef hakları alanında da etkileri vardır. Çünkü devletlerin vergilendirme yetkisiyle kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunması sebebiyle bu alanda mükelleflerin de haklarının korunması bir denge sağlanması gerekmektedir¹¹⁶.

Hukuk devletinin unsurlarına değinerek de, hem hukuk devletini kavramsal olarak daha iyi ortaya koyabilir, hem de mükellef haklarına zemin hazırlayan noktalarını inceleyebiliriz. Hukuk devletinin birçok ilkesi olmakla birlikte, mükellef hakları yönünden direkt sonuç doğuran kanuni idare, hukuki güvenlik, kanun önünde eşitlik, ölçülülük ilkesi ve başvuru hakkına değineceğiz.

(a) Kanuni İdare

Kanuni idare ilkesi, idare ile kişiler arasındaki ilişkilerde kanunlardaki düzenlemelerin esas alınmasıdır. Diğer bir tanımda, kanuni idare ilkesi, idarenin işlem ve eylemlerinin kanuna dayanması ve kanuna aykırı olmamasını ifade eder. İdarenin işlem ve eylemlerinin kanuna dayanması işlemin kanunlara aykırı olmamasının sınırını ortaya koymaktadır. Bu açıdan vergilerin kanuniliği ilkesi ile kanuni idare ilkesi arasında bir bağlantının olduğunu söyleyebiliriz. Hukuk devleti, kanuni idare ilkesiyle yürütme organının işlem ve eylemlerinde kanuna saygı göstermesi ve uygun işlem yapması esasına dayandığından; kişiye, idare karşısında hukukun güvencesini sağlayan bir devlet rejimi olarak karşımıza çıkar¹¹⁷.

Kanuni idare ilkesi idarenin belli konularda faaliyette bulunabilmesi için kanuni bir yetkiye sahip olmasını zorunlu kılar. Bu yetkinin konu ve faaliyetleri ilgili anayasa kurallarına bakılarak belirlenir¹¹⁸. Yasama organının, yürütme organına vergilendirme yetkisi devretmesi de, böyle bir yetki devrinin ve sınırlarının anayasada öngörülmüş olması koşuluna bağlıdır¹¹⁹.

¹¹⁵ Yüce, a.g.e., s. 2.

¹¹⁶ Çağan, a.g.e., s. 144.

¹¹⁷ Şenyüz, a.g.m., s. 27.

¹¹⁸ Günday, a.g.e., s. 42.

¹¹⁹ Çağan, a.g.e., s. 146.

Hukuk devletinin kanuni idare ilkesinin vergilendirme alanında da etkileri olup, bunun sonucu olarak vergilendirme yetkisinin kullanılmasını “kanuni yetki” ile sınırlar. Vergi kişi hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olduğu için, bu ilkenin sonucu olarak kanunla konulup, yine kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmesi ile alınması, kişilere hukuki güvenlik sağlamaktadır¹²⁰.

Kanuni idare ilkesi, Türk Hukuk Sistemi’nde vergi alanında, Anayasa’nın 73/3 md. yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü dolayısıyla etki gösterir ve bu etkinin mükellef hakları alanında da bir koruma sağladığı açıktır.

(b) Hukuki Güvenlik

Bir hukuk devletinde, bireylerin kendilerini hukuki güvenlik içinde hissetmeleri için kendilerine uygulanacak hukuk kurallarının neler olduğunu önceden bilmeleri ve kendi davranışlarını bunlara göre ayarlayabilme imkanına sahip olmaları gerekir. Kişilerin, bugün hukuka uygun olarak yaptıkları bir faaliyet, yarın kabul edilen bir kanun veya düzenleyici işlem nedeniyle hukuka aykırı hale gelebiliyorsa, bireylerin hukuki güvenliği sarsılır¹²¹. Bir ülkenin hukuk devleti sayılabilmesi için, o ülkedeki hukuki düzenlemelerin yönetilenler açısından devlete karşı hukuki güvenliği sağlaması gerekir¹²².

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devleti ilkesinden doğmakta ve hukuk devleti ilkesinin birey yönlü kısmını oluşturmaktadır. Bireyler, anayasada düzenlenmiş olan hak ve özgürlükleri doğrultusunda bu ilke ile “güvenlik” altına alınır. Buna bağlı olarak ilkenin, hukuk devleti ilkesinin birey düzeyinde somutlaştığı yer olduğunu söyleyebiliriz. Hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukunda, devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunabileceği alanlardan biri olması sebebiyle¹²³ özel bir önemi vardır. Hukuki güvenlik ilkesi vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir. Kişilerin geleceğe yönelik planlarını buna göre yapabilecek olmaları sebebiyle vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde azalacaktır.

¹²⁰ Günday, a.g.e., s. 42.

¹²¹ Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş**, a.g.e., s. 211.

¹²² Gözübüyük, a.g.e., s. 163.

¹²³ Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2009, s. 207.

Hukuki güvenlik ilkesi vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesini içermektedir¹²⁴.

Belirlilik ilkesi¹²⁵ vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir¹²⁶. Aynı zamanda vergilemede belirliliğin sağlanması için vergi kanunları çok açık bir dille ve yalın bir biçimde hazırlanmalıdır; böylece herkes vergi kanunlarının etki alanını açık olarak anlayabilecektir¹²⁷. Vergi hukukunda kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşır. Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi gereği vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulmaz. Aksi halde, idare ve yargı organlarının bu yolla vergi doğurucu olaylar yaratmaları veya vergi yükünü artırmaları olasılığı vardır. Aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir¹²⁸. Bu ilke normatif düzene getirilen yeni normun yürürlük tarihinden önceki zaman diliminde hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayan ve normun ancak yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanmasını emreden hukuk prensibi olarak açıklanır¹²⁹. Çünkü kişiler gelecek dönemlere yönelik planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkarılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar¹³⁰.

(c) Kanun Önünde Eşitlik

Hukuk devleti; egemenliğin kişi ve soylardan uluslara geçtiği, kurumlar tarafından paylaşıldığı ve ortak kullanıldığı bir düzenin tanımı ise; en belirleyici özelliği hukuk kurallarının, onu koyanlar da içinde olmak üzere her kişi ve kuruluşu bağlaması, kamusal yaşamda görev ve yetkili herkesin kanun önünde eşit ve her organın yargısal denetim altında olmasıdır¹³¹.

¹²⁴ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 46.

¹²⁵ Adam Smith'in vergileme ilkelerinden olan belirlilik ilkesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 191-193; Metin Erdem – Doğan Şenyüz – İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 5. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s. 106; Nihat Edizdoğan – Özhan Çetinkaya – Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, 11. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2010, s. 213.

¹²⁶ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 46.

¹²⁷ Çağan, a.g.e., s. 173.

¹²⁸ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., ss. 46-47.

¹²⁹ Volkan Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 63.

¹³⁰ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 47.

¹³¹ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002, s. 27.

Kanun önünde eşitlik ilkesinin sonucu olarak, kanunların herkese, toplum içindeki yeri, ekonomik gücü, toplumsal kökenine bakılmaksızın, herhangi bir ayırım yapılmadan uygulanması gerekir¹³². Herkesin hem mahkemeye eşit olarak ulaşma, hem de mahkemeler tarafından eşit muamele görme hakkı bu ilkeyle korunur¹³³.

Bu ilke Anayasamızda “Kanun Önünde Eşitlik” başlığını taşıyan ve 2010 anayasa değişikliğiyle son şeklini alan 10. maddede yer alır. Bu madde şöyledir:

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

Bu hükme göre herkes kanunların getirdiği yükümlülükler açısından olduğu kadar kanunların sağladığı haklar açısından da eşittir¹³⁴. Anayasa’nın ilgili maddesinde ortaya çıkan “kanun önünde eşitlik” diğer kanunlarda olduğu gibi, vergi kanunları açısından da hüküm ifade eder¹³⁵. Bu ilkenin vergi alanındaki yansımaları anayasal vergileme ilkelerinde, vergi kanunları önünde eşitlik başlığında ele alınacaktır.

(d) Ölçülülük İlkesi

Bu ilke, devletin bir özgürlük veya hakkı sınırlandırmada kullanacağı yöntemi belirlemek için bir kriterdir. Bu ilkeye göre sınırlamada başvurulan aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olması; bu aracın, sınırlama amacı açısından gerekli

¹³² Gözübüyük , a.g.e., s. 27.

¹³³ Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010, s. 29.

¹³⁴ Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku**, 13. b., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001, s. 30.

¹³⁵ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 23. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 39.

olması ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmaması gerekir¹³⁶. Bu tanıma göre, ölçülülük ilkesinin üç unsuru vardır. Bunlar oranlılık, elverişlilik ve gerekliliktir¹³⁷. Oranlılık, araç olan yasa ile ulaşılmak istenen amacın ölçülü olmasını; elverişlilik, araç olan yasanın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye uygun olmasını; gereklilik ise araç olan yasanın sınırlama yapmasının gerekli olmasını ifade eder¹³⁸.

Anayasamızın 13. maddesinde “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*” düzenlemesi yer almaktadır. Bunun vergi gibi kişi hak ve özgürlüklerinin sınırlandırıldığı bir alanda hüküm doğurması kaçınılmazdır. Bu anlamda ölçülülük ilkesi göz önüne alınarak kısıtlamalarda mükellef haklarını koruyucu tedbirler alınmalı, mükellef hakları ve idarenin çıkarı dengelenmelidir.

(e) Başvuru hakkı

Hukuk devletinin ve buna bağlı ilkelerin etkin işleyişi başvurma hakkı ve yargısal denetimin olmasıyla mümkündür. Anayasamızın 125. maddesinde “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*”¹³⁹ hükmü yer alır. Buradan hareketle idarenin faaliyetlerinin hukuk kurallarına uygunluğu yargı denetimine tabi olduğunu, kendisi hakkında Anayasa ve yasalara aykırı işlem yapılan yükümlünün bu işlemi yargı organlarına götürme hakkı olduğunu söyleyebiliriz¹⁴⁰.

Anayasamızın 36. maddesi ve 40. maddesi “hak arama özgürlüğü” ve “başvurma hakkı” ile ilgilidir. Aynı zamanda Anayasa’nın 74. maddesinde de “dilekçe hakkı”, vatandaşların dilekçe ile yetkili idari makamlara veya TBMM’ye dilek veya şikayetlerini

¹³⁶ Özbudun, a.g.e., s. 104.

¹³⁷ Yücel Oğurlu, **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 23.

¹³⁸ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 51.

¹³⁹ Anayasa idarenin bazı işlemlerini yargı denetimi dışında tutmuştur: Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler (Anayasa md. 105/2 ve 125/2); Yüksek Askeri Şura’nın terfi işlemleri ile kadrosuzluk nedeniyle emekliye ayırma kararları (Anayasa md. 125/2); Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu’nun meslekten çıkarma cezasına ilişkin olanlar dışındaki kararları (Anayasa md. 159/10); sıkıyönetim komutanının işlemleri (1402 sayılı Sıkıyönetim Kanunu, Ek md. 3) (Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 9. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2010, s. 84.).

¹⁴⁰ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 51.

bildirme hakkı düzenlenmiştir. Bu maddeye 2010 anayasa değişikliğiyle eklenen “**Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.**” ibaresiyle başvuru hakkının çerçevesi genişletilmiş ve kamu denetçiliği kurumu kurulması düzenlenmiştir.

Aynı zamanda 2010 anayasa değişikliğiyle birlikte anayasamıza eklenen başvuru hakkıyla ilgili önemli bir madde 148/3’tür. Buna göre “**Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.**” denilmek suretiyle Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru hakkı getirilmiştir.

(2) Anayasal Vergileme İlkeleri

Mükellef haklarına ilişkin ilk kaynak ülke anayasalarıdır, yani mükellef haklarının temelleri bunlara dayanmaktadır. Bunun sebebi, anayasalarda yer alan vergilemeye ilişkin ilkelerin, idareye karşı mükellef haklarını koruyan ve idarenin mükellefe karşı keyfi eylemlerini engelleyen garantiler niteliğinde olmasıdır. Anayasal vergileme ilkeleri vergilendirmenin işleyişinde uyulması gereken normları belirlemektedirler. Bu normlara uygun bir vergileme yapılması, mükellef haklarına uyulması sonucunu doğurmaktadır¹⁴¹.

Anayasal vergileme ilkelerini; vergilendirmede kanunilik ilkesi, vergilendirmede genellik ilkesi, vergilendirmede karşılıklılık ilkesi, vergilendirmede mali güç ilkesi, vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergilendirmede adalet ilkesi şeklinde sıralayabiliriz¹⁴². Bu ilkeleri tek tek ele alarak mükellef hakları konusundaki anayasal temelleri daha iyi ortaya koymakta yarar vardır.

(a) Vergilendirmede Kanunilik İlkesi

Vergilendirmede kanunilik ilkesinin anlamı, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı veya güçler dengesi ilkesi çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasıdır¹⁴³. Buna bağlı olarak, vergi ve benzeri mali yükümlülükler yasama organı tarafından ve kanunla konulabilecek, değiştirilebilecek ve kaldırılacaktır. Kanun

¹⁴¹ Adnan Gerçek, “Mükellef Hakları ve Anayasal Vergileme İlkeleri”, <http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/mukellef-haklari-ve-anayasal-vergileme-ilkeleri>, (26.02.10).

¹⁴² Bkz. Eran ÖZ, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 64.

¹⁴³ Çağan, a.g.e., s. 7.

dışındaki hukuku düzenlemelerle, olağanüstü hal ve durumlar dışında, vergi ve benzeri mali yükümlülükler konulamaz ve bunlar üzerinde düzenleme yapılamaz¹⁴⁴.

Vergilerin ancak kanunla alınabileceği ülkemizde olduğu gibi birçok devletin anayasasında da hükme bağlanmıştır¹⁴⁵, bazı ülkelerde ise açıkça yazılmasa bile başka anayasal ilkelerden kanunilik ilkesinin varlığı sonucu çıkarılmaktadır¹⁴⁶. Vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımı “Temsilsiz vergi olmaz” anlayışını, bunun bir sonucu olarak da “Kanunsuz vergi olmaz” ilkesini ortaya çıkarmıştır¹⁴⁷.

Vergilendirmede kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak, yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlemle veya yargı organının kıyas yolu ile vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur. Yürütme organının vergilendirme konusundaki yetkisi, kural olarak “bağlı yetki”dir. Bu organın vergilendirme alanındaki istisnai düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırları, anayasa ile veya kanunlarla belirlenir. Günümüzde yasama sürecinin ağır işlemesi, ekonominin düzenlenmesine ilişkin vergi politikası tedbirlerinin gereken çabuklukta alınabilmesi için, yürütme organına belli ölçüler içinde vergilendirme yetkisi verilmesini zorunlu kılmaktadır¹⁴⁸.

1982 Anayasası’nda vergilendirmede kanunilik ilkesiyle direkt ilişkili olan 73/3. maddesi gereğince, “**Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.**” denilmek suretiyle bu ilke hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye bağlı olarak devletin, Anayasa’nın 6. ve 7. maddeleri ışığında vergilendirme yetkisini kullanmak suretiyle, vergilere ilişkin, gerek şekli gerek maddi kanun anlamındaki düzenlemelerini anayasal hukuk düzeni içerisinde bazı istisnaları¹⁴⁹ olmakla birlikte kanunla yapması gerekmektedir. Devletin vergilendirme yetkisi; genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin temel unsurları içeren ve yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla kullanılmalıdır¹⁵⁰. Bu ilkenin mükellef hakları açısından sonucu, mükelleflerin sahip oldukları hakların ve bu hakların kullanılmasına yönelik kuralların yasalarda yer

¹⁴⁴ Öz, a.g.e., s. 76.

¹⁴⁵ Çağan, a.g.e., s. 7.

¹⁴⁶ Tekbaş, a.g.e., s. 249.

¹⁴⁷ Çağan, a.g.e., s. 7.

¹⁴⁸ Çağan, a.g.e., s. 7.

¹⁴⁹ Kanunilik ilkesinin istisnaları için bkz. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. b., XII Levha Yayınları, İstanbul, 2008, ss. 153-178; Doğan Şenyüz – Mehmet Yüce – Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 2. b., Ekin Basım Yayın, Bursa, 2011, ss. 19-20.

¹⁵⁰ Öz, a.g.e., s. 72.

alması ve buna bağı olarak mükellefin vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde korunmasıdır¹⁵¹.

(b) Vergilendirmede Genellik İlkesi

Vergilendirmede genellik ilkesi bir toplumda yaşayan vergi ödeyebilecek durumda olan¹⁵² herkesin mali gücüne göre vergi yükümlüsü olmasını gerektirir¹⁵³. Ancak burada “herkes” bir ülkenin tüm vatandaşlarını veya ülkede yaşayanları değil, vergi kanunlarında yer alan vergiyi doğuran olayla ilişki içine giren herkesi ifade etmektedir¹⁵⁴. Vergilendirme herkesi kapsayacak şekilde genel ve mali güce göre eşit olmalıdır. Vergi kanunları, belli kişilere mali yükümlülük yüklememeli, kanunlar genel nitelikte olmalıdır¹⁵⁵. Verginin alınmasında cins, ırk, din, sınıf, aile, zümre, siyasi inanç, felsefi düşünce, mezhep vb. konular açısından mükellefler arasında ayırım yapılamaz. Vergilere kanunlarla iktisadi, sosyal, siyasi ve teknik nedenlerle getirilen muaflık ve istisnalar genellik ilkesinin kapsamını daraltmakla beraber bu uygulamalar eğer anayasanın diğer hükümlerine dayanıyorsa¹⁵⁶ genellik ilkesini devre dışı bıraktığı söylenemez¹⁵⁷.

Demokratik ülkelerin anayasal sistemleri ayrımcılığa yer vermeyerek vergi sistemlerinde de bu prensibi uygularlar¹⁵⁸. Bu ilke Anayasamızın 73. maddesinde “**Herkes, ..., vergi ödemekle yükümlüdür.**” biçiminde yer alarak hüküm ifade eder. Buna göre vergi ödeyebilecek durumda olan herkes arasında ayırım gözetilmeksizin yapılan bir vergilendirme söz konusu olmalıdır. Mükellef hakları açısından vergilendirmede genellik ilkesi yine mükellefler arasında eşitliği pekiştirici bir koruma sağlar.

¹⁵¹ Çelik, a.g.m., s. 35.

¹⁵² Metin Taş, **Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1994, s. 29.

¹⁵³ Çağan, a.g.e., s. 147.

¹⁵⁴ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 16.

¹⁵⁵ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 40.

¹⁵⁶ Örneğin ekonomik büyüme ve kalkınmayı destekleyici yatırımlar ve ihracatın teşvik edilmesi amacıyla yapılan istisnai düzenlemeler Anayasa md. 166, tarımın ve çiftçinin korunmasına yönelik düzenlemeler Anayasa md. 45’e dayanmaktadır. (Öz, a.g.e., s. 65.)

¹⁵⁷ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 16.

¹⁵⁸ İlhan Özer, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, TODAİE Yayınları, Ankara, 1977, s. 68.

(c) Vergilendirmede Karşılıklılık İlkesi

Vergi, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla kamu yararına göre gerçekleştirilen kamu giderlerini karşılamak için alınır¹⁵⁹. Bunun sonucu olarak vergilendirmede karşılıklılık ilkesinden bahsedebiliriz. Bu ilke bir yandan vergi kanunlarının temel amacını ve diğer yandan da verginin mali amacını ortaya koymaktadır¹⁶⁰. Anayasada kamu giderlerini karşılayabilmesi öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenmiş olan kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olur. Bu nedenle vergi almanın temel amacı kamu hizmetlerinin sürdürülmesi ve kamu giderlerinin karşılanmasıdır¹⁶¹.

Anayasanın 73. maddesinde yer alan “...**kamu giderlerini karşılamak üzere...**” ifadesi de vergi alınmasının nedenini vurgulamaktadır. Toplanan vergiler, siyasi olarak belli kişi veya gruplara tahsis edilmeksizin sadece kamu harcamalarının finansmanı için kullanılmalıdır. Mükelleflerden toplanan vergilerin kamu giderleri yapılarak yine onlara dönüşü esastır¹⁶².

(d) Vergilendirmede Mali Güç İlkesi

Vergilendirme mali güç ilkesi vergileme sırasında aynı durumda olanları belirleyecek, eşitliği gözetecek bir ilkedir¹⁶³. Bu ilkenin uygulanması verginin ekonomik bir değer düzeyine oturtulmasını ve vergilendirmenin ekonomik değeri içinde barındıran vergi ödeme güçlerinin dikkate alınması şeklindedir. Yani bir verginin mali güce göre alınması demek; verginin, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına bakılarak eşit olmayanlar arasında bir denge gözetilerek toplanması demektir¹⁶⁴.

Anayasamızın 73. maddesi “**Herkes, ..., mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.**” hükmünü içererek mali güce göre vergileme ilkesinin dayanağını oluşturur. Burada düzenlenen mali güç, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken gözeteceği anayasal eşitlik ilkesinin, bu alanda yorumlanmasında karşılaşılabilecek güçlüklerin

¹⁵⁹ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 16.

¹⁶⁰ Tekbaş, a.g.e., s. 241.

¹⁶¹ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 16.

¹⁶² Öz, a.g.e., s. 66.

¹⁶³ Tekbaş, a.g.e., s. 231.

¹⁶⁴ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 17.

aşılmasını sağlar¹⁶⁵. Anayasa’da mali gücün ne olduğu tanımlanmamaktadır, fakat kamu maliyesi teorisi yönünden ödeme gücü; gelir, servet ve harcama ile ifade edilir. Mali güç ile ödeme gücü arasındaki ilişki mali gücün; ödeme gücünün dayanağı, nedeni ve varlık koşulu olmasından kaynaklanır. Vergi, bunun için ödeme gücünü temsil eden konular üzerinden alınır, bu şekilde vergilendirmede mali güce dayanma ilkesi gerçekleşir¹⁶⁶.

Buradan hareketle sadece mali gücü olan kişilerin bu güçleriyle orantılı olarak vergilendirileceği ve bunun sonucu mükellefler arasında eşitliği sağlayıcı bir tutumun korunacağı söylenebilir.

(e) Vergilendirmede Eşitlik İlkesi

Vergilendirmede eşitlik, genel anlamda eşitlik ilkesinin vergi hukuku alanına yansımadır. Devlet veya bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerince bir kişi veya bir şey üzerine vergi koyulurken, diğer bir ifadeyle devletin vergilendirme yetkisini kullanırken eşitliği gözetmesini ifade eder¹⁶⁷.

Bu eşitliği gerçekleştirmede kullanılacak yöntem mali gücü aynı olanlardan aynı verginin alınması (yatay eşitlik), mali gücü farklı olanlardan farklı vergi alınması (dikey eşitlik) uygulamasıdır. Bunun için, başlıca göstergeleri; gelir, servet ve harcama olarak kabul edilen ve mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergi alınması anlamına gelen mali güç ilkesi aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Buna göre gelir, servet ve harcamaları aynı olanlardan alınan vergi miktarları da aynı olacaktır. Böylelikle ödeme gücü aynı olanların aynı, farklı olanların ise farklı miktarlarda vergi ödemesi sağlanabilecektir¹⁶⁸.

Anayasa’nın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesi vergi kanunları açısından da geçerli olduğundan, vergilendirmede eşitlik ilkesinin temel dayanağını oluşturmaktadır. Yine Anayasa’nın 73. maddesinde geçen “*herkes*” kelimesi hem genellik ilkesini, hem de kanun önünde eşitlik ilkesini vurgulamaktadır¹⁶⁹. Vergilemede eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet düşüncelerinden

¹⁶⁵ Leyla Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, ss. 93-94.

¹⁶⁶ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 17.

¹⁶⁷ Ateş, a.g.e., s. 1.

¹⁶⁸ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 18.

¹⁶⁹ Öz, a.g.e., s. 68.

geliştirilmiştir. Vergi adaleti, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını gerektirir¹⁷⁰.

(f) Vergilendirmede Adalet İlkesi

Hukukun asıl amacı adalet olduğuna göre, vergi hukukunun amacı da vergilendirmede adalettir¹⁷¹. Adaletin iki türü bulunmaktadır: Denkleştirici adalet, hiçbir ayırım yapmadan herkese eşit olanın verilmesi; dağıtıcı adalet ise; ayırıcı özelliklerin dikkate alınarak, aynı özelliklere tabi olanlara aynı; farklı özellikleri olanlara farklı işlem yapılması. Dağıtıcı adalet fikrinin gelişimine paralel olarak, kişilerin sosyal durumlarını göz önüne alan vergi adaleti fikri gelişmiştir¹⁷².

Anayasa md. 73/2’de yer alan “**Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.**” hükmü aslında bir ilkenin düzenlenmesinden çok sosyal devlet olmanın bir gereğinin vergi alanına yansımadır¹⁷³.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı esası, güçsüzlerin güçlüler karşısında korumayı ifade eden sosyal devlet ilkesinin en etkin uygulama alanlarından biridir¹⁷⁴. Bu ilke aynı zamanda, vergi kanunlarının adaletli düzenlenmesi ile yakından ilgilidir. Buna göre, genelde kanunlar ve özelde vergi kanunları soyut olmalı, şahsa yönelik düzenlemelerle vergi yükü adaleti belli kesimler lehine bozulmamalıdır. Herkes, koşulları nispetinde adil bir ölçü ile vergilendirildiğinde vergilendirmede adalet büyük ölçüde sağlanmış olacaktır. Devlet, vergi ödeme bilincini topluma yerleştirmek istiyorsa, mükellefler arasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılmasını sağlamak durumundadır¹⁷⁵.

¹⁷⁰ Çağan, a.g.e., s. 149.

¹⁷¹ Ateş, a.g.e., s. 7.

¹⁷² Tekbaş, a.g.e., s. 221.

¹⁷³ Öz, a.g.e., s. 71.

¹⁷⁴ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 17.

¹⁷⁵ Öz, a.g.e., ss. 71-72.

2. Kanun

Kanun, anayasanın yetkili kıldığı yasama organı tarafından yazılı bir şekilde ve kanun adı altında tespit edilmiş olan genel, sürekli ve soyut hukuk kurallarıdır¹⁷⁶. Anayasalarda devletin temel kurumlarına ilişkin ilkeler belirlenir, bunların ayrıntılarını ise kanunlarla düzenlenir. Kanunlar hiyerarşik bakımdan anayasalardan sonra geldiğinden anayasanın koyduğu ilkelere uymak zorundadır. Aynı şekilde kanunların anayasada gösterilen yasama organınca ve yine anayasada belirtilen yöntemle göre hazırlanması gerekir.

Vergi kanunları anayasadan sonra vergi hukukunun en önemli, zorunlu ve bağlayıcı kaynağıdır¹⁷⁷. Bunun için mükellef hakları açısından temel bir kaynak da kanunlar, özellikle de vergi kanunlarındaki düzenlemelerdir.

Vergi mükelleflerine haklar sağlayan kanunlar yalnızca vergi kanunları değildir. Vergi usulünün özel usul yasaları ile düzenlenmediği yerde genel idari usul yasaları da vergi mükelleflerine koruma sağlamaktadır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde "Bilgi Alma Kanunu" (Freedom of Information Act), vergi mükellefleri için vergi idaresinden bilgi alabilmek için kullanılabilir bir kanun durumundadır. Yine aynı şekilde Avustralya'da, vergi idaresi çalışanlarının vergi mükelleflerine tarafsız davranmasını gerekli kılan "Kamu Hizmetleri Kanunu" (Public Service Act), vergi idaresi hakkındaki şikayetleri araştırma yetkisine sahip "kamu denetçisi" kurumunu düzenleyen "Ombudsman Kanunu", federal mahkemeler tarafından vergi idaresinin kararlarını alırken yetkisini makul sınırlar içerisinde kullanıp kullanmadığının gözden geçirilmesi ile ilgili "İdari Kararların Yargısal Gözden Geçirilmesi Kanunu" [Administrative Decision (Judicial Review) Act], vergi idaresinin vergi mükellefleri ile ilgili bilgi toplarken ve bu bilgileri kullanırken bireyin özel hayatının gizliliğinin korunmasını sağlayan "Özel Hayatın Gizliliği Kanunu" (Privacy Act) ve vergi idaresi ve çalışanlarının ırk, renk, din, cinsiyet temelinde ayrımcılık yapmalarını engelleyen "İrk Ayrımcılığı Kanunu" (Racial Discrimination Act) gibi kanunlar da vergi mükelleflerine haklar sağlamaktadır¹⁷⁸.

Türk vergi sisteminde de VUK'un çeşitli maddelerinde dağınık olarak düzenlenen hakların yanı sıra Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK), Bilgi

¹⁷⁶ Aslan, **Hukuka Giriş**, a.g.e., s. 72.

¹⁷⁷ Kırbaş, a.g.e., ss. 41-42.

¹⁷⁸ Gökbel, a.g.tz., s. 39.

Edinme Hakkı Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda mükellef hakları ile ilgili düzenlemeler mevcuttur.

3. Uluslararası Kaynaklar / Ulusüstü Kaynaklar

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 sözleşmelerdir¹⁷⁹.

Örneğin çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik OECD Model Anlaşması mükelleflere yönelik haklar içermektedir. Bu haklardan biri uluslararası alanda korunan vergilendirmede ayrımcılığa uğramama hakkıdır. Diğer bir örnek ise Avrupa Birliği kurucu anlaşmasıdır. Avrupa Birliği hedeflediği ticaret engellerini kaldırma, mal ve girişim, işçi ve sermaye hareketleri özgürlüğünü sağlama anlayışı çerçevesinde ayrımcılığa karşıdır¹⁸⁰.

Temel hakların ve buna bağlı olarak mükellef haklarının kaynakları olan ulusüstü metinler, güvence özelliği yönünden üç başlık altında toplanabilir: birinci düzey koruma, etkisi hukuki bağlayıcılıktan çok moral gücüyle sınırlı olan belgelerle; ikinci düzey koruma, hukuki bağlayıcılığı bulunan ve hükümlerinin uygulamaya geçirilmesi amacıyla kurumsal düzenleme öngören metinlerle; üçüncü düzey koruma, yargısal güvence mekanizması içeren sözleşmelerle sağlanmaktadır.

Birinci düzey koruma daha çok moral değeri bulunan ve uluslararası zorlayıcı gücü psikolojik çerçevede kalan uluslararası bildirgeler, bildiriler ve Birleşmiş Milletler Genel Asamblesi gibi belgelerle sağlanır. Bu metinlere baktığımızda çoğunlukla hukuki bakımdan bağlayıcı ya da zorlayıcı güce sahip metinlerin hazırlayıcısı ya da ön aşaması olduklarını görürüz. Birinci düzey koruma sağlayan belgelerden biri İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'dir. Bu bildirge devletler ve insan haklarını korumakla görevli uluslararası organlar yönünden esas niteliğini aşarak bağlayıcı olmuş ve devamında birçok uluslararası sözleşmenin temelini oluşturmuştur.

İkinci düzey koruma, uluslararası anlaşma, sözleşme, pakt ve protokoller ile sağlanır; bunlar sadece onaylayan devletler açısından koruma mekanizması oluşturur. Bu

¹⁷⁹ Gökbel, a.g.tz., s. 24.

¹⁸⁰ Brzezinski, a.g.m., ss. 28-29.

koruma düzeyi, kurumsal ve kendine özgü denetim mekanizmaları kurar. Komite adını alan belirli yetkili kurumların görevi sözleşmeye göre değişir ve taraf devletler açısından hakların korunmasını denetler.

Üçüncü düzey koruma ise, devletlerin ötesinde, bir anlaşmaya ve onun oluşturduğu kurumlarca alınan kararlara saygıyı denetlemek ve ayrıca bunların ihlalini yaptırıma tabi tutmak amacıyla ulusüstü bir yargı organının kurulduğu en üst düzey bir korumadır. Bu korumanın en önemlisi İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'dir¹⁸¹.

B. YARDIMCI KAYNAKLAR

1. Mükellef Hakları Bildirgesi

Mükellef hakları farklı ülkelerde farklı yollarla düzenlenmektedir. Bunlardan biri de ülkelerin iç yapılarındaki düzenlemelerdir. Bu düzenlemeler karşımıza mükellef hakları bildirgeleri olarak çıkmaktadır¹⁸². Mükellef hakları bildirgesi vergi mükelleflerine, anayasa – uluslararası sözleşme – yasa – idari düzenleyici işlemlerde yazılı asli ve tali haklarına ilişkin uygulamalarda, idareden bir şey yapmasını veya yapmamasını talep yetkisi veren bir bildiridir¹⁸³. Bu bildirgeler, mükelleflerin vergileme ile olan ilişkilerindeki haklarını anlaşılır bir dille açıklamaya ve özetlemeye çalışır, bu yolla mükellefler için çok daha ulaşılabilir ve anlaşılır olmaktadır¹⁸⁴.

Birçok ülke mükellef haklarını ilan etmek için bu yolu kullanır. Bildirgeler bazen vergi otoriteleri tarafından yayınlanırlar. Kanuni geçerliliği olmayan bu tarz belgeler mevcut hukuki düzenlemelerin açıklanması şeklindedir. Diğer yöntem ise “Mükellef Hakları” veya “Mükellef Haklarının İlanı” başlığını taşıyan kanundaki bir düzenlemedir. Bu tarz düzenlemeler diğer kanunlarla aynı geçerliliğe sahiptir ve bu yöntem vergi idaresinin mükelleflere karşı keyfi uygulamalarını engelleme amacı taşımaktadır¹⁸⁵.

¹⁸¹ Bkz. Kaboğlu, a.g.e., ss. 117-125.

¹⁸² Philip Baker, “Taxpayers’ Charter and a Taxpayers’ Charter for Europe”, **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, p. 130.

¹⁸³ Selçuk Özgenç, “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 305, Ocak, 2007, s. 187.

¹⁸⁴ OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, **Taxpayer’ Rights and Obligations – Practice Note**, 2003, p. 6, <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>, (01.04.2010).

¹⁸⁵ Frans Vanistendael, “Legal Framework for Taxation”, **Tax Law Design and Drafting**, Vol. 1, Ed. Viktor Thuronyi, International Money Fund Publication Services, Washington D.C., 1996, p. 29.

Mükellef haklarının açıklanmasında ülkeler arası karşılaşılan değişiklik, ülkelerin yasama ve yürütme geleneklerinde, kültürlerinden ve idare anlayışı çerçevesinde farklı yöntemleri benimsemelerinden kaynaklanır¹⁸⁶. Her ne şekilde yayınlanmış olursa olsun mükellef hakları bildirgesi, vergi ödeme süreci içinde mükellefin sahip olduğu hakları içeren bir belgedir¹⁸⁷.

Mükellef hakları bildirgesi veya beratı olarak ifade edilen belgelerin geçmişini 1215 Magna Carta'ya dayandırabiliriz. Eskiden yapılan bildireler devlet tarafından hazırlanıp aynı şekilde kamuya sunulmasına rağmen, günümüzdekiler sistemli bir şekilde devlet dışındaki birimlerden alınan danışma sürecinin sonunda ortaya çıkmıştır¹⁸⁸. Bu bildirelerde, vatandaşlara daha kaliteli ve sorumluluk sahibi bir kamu hizmeti sunmak amaçlanarak, vergi dairesinin mükellefe olan davranışlarına yönelik hükümler yer almıştır.

Bununla birlikte gerçek anlamda mükelleflere yönelik korumalar sağlanması daha yakın bir tarihte ortaya çıkar. Özellikle 1990'lı yıllarda vergi sistemlerindeki değişim ve buna bağlı olarak mükelleflerin vergi yüklerinin artması sonucu vergi idaresi ile mükellefler arasında yaşanan sorunların çözümüne yönelik tedbir arayışları, ilk önce vergilendirme sürecine katkıda bulunabilecek bilgisayar teknolojilerinin kullanımı gündeme gelmiştir. Mükelleflerin vergi ile ilgili kayıtlarının tutulmasından, idarenin yapmış olduğu vergi denetimlerine kadar birçok alanda bilgisayar kullanılmaya başlanmıştır. Bundan sonra, vergi idaresinin etkinliğini artıracak yeni yol ve yöntemler belirlenmeye başlanmıştır. Birçok ülkede vergi idarelerinin yöneldiği çözüm yollarından birisi de, mükellef haklarının korunması ve yükümlülüklerinin belirlenmesine yönelik ifadelerin yer aldığı mükellef hakları bildirelerinin yayınlanmasıdır. Bu bildirelerle, mükelleflerin sahip oldukları haklar konusunda bilgilendirilmesi ve bu temel hakların korunacağına dair devletin vermiş olduğu taahhütlerin yenilenmesini yararlı bir yöntem olarak görmek mümkündür¹⁸⁹. Ülkelerde yayınlanan bildirelere şu örnekleri verebiliriz: Kanada (Declaration of Taxpayer's Rights - 1985), İngiltere (Taxpayer Charter - 1986), Yeni Zelanda (Statement of Principles - 1986), Fransa (Charte du Contribuable - 1987),

¹⁸⁶ Gerçek, a.g.m., s. 124.

¹⁸⁷ Nazmi Kayağdı, "Mükellef Hakları Bildirgesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 295, Mart, 2006, s. 45.

¹⁸⁸ Simon James – Kristina Murphy – Monika Reinhart, **The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration**, The Australian National University Centre for Tax System Integrity, Working Paper 62, 2005, p. 2.

¹⁸⁹ Selda Aydın, "Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildireleri ve Beratları", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 212, Mayıs, 2006, ss. 32-34.

Amerika Birleşik Devletleri (Taxpayer Bill of Rights – 1988), Avustralya (The Australian Taxpayers' Charter - 1997).

Ülkemizde de yeniden yapılanan Türk Gelir İdaresi, vergileme işlemlerine ve mükelleflerine gösterdiği mükellef odaklı yaklaşımın doğal bir sonucu olarak, mükelleflerin halihazırda var olan haklarını gündeme getirip, bu konuya dikkat çekilmesi amacıyla, Şubat 2006'da "Mükellef Hakları Bildirgesi"ni yayınlamıştır¹⁹⁰. Belirtmek gerekir ki, bu bildirme kanuni statüde düzenlenmemiş olup, sadece idarenin mükelleflerin hakları konusunda sistemli ve kısa bir beyanını içermektedir.

2. Diğer İdari Düzenlemeler

Vergi kanunları, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, yürütme organının diğer faaliyetlerine ilişkin kanunlara göre daha ayrıntılı hükümler taşırlar. Ancak bu, kanun koyucunun vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesi anlamına gelmez. Vergi kanunları, vergilemenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebilirler. Yürütme organı vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken kanunun çerçevesi ve sınırları içinde kalır. Yürütme organı vergilendirme alanındaki düzenleme yetkisini tüzük, yönetmelik, kararname, karar gibi düzenleyici işlemlerle kullanır¹⁹¹. Bu sebeple de vergilendirme alanındaki bu kaynaklar mükellef haklarının da idari aşamadaki kaynaklarını oluşturur. Yürütme organı tarafından sağlanan diğer idari haklar ise kanunlaştırılmayan sadece idari süreçte yol gösterici olarak düzenlenen mükellef hakları bildirimleri veya beratları ile düzenlenen haklardır. Mükellef hakları bildirimlerinin bazıları kanuni statüde düzenlenmesine rağmen, bazıları ise böyle değildir. Dolayısıyla kanuni statüde düzenlenmeyen bu bildirimler idare tarafından sağlanan haklar niteliğindedir¹⁹².

Mükellef haklarıyla ilgili düzenlemelerde, kanuni ya da idari bir yapıdan hangisinin tercih edileceği kültürel ve yasal konuları içeren çeşitli faktörlerin bir sonucudur. Bunun

¹⁹⁰ GİB, **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri**, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 41, Ankara, Ağustos 2007, ss. 47-48, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/mukhiztemtekka/derkit.pdf, (10.03.2010).

¹⁹¹ Çağan, a.g.e., s. 130.

¹⁹² Gökbel, a.g.tz., ss. 43-46.

yanında idari bir düzenlemenin kanuni düzenlemelere karşı çeşitli olumlu yönleri olduğu gözlenmiştir. Bunları şöyle sıralayabiliriz¹⁹³:

- 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 tabî ki haklar açısından politik çıkarılara göre şekillenmeyen bir uzun ömürlülük söz konusu olacaktır. Aynı zamanda düzeltme ve itiraz etme mekanizmasının işlemesi için temel olacaktır¹⁹⁴.

¹⁹³ OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)**, 28 January 2009, pp. 122-123, <http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>, (20.01.2010).

¹⁹⁴ **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)**, a.g.r., s. 123.

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARININ GELİŞİMİ VE SINIFLANDIRILMASI

I. MÜKELLEF HAKLARININ GELİŞİMİ

Mükellef hakları tarihsel süreçte anayasalcılık hareketleri, demokrasinin gelişimi ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması paralelinde¹ ve esas olarak insan hakları temelinde gelişmiştir.

Devletlerin kamusal ihtiyaçları karşılarken, bireyin yükümlülüklerinin artması siyasal iktidarları bu noktada bir takım kurallara uymaya itmiştir. Vergilendirme yetkisinin demokrasinin gelişimine paralel olarak tek bir kişiden toplumdaki bireylere yayılıyor olması siyasal iktidarı zayıflatmış; kamu giderlerinin finansmanında bu noktada vergilendirme ihtiyari olmaktan çıkıp zorunlu hale gelmiştir.

Siyasal iktidarlar ellerindeki vergilendirme yetkilerini kullanarak iktidarlıklarını güçlendirmeye çalışmışlarsa da, mükelleflerin bu güç altında ezilmesine karşı direnişleri bu yetkinin sınırsız olamayacağını, vergilerin meşruiyetinin halkın vergilemedeki temsili ile olacağını ortaya çıkarmıştır. Bu durumda halkın temsilcileri ile siyasal iktidar arasında, siyasal iktidarın vergilendirme yetkisi ve mükellefin hakları dengesinin kurulması noktasında yazılı bir sözleşme olan anayasal gelişmeler meydana gelmiştir². Yani mükellef haklarının tarihsel temeli siyasal iktidarın sınırsız vergilendirme yetkisine sahip olmadığını ve halkın rızasını alması gerektiğini savunan bireyin, devletin vergilendirme yetkilerini sınırlandırma hareketlerine dayanır ve insan haklarının gelişimiyle şekillenerek günümüze ulaşır.

Biz bu çalışmada mükellef haklarının tarihsel süreçte devletlerin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasıyla başlayan ve günümüze kadar ulaşan gelişimini, dünyadaki ve Türkiye'deki durumları değerlendirerek ele alacağız.

¹ Alper İnan, "Türkiye'de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi Ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2008, s. 25.

² İnan, a.g.tz., s. 25.

A. DÜNYADA MÜKELLEFLERİN GELİŞİMİ

1. Mükelleflerinin Gelişimi ile İlgili Ülke Örnekleri

Vergiye çok eski devirlerden beri değişik isimler altında rastlanmakla birlikte vergilendirmenin kamu hukuku içerikli bir yetki olarak ortaya çıkması ve siyasal iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması, İngiltere’de 17. yüzyılda; Kıta Avrupası’nda 18. ve 19. yüzyıllarda tam olarak gerçekleşebilmiştir. Devletin giderlerinin düzenli olarak vergilerden karşılandığı dönem ise bu süreçten sonrasındır³.

Mükelleflerinin gelişimini, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmaya başladığı dönemden itibaren ele alabiliriz; çünkü bu dönemle birlikte mükelleflerinin bakımından temeller atılmaya başlanmıştır. Bunun için dünyada mükelleflerinin gelişiminden bahsederken; öncelikle devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı ve bu bağlamda mükelleflerinin da temellerinin olduğu ilk ülke olan İngiltere’den başlayarak, önemli gelişmelerin olduğu ABD, Fransa, Almanya, Avustralya’da yapılan düzenlemelerden bahsedilecektir.

a. İngiltere’de Mükelleflerinin Gelişimi

15. yüzyıla kadar vergilemeye geçici olarak başvuran devletlerde, bu dönemden sonra monarşik yapının güçlenmesi ve orduların giderlerinin karşılanabilmesi amacıyla vergileme devamlı bir gelire dönüşmüştür. Krallar genellikle vergi koyarken halk temsilcilerinin görüşlerini almakla beraber, yetkilerinin arttığı dönemde buna ihtiyaç duymamışlardır. Halk üzerindeki bu vergi yükünün gittikçe ağırlaşması, idarecilerin vergi konusundaki keyfi tutumları, birçok ülkede ayaklanmalara ve ihtilallere neden olmuş; bunun sonucunda da kralın yetkilerinde ödünler vermesi gerektiği düşüncesi gündeme gelmiştir⁴. Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Fermanı), özellikle vergileme alanındaki etkileriyle ön plana çıkan, İngiltere’de “hukuk üstünlüğü” fikrinin yerleşmesini sağlayan ve hukuk devleti fikrinin tarihi önderi konumuna sahip olmuş bir fermanıdır⁵.

³ Çağan, a.g.e., s. 13.

⁴ Çağan, a.g.e., s. 14.

⁵ Filiz Giray, **Maliye Tarihi**, Ezgi Kitabevi, 3. b., Bursa, 2010, s. 63.

13. yüzyılın başında kral olan John (Lackland), Fransa ile yaptığı savaş giderlerini karşılamak için, baronlardan ve halktan ağır vergiler istemektedir⁶. Savaşın sürdürülmesi için istenen yeni vergilere baronlar karşı çıkmış; bu itirazlara daha önce güvenini kaybettiği din adamları da katılmıştır. Londra halkının da desteğini alan baronlar, kralın yalnız kalması karşısında, krala 15 Haziran 1215 günü 63 maddelik Magna Carta'yı kabul ettirmişlerdir⁷. 1215 yılında imzaladığı ferman, kralın mutlak iktidarını sınırlayan ilk anayasal belge özelliği taşımaktadır⁸. Bu belge kendisinden sonra gelenlere öncülük etmesinin yanında⁹, insan hakları ve kişi hürriyetleri soyut birer kavram olmaktan çıkarıp, hukuki ve siyasi bir nitelik kazandırmaya başlamıştır¹⁰.

Magna Carta'da yer alan 12., 14. ve 15.¹¹ maddelerle kralın ve baronların vergilendirme yetkileri ilk kez sınırlandırılmış, kralın isteyeceği mali yükümlülüklerle ilgili olarak Büyük Kral Meclisi ismini taşıyan soylular ve din adamlarından oluşan bir meclis karar vermeye yetkili kılınmıştır. Bununla da “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi yönünde dolaylı da olsa ilk adım atılmıştır¹². Magna Carta'nın hem kralın vergileme yetkisini kullanırken mecliste oylamaya başvurmasını, hem de daha önce vergileme yetkisine sahip baronların bu yetkilerini kaldırarak, vergi ödeyenler yönünden haklar sağladığı açıktır. Özellikle ilk bölümde bahsettiğimiz, vergilemenin anayasal temelleri yönünden ilk gelişme olarak niteleyebileceğimiz bu belge “makul oranda vergileme” anlayışıyla vergilemede adaleti de gözetmektedir. Bunun içindir ki bu belge mükellef hakları yönünden de temel bir belge niteliği taşımaktadır.

İngiltere'de mükellef haklarının gelişimi konusunda diğer bir önemli adım 7 Haziran 1628'de kabul edilen “Haklar Dilekçesi” (Petition of Rights)dir. Magna Carta'yla başlayan ve kralın yetkilerinin sınırlamayı amaçlayan anlayış, aynı amaca hizmet eden ikinci belge niteliğindeki Haklar Dilekçesi ile gelenekselleşmeye başlamıştır¹³. 13.

⁶ Çağan, a.g.e., s. 15.

⁷ Ersan İlal, “Magna Carta”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. XXXIV, S.1-4, (1969), s. 213.

⁸ Çağan, a.g.e., s. 14.

⁹ Hakan Üzeltürk, “Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, **Kriz Ortamında Vergilendirme Politikalarının Değerlendirilmesi**, 25. Türkiye Maliye Sempozyumu, Gazi Üniversitesi Maliye-Vergi Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayını, Ankara, 2011, s. 120.

¹⁰ İlal, a.g.m., s. 210.

¹¹ Maddeler için bkz. İlal, a.g.m., s. 217.

¹² Coşkun Can Aktan – Dilek Dileyici – Özgür Saraç, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002, s. 256.

¹³ Aktan – Dileyici – Saraç, a.g.e., s. 257.

yüzyıldan 17. yüzyıla kadar İngiltere’de vergi, kamu gelirleri içinde istisnai ve olağanüstü niteliğini sürdürmüştür. Krallar özellikle savaş dönemlerinde vergi alma yoluna gitmişler; bunu da bölge, şehir, kasaba temsilcilerini toplayarak onların onaylarını aldıkları bir süreçle yapmışlardır. Bu gelenek sonucu olarak vergi toplanması parlamentonun onayını gerektirmiştir¹⁴.

Dönemin kralı olan I. Charles’ın savaş yanlısı tutumu vergilendirme yetkisini parlamento onayı olmaksızın kullanma arayışları parlamento ile arasında uyuşmazlıklara neden olmuştur. Fransa’ya açtığı savaşa mali destek sağlama amacıyla parlamentodan istediği ödenek için, parlamento vergilendirme yetkisinin kullanımını özellikle belirten ve 11 maddeden¹⁵ oluşan bu belgeyi imzalamasını istemiştir¹⁶. Belge hükümlerine göre kral, parlamentonun onayı olmaksızın vergi tarh edemeyeceği gibi bağış, hibe, yardım ya da borç da alamayacaktır. Ayrıca bu düzenleme ile özgür kişilerin mal ve can güvenliğinin kralların keyfi eylem ve işlemlerine karşı korunması sağlanmıştır. Belgede, vergileme yetkisinin kullanımında parlamentonun onayı düzenlenmiştir ve bu yetkinin kullanımında parlamento yasamaya ortak bir konumdadır. Bu belgeyle düzenlenen bir yenilik ise, kralın parlamento onayı olmadan koyacağı vergilere uymayanları cezalandırma hakkının olmayışdır ve aksi halde bunun sonucu olarak direnişe geçilebilecektir. Kralın yasal olmayan davranışları karşısında direnişe geçilebileceği meşruluk kazanmıştır¹⁷.

Bu düzenlemelerin devamında parlamentodan istediği mali desteği alan kral daha sonraki yıllarda, parlamentoyu toplamamış ve bu kurallara uymamıştır. Parlamento krala karşı direnişini sürdürmüş hatta 1641 yılında kralın tüm vergilendirme yetkisini kaldıran bir kanun çıkarmıştır¹⁸. Sonraki süreçte ise I. Charles’ın idamına kadar giden bir iç savaş söz konusu olmuştur¹⁹.

Mükellef hakları yönünden bir diğer gelişme ise önce I. Charles’a karşı parlamento yanında direniş gösteren Cromwell’in İngiltere’de on yıl süren bir diktatörlük kurmasından sonra yaşanmıştır. Hem Cromwell hem de daha sonra tahta çıkan I. Charles’ın çocukları II. Charles ve II. Jack aynı tutumları sergilemiş; yani onaysız vergi

¹⁴ Çağan, a.g.e., s. 17.

¹⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. **Haklar ve Özgürlükler Antolojisi**, Haz. Coşkun Can Aktan – İstiklal Yasar Vural – Tülay Aktan, Hak-İş Yayınları, Ankara, 2003, ss. 67-69.

¹⁶ Aktan – Dileyici – Saraç, a.g.e., ss. 256-257.

¹⁷ Aktan – Dileyici – Saraç, a.g.e., s. 259.

¹⁸ Çağan, a.g.e., s. 18.

¹⁹ Aktan – Dileyici – Saraç, a.g.e., ss. 259-260.

almayı sürdürmüşlerdir. Halkın da desteğiyle, II. Jack'in kızı Mary ve eşi Hollanda Prensi William tahta geçmiş ve parlamento kralın yetkilerini tekrar düzenleyen “Haklar Demeci”ni (Bill Of Rights) 1689’da ilan etmiştir. Bu belgeyle kral adına veya kral ayrıcalığını kullanarak parlamentonun onayı olmaksızın vergi koyması yasaklanmıştır²⁰. Parlamento tarafından kabul edilen vergilemeye ilişkin bir yasanın kral tarafından iptal edilmesi yasadışı sayılmıştır²¹. Yasama yetkisinin sadece Avam Kamarası ve Lordlar Kamarasından oluşan Parlamento tarafından kullanılacağı belirtilmiştir²². Bu belgenin en önemli sonucu, İngiliz siyasi rejiminde parlamentonun mutlak üstünlüğünü temellendiren belge olmasıdır. Çünkü bu belgeyle kralın yasama yetkisi elinden alınmış, kralın yetkisi sadece yasayı yürürlüğe koymak olarak belirlenmiştir²³. Aynı zamanda daha önceki belgelerde de vurgulanan parlamentonun vergilendirme yetkisi güvence altına alınmıştır²⁴.

Belirtmekte yarar vardır ki, birçok ülkede mükellef haklarına ilişkin temel koruma anayasalarla sağlanmaktadır. Fakat İngiltere’nin bir yazılı anayasası yoktur. Bunun için gelişmeler diğer ülkelerde olduğu gibi anayasalarla değildir, fakat ülkenin anayasal nitelik taşıyan temel belgeleri doğrultusundadır.

İngiltere’de mükellef haklarıyla ilgili asıl durumun dünyada 1990’lı yıllardan itibaren süren “mükellef odaklı yaklaşım” çerçevesinde, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması ve vergileme sürecinin etkin, adil ve şeffaf hale getirilmesi çalışmalarına paralel olarak geliştiğini söyleyebiliriz²⁵.

Bu dönemde mevcut vergileme kanunlarının açık olmadığı düşünülmüştür. Vergi sistemiyle ilgili değişiklikler yapılarak, kişilerin bunlara uyumu için birçok kılavuz yayınlanmıştır. İdari yetkilerin çok geniş olduğu bir vergi sisteminden 1996 yılında beyan rejimine geçilmesi en önemli dönüm noktalarından biridir²⁶. Mükellef haklarına verilen önemin artması beyan sistemine geçişle hız kazanmıştır.

İngiltere, dünyadaki gelir idaresi bildirgelerinin gelişimi eğiliminde önemli bir değişiklik yaratmıştır. İlk kez 1986’da “Mükellef Bildirgesi” (Taxpayer’s Charter)nin

²⁰ Çağan, a.g.e., s. 19.

²¹ Aktan – Dileyici – Saraç, a.g.e., s. 263.

²² Çağan, a.g.e., s. 19.

²³ Aktan – Dileyici – Saraç, a.g.e., s. 264.

²⁴ Çağan, a.g.e., s. 19.

²⁵ Gerçek, a.g.m., s. 122.

²⁶ David Williams, “United Kingdom Tax Collection: Rights of and Against Taxpayer”, **Taxpayers' Rights: An International Perspective**, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, pp. 334-335.

yayınlanması ile başlayan süreç, bildirgenin revize edilmesiyle devam etmiştir. Belgenin kamuyla ilgili prensiplerin bir kılavuzu olan önemli bir açıklama olduğu düşünülmüştür²⁷. “Haklar” kelimesinin getirdiği hoşnut ifadeye ve anayasal dönüm noktaları olan belgelerdeki (Haklar Demeci, Haklar Dilekçesi) eğilime rağmen yayınlanan mükellef bildirgesinde, “haklar” deyimini kullanılmamıştır. Yani vergi hukukunun işleme sisteminin temelinde ve diğer hukuki dokümanlarda “mükellef hakları” kavramı altında bir yapı yoktur. Bununla birlikte Magna Carta, Haklar Demeci, Haklar Dilekçesi’nde krala karşı parlamentonun konumu vurgulanırken, bu bildirgeyle parlamentonun vergilendirme yetkisini nasıl kullanacağı kabul edilmiştir²⁸. Devam eden süreçte “Mükellef Bildirgesi” Ağustos 1991’de revize edilmiştir. Bununla korunan amaç “mükelleflere adil ve etkin hizmet verme”dir. Bu yeni versiyon daha amaca odaklanmıştır ve böylece hedeflenen amacı daha açık görebiliriz.

2004’te İç Gelir Mükellefleri İçin Bildirge (IR167 Charter for Inland Revenue Taxpayers) yayınlanmıştır. Önceki dönemde ise Mart ve Temmuz 2003’te bir hizmet taahhüt açıklaması olarak mükelleflere broşürlerle duyurulmuştur. Belgenin 2004’te yayınlanan versiyonu idarenin “müşteri hizmetlerine genel yaklaşımı” çerçevesinde mükelleflerin kolayca ulaşabilmesi için gelir idaresinin web sitesinde yer almaktaydı²⁹.

2005 yılında İç Gelirler (The Inland Revenue - IR)’le Gümrük ve Resimler (Customs and Excise – C&E) idareleri Majestelerinin Gelirler ve Gümrükleri (Her Majesty’s Revenue and Customs – HMRC) yapısında birleşmiştir. Her iki idare de daha önce hizmet standartlarını açıklayan bir bildirge yayınlamıştır. Fakat bu belgelerin yayınlanmasından sonra birimlerin işleyişi tamamen değişmiştir. HRMC şimdi çocuk yardımları, vergi indirimleri, ulusal asgari ücretin belirlenmesi ve öğrenci kredilerinin toplanmasından sorumludur. Mevcut belgeler bu değişiklikleri içerecek şekilde modernleştirilememiştir. Temel prensipleri korumasına rağmen belgeler birimlerin ayrı işleyişlerine yönelikti, uygulama alanları sınırlıydı ve yeni organizasyon için uygun değillerdi. HRMC belgeleri geri çekerek muhtemel karışıklığı önlemeyi planlamıştır. Ocak 2008’de de hükümet “Mükellef Bildirgesi”nin geliştirilmesi konusunda HRMC’nin çalışmasını istemiştir. Devlet, 2008 bütçesiyle istikrar sağlamak ve sürdürmek gerektiği vurgulanmış; tüm mükellefler için

²⁷ James – Murphy – Reinhart, a.g.m., s. 4.

²⁸ Williams, a.g.m., s. 335.

²⁹ James – Murphy – Reinhart, a.g.m., s. 5.

kullanılır ve erişilebilir bir vergi sistemi sağlamayı üstlenmiştir. Yeni bildirgenin de bu durumda önemli bir rolü olması beklenmektedir³⁰.

İngiltere’de kamu sektörünün halkla olan etkileşimi önemli bir tartışma ortaya çıkarmıştır. İngiltere Sosyal Güvenlik Ofisi hizmet sunduğu kişileri “talep sahibi”, “müşteri” veya “alıcı” olarak düşünmüş ve kişilere yüklenecek sıfatın kesin olmadığını vurgulamıştır. Bu noktada kamu kurumları halka “müşteri” sıfatıyla yaklaşmaktadır³¹.

HMRC, 2008 sonrası müşteri (mükellef) ihtiyaçlarını daha iyi anlamak için farklı müşteri gruplarıyla geniş kapsamlı çalışmalara başlamıştır. Bildirge, müşterilerin HMRC ile olan ilişkilerinde hak ve yükümlülüklerini açık dille, sade şekilde ifade eden ve daha ulaşılabilir olmaya çalışan bir girişim olarak düşünülmüştür. Bunun için de yeni düzenlemenin anlaşılır olması, kamu kurumları ile müşterilerin ilişkilerini geliştirmeye, daha iyi hizmet sunmaya ve maliyetleri düşürmeyi odaklanması hedeflenmiştir³².

Yeni düzenlemeyle mükelleflerin var olan yasal korunmasının (mahremiyet, bilgilerin gizliliği, başvuru vb. vergi yasalarıyla korunan çeşitli haklar) değiştirilmesi planlanmamaktaydı. Yeni belge kanuni değil; fakat üslubuyla kanuna yol gösteren nitelikte tasarlanmaktaydı.

Belge oluşturulurken, müşteriler ile personelin birlikte çalışması için, halka açık toplantılar, nitel analizler, atölye çalışmaları ve çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarla çeşitli kesimlerden, belgenin alanı ve biçimi hakkında bilgi almak istenmiştir³³. Birçok ülkenin, diğer kurumların ve bazı sektörlerin de benzer belgeleri³⁴ incelenerek ortak noktalar aranmış ve en iyi sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır. Bulunan en önemli sonuç ülkelerin özel, yerel ve ulusal faktörlerle belgeleri hazırladıklarıdır, diğer bir etken ise başka

³⁰ Her Majesty Revenue and Customs (HMRC), **A New Charter For HMRC and Its Customer**, HM Revenue & Customs Communications and Marketing, 2008, p. 3, http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ConsultationDocuments&id=HMCE_PROD1_028675&propertyType=document, (01.03.2011).

³¹ James – Murphy – Reinhart, a.g.m., s. 1.

³² **A New Charter For HMRC and Its Customer**, a.g.r., s. 3.

³³ **A New Charter For HMRC and Its Customer**, a.g.r., s. 4.

³⁴ Avustralya (Taxpayers Charter), Güney Afrika (Service Charter), Tanzania (Taxpayers Charter), Pakistan (Taxpayers Charter), Kanada (Taxpayer Bill Of Rights & Fairness Pledge), Yeni Zelanda (Inland Revenue Charter), Hong Kong (Taxpayers Charter), İrlanda (Customer Service Charter), Fransa, İspanya, Almanya, Birleşik Krallık (Council Tax Charter, Customer Charter, Citizens Charter)’in yanı sıra özel sektörden Norwich Union, HSBC, HBOS, British Gas, Yorkshire Water, Virgin Trains, Tesco, Sky, Oxfam, CAB, Action Aid’in hizmet taahhütleri incelenmiştir. (**A New Charter For HMRC and Its Customer**, a.g.r., s. 17).

bildirgelerin varlığı veya vergi sisteminin baskısıdır³⁵. HMRC 2008 yılında açıkladığı yeni vizyonu vergi sorunlarına odaklanarak, müşterilerine vergi sisteminin daha anlaşılır ve adil olduğu hissettirmeye çalışarak, daha profesyonel ve etkin bir organizasyon olmayı hedeflemiştir³⁶. Bu doğrultuda mükelleflerle olan ilişkilerini geliştirme girişimlerine 11 Kasım 2009'da yayınladığı “Sizin Bildirgeniz” (Your Charter)³⁷ adını taşıyan belgeyle devam etmektedir. Yeni düzenleme, açıklanan “HMRC'nin Vizyonu”yla bağlantılı olarak duyurulmuştur³⁸.

b. ABD'de Mükellef Haklarının Gelişimi

16. yüzyıldan itibaren birçok Avrupa ülkesinde denizaşırı sömürge arayışları hüküm sürmüştür³⁹. Bu arayışların sonucu olan Amerika'daki ilk sömürge dönemi, 1608 yılında İngiltere'den gelen 100 kişilik bir grubun Virginia bölgesine yerleşmesiyle başlamıştır. Daha sonra devam eden Avrupa'dan göçlerle birlikte Amerika'da koloni adı verilen yerleşim yerleri kurulmuştur. Dönemin ve çıkarların getirdiği sebeplerle kolonilerde birleşme girişimleri başlamış ve bu girişimleri bağımsızlığa kadar giden bir süreç izlemiştir.

Kolonileri ortak çıkarlar doğrultusunda birleştiren en önemli sebep ise o dönem sömürgesi oldukları İngiltere'nin kolonilerden vergi alma kararıdır⁴⁰. İngilizler hakimiyet hakkını ellerinde tuttuklarından kendi parlamentolarında kararlaştırdıkları vergileri Amerikan kolonilerinden tahsil etme yoluna gitmişlerdir⁴¹. Kolonilerin bu duruma karşı başlattıkları girişimler 1765 “Pul Kanunu Kongresi”, 1774 “İlk Kıtasal Kongre” ve 1776 “Virginia İnsan Hakları Bildirgesi” olarak sayılabilir. “Temsilsiz vergi olmaz” ilkesine dayanan bu girişimler, İngiltere'nin koloniler üzerinde vergilendirme yetkisini kaldıran bir sonuç doğurmuştur. Daha sonraki süreçte ise koloniler, bağımsızlıklarını ilan ederek Amerika Birleşik Devletleri'ni kurmuşlardır⁴². Vergilendirme yetkisi konusundaki gelişmeler İngiltere'de vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelmekle birlikte,

³⁵ A New Charter For HMRC and Its Customer, a.g.r., s. 7.

³⁶ The HMRC Vision, <http://www.hmrc.gov.uk/governance/vision.htm>, (10.03.2011).

³⁷ Bkz. HMRC, Your Charter, <http://www.hmrc.gov.uk/charter/charter.pdf>, (08.03.2011).

³⁸ Allotts Chartered Accountants, **Business Update**, Spring 2010, p. 1, <http://www.allotts.co.uk/Business Update Spring2010.pdf>, (10.03.2011).

³⁹ Çağan, a.g.e., s. 20.

⁴⁰ Aktan – Dileyici – Saraç, a.g.e., s. 265.

⁴¹ Nihad S. Sayar, **Kamu Maliyesi (Bütçe Prensipleri ve Tatbikati)**, C. II, 5. b., İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul, 1974, s. 21.

⁴² Aktan – Dileyici – Saraç, a.g.e., s. 265.

Amerika’da bağımsızlığın ve vergilendirme yetkisinin kazanılmasına ilişkin olmuştur⁴³. Esasında Amerika Birleşik Devletleri’nin kurulmasından önce, hatta kurulmasına yol açan, vergilendirme sürecindeki hak arayışları bize mükelleflerin korunmasının ne kadar önemli olduğunu gösteren tarihsel bir olaydır.

Yakın dönemde mükellef haklarının diğer ülkelerdeki gündeme gelme eğilimi ABD için de farklı değildir. Özellikle yasa koyucu vergi yapısındaki değişiklikleri, yenilenen vergi uygulamalarını halka açıklamayı çok zor bulduğu için, böyle dönemlerde bunların yanında mükellef haklarını düzenlemeyi de tercih etmiştir. Politikacılar için ise halkın desteğini kazanma adına yapılan yenilikler önemli olmuştur⁴⁴.

ABD Kongresi 1988’de Mükellef Hakları Bildirgesi (Taxpayer Bill of Rights)’ni ilk kez mecliste onaylamıştır. Bu düzenleme diğer birçok ülkeden farklı olarak kanun şeklinde açıklanmıştır. Bildirge gelirin toplanmasını ve harcanmasını etkileyen bir yasa şeklindedir. Amacı IRS (Internal Revenue Service – İç Gelir İdaresi)’nin sahip olduğu ve sunduğu hizmetlerde kötüye kullanabileceği yetkileri ortaya koymak ve bunları önlemeye yönelik düzenlemeler yapmaktır. Hazırlık sürecinde de var olan ve seçilen sorunlar dikkate alınmış ve bunlar hukuki yapının temeli olmuştur. Özellikle denetimler, bilgi alma ve yardım konusunda düzenlemeler yapılmıştır⁴⁵.

ABD’de 1990’lı yıllarda kamusal meselelerin özellikle vergi toplama işleminden sorumlu IRS personeli tarafından kötüye kullanıldığı düşünülmüştür. Bu sebeple kongre mükelleflerin haklarını korumayı amaçlayarak, her şeyden önce vergi toplama işlemi ama daha genel olarak baştan sona IRS’nin işleyişiyle ilgili bir dizi yasa çıkarılmasına izin vermiştir. Düzenlemelerin tamamlanması IRS’de vergi işlemleri ve mükellef haklarının korunmasında reform sağlayan federal bir kanun olan 1998 Vergi Yeniden Yapılanma ve Reform Kanunu (Tax Restructuring and Reform Act) ile olmuştur⁴⁶.

1996’da çıkan ve mükellef haklarını etkileyen bir diğer düzenleme ise Mükellef Hakları Bildirgesi 2 (Taxpayer Bill of Rights 2)’dir. Kanun 1988’de yapılan düzenlemeden

⁴³ Güneş, a.g.e., s. 36.

⁴⁴ Abe Greenbaum, “United States Taxpayer Bills of Rights 1, 2 and 3: A Path to The Future or Old Whine in New Bottles?” **Taxpayers’ Rights: An International Perspective**, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, p. 347.

⁴⁵ Greenbaum, a.g.m., s. 348.

⁴⁶ Stafford Smiley, “National Report on Taxpayer Protection in The United States of America”, **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, p. 363.

sonra mükelleflerin korunmasını artırmayı amaçlamıştır. İlk kanuna benzer nitelikte çeşitli işlemsel noktaları içeren bir kanundur. En önemli yeniliklerinden biri vergi ombudsmanını kaldırarak “Mükellefin Avukatı İdaresi”ni kurmak olmuştur⁴⁷. Kurumu çalışmamızın son bölümünde ayrıntılı olarak ele almakla birlikte, mükelleflerin haklarının korunması konusunda önemli bir yeri olduğunu söylemekte yarar vardır.

Mükellef Hakları Bildirgesi 3 (Taxpayer Bill of Rights 3), önceki düzenlemeden sadece iki yıl sonra 1998 yılında yapılmakla birlikte, IRS ve vergi sisteminin işleyişine yönelik birçok değişiklik içermektedir. Bildirgeyle geniş bir yetkiye sahip olan IRS Gözetim Komitesi (IRS Oversight Board) kurulmuştur. Bunun dışında uzlaşma, kazandığında öde sistemi (Pay as you earn – PAYE), elektronik dosyalamayı teşvik amaçlı düzenlemeler yapılmıştır. Her üç bildirgeyle de İç Gelir Kanunu (Internal Revenue Code – IRC)’nda önemli değişiklikler yapmıştır. Bu belgeler IRC’nin değişim sürecinin bir parçası olarak yer bulmuştur⁴⁸.

ABD’de IRS’nin yanı sıra birçok eyaletteki birimler de mükellef haklarına yönelik düzenlemeler yapmışlardır. Başta Colorado (Taxpayer Bill of Rights 1992) olmak üzere New Jersey, Kaliforniya, Texas, Nebraska, Arkansas⁴⁹ bu eyaletlere örnek olarak gösterilebilir.

ABD’de görülen bir diğer gelişme ise 2005 yılında IRS’nin mükelleflerin kolayca ulaşımını sağlamak amacıyla “Mükellef Olarak Haklarınız” (Your Rights as a Taxpayer)’ı yayınlamasıdır. Belgenin birinci kısmı hakların açıklanmasını içerirken; ikinci bölümünde inceleme, başvuru, vergi toplama ve iadeler hakkında bilgiler yer almaktadır⁵⁰.

c. Fransa’da Mükellef Haklarının Gelişimi

Ortaçağda Fransa’da İngiltere’nin yapısına benzer olarak soylu kişilerden ve kilise temsilcilerinden oluşan bir Genel Meclis kurulmuştur. Harcamalarını kendi mülk gelirleri ve

⁴⁷ Greenbaum, a.g.m., ss. 359-360.

⁴⁸ Greenbaum, a.g.m., s. 347.

⁴⁹ Bkz. *Colorado Department of Revenue*, http://dola.colorado.gov/dlg/ta/special_districts/elections/docs/artX_sec20.pdf; *New Jersey Taxpayers’ Bill of Rights*, <http://www.state.nj.us/treasury/taxation/pdf/pubs/sales/anj1.pdf>; *California Taxpayers’ Bill of Rights*, <http://www.ftb.ca.gov/forms/misc/4058.pdf>; *Texas Taxpayers’ Bill of Rights*, http://www.window.state.tx.us/taxinfo/taxpubs/tx96_265.pdf; *Nebraska Department of Revenue*, <http://www.revenue.ne.gov/rights.html>; *Arkansas Department of Finance and Administration*, <http://www.dfa.arkansas.gov/offices/policyAndLegal/Pages/billOfRights.aspx>, (03.05.2011).

⁵⁰ Bkz. IRS, **Your Rights As A Taxpayer**, Department of the Treasury Internal Revenue Service, Publication 1, May 2005, pp. 1-2, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>, (12.10.2010).

krallara özgü ayrıcalıklardan elde ettikleri gelirlerle karşılayamayan krallar, halktan alacakları vergilerde Genel Meclis onayını alırlarmış. Fransa’da sosyal ve siyasal gelişmede İngiltere’den farklı olarak, kralların nüfuzlarını giderek artırmaları sonucunda mutlakiyet rejimi hakim olmuştur⁵¹.

15. yüzyıldan başlayarak 17. yüzyıl boyunca kralların, genel meclisi toplamadıkları görülmüştür. 18. yüzyıl başlarından krallar, hükümlerlik haklarını en geniş ölçüde kullanarak diledikleri gibi vergi tarh etmekte kendilerini serbest bulmuşlardır⁵².

1789 Fransız Devrimi’nin her alanda olduğu gibi vergilendirme alanında da sonuçları vardır⁵³. Devrimle birlikte kralın vergilendirme yetkisine tekrar meclis onayı getirilmiş, derebeyi ve kiliselerin vergilendirme ile ilgili yetki ve ayrıcalıkları kaldırılmıştır. Aynı dönemde “İnsan ve Vatandaşlık Hakları Demeci” ilan edilmiştir. Bu belgede vergileme ile ilgili iki madde dikkat çekicidir.

Md. 13: ***“Kamu gücünün sürdürülmesi ve idare giderleri için ortak bir vergi zorunludur. Bu vergi bütün yurttaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır.”***

Md. 14: ***“Bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri aracılığıyla ortak verginin gerekliliğini saptamak, buna serbest bir biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve sürelerini belirlemek hakları vardır.”***

Görüldüğü gibi 13. madde, vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerini, 14. madde ise, vergilerin belirliliği ve kanuniliği ilkelerini hükme bağlamıştır. Bu ilkeler daha sonra Fransız anayasalarında tekrar belirtilmiştir⁵⁴. Bu düzenlemeyle vergilendirmenin anayasal temelleri hazırlanırken, bunun mükellef hakları açısından da yansımaları olduğu açıktır. Çünkü mükellef haklarının kaynakları öncelikle anayasal zeminde mükelleflerin çeşitli düzenlemelerle korunmasından doğar.

Fransa’da Mükellef Bildirgesi (Charte du Contribuable) 1975 yılında, önce idari bir düzenleme olarak yayınlanmıştır. Bu düzenlemede özellikle mükelleflerin vergi denetiminden doğan sorunlarına dikkat çekilerek, mükelleflerin denetim sırasındaki hakları vurgulanmıştır. 1987’de ise idareye vergi denetiminde yol gösteren, bildirgenin kopyasını

⁵¹ Giray, a.g.e., ss. 68-69.

⁵² Sayar, a.g.e., s. 25.

⁵³ Giray, a.g.e., s. 69.

⁵⁴ Çağan, a.g.e., s. 25.

içeren ve bu sebeple ona kanuni nitelik sağlayan bir vergi kanunu onaylanmıştır⁵⁵. Buradan hareketle dünyadaki mükellef bildirelerinin ilk örneğinin 1975 yılında Fransa’da görüldüğü söylenebilir. Fakat bildire özellikle denetim sırasındaki hakları içeren niteliğiyle sınırlı görülmekte ve çoğu kaynakta yer edinmemektedir⁵⁶. Dünyadaki vergi idarelerinin yeniden yapılanmalarına paralel olarak Fransa’da da modernizasyon çalışmaları 2000 yılında başlamıştır. Bu amaçla sistemin basitleştirilmesi, şeffaflık, yeni teknoloji kullanımı, diyalog ve deneyim konularında çalışmalar yapılmıştır. Özellikle basitleştirme, şeffaflık ve yeni teknoloji kullanımındaki gelişmelerle kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılması ön plana çıkmıştır. Kamu kurumlarında mükelleflere yardım amaçlı gerçek kişiler için “mükellef temsilcisi” birimi oluşturulmuş, şirketlerin vergi işlemlerini kolaylaştırma amaçlı “büyük işletmeler yönetim birimi” kurulmuştur. Bunun yanı sıra uyuşmazlık çözümlerinin hız kazanması adına “danışma ve itiraz merkezi”, mükelleflere yardım sağlamak için “eğitim ve araştırma merkezi”, kamu hizmetlerinde şeffaflık ve etkinlik için “kamu hizmetleri evi”nin kurulması diğer önemli adımlardır⁵⁷.

d. Almanya’da Mükellef Haklarının Gelişimi

Alman vergi sisteminin özellikleri federal ve 16 eyaletin oluşturduğu dereceli bir sistem olan yapısından kaynaklanır. Vergi kanunları hemen hemen tamamen federal parlamentonun bir konusu olmasına rağmen, onların uygulanması eyalet yetkililerinin görevindedir. Gelirler federal devlet, eyaletler ve belediyeler arasında paylaşılmaktadır⁵⁸.

Mükelleflerin haklarının korunması için temel dayanaklar, Alman Anayasası ve Alman yargı sisteminde etkili olan, Alman Anayasası’na kabul edilen ulusüstü hukuk kaynaklarıdır. Ulusüstü hukuk kaynakları Almanya’nın üyesi olduğu Avrupa Birliği Hukuku’ndan ve taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından

⁵⁵ Vanistendael, a.g.m., s. 30.

⁵⁶ Baker, a.g.m., s. 132.

⁵⁷ Adnan Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, **Ekonomik ve Mali Araştırmalar Yarışması, Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:13, Ankara, 2002, ss. 94-95.

⁵⁸ Ekkehart Reimer, “National Report on Taxpayer Protection in Germany”, **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, p. 200.

kaynaklanmaktadır⁵⁹. Birçok ülkenin aksine, Almanya Anayasası'nda mükellef hakları konusunda çok sayıda haklar bulunmaktadır. İdareye karşı mükellefin haklarını koruyan anayasal garantiler ikiye ayrılabilir. Bunlar eyaletlerin yasama gücünün kötüye kullanılmasını önlemeye yönelik ve idari birimlerin mükellefe karşı davranışlarına yönelik düzenlemelerdir⁶⁰.

Bu ayrıntılı düzenlemelerden biri eşitlik ilkesidir. Almanya Anayasası'nın 3. maddesi kanun önünde eşitliği garanti eder. Bu uygulama iki türdür. Yasama organı benzer durumda olanlara uygun düzenlemeler yapmalıdır ve bunun sonucunda ayrımcılık olmaması sağlanır. Diğer yol da yürütmenin hukuk kurallarını uygularken kanun önünde eşitlik kurallarına tabi olmasıdır⁶¹. Bu anayasal hak en çok vergi koyulması ile ilgilidir.

1919 yılında yürürlüğe giren Alman Mali Kanunu (Abgabenordnung) mükellefler için bir dizi hak içermiştir. Bunlar, tarafsız ve yasalara uygun vergilendirme prensibi, gelir idaresi tarafından bilgilendirilme ve yardım alma, gizlilik ve mahremiyet hakkı, başvuru hakkı olarak sıralanabilir. Bu durum bize Alman vergi hukukunda mükelleflerin haklarını temellerinin 20. yüzyılın ilk yarısına kadar uzandığını göstermektedir⁶².

Günümüzde de Almanya'da vergi hukukunun en önemli kaynağı 2002'de yürürlüğe giren Alman Mali Kanunu'dur. Kanunda bilgi toplama, bildirim, denetim, vergi toplama, icra, düzeltme süreçlerinden oluşan genel vergi uygulamalarında mükelleflerin çeşitli hakları düzenlenmiştir. Bu hakların başlıcaları idari başvuru, bilgi alma, hukuki yollar konusunda bilgilendirilme, idari düzenlemelerin yayınlanması, vergi mahremiyeti olarak sayılabilir⁶³.

e. Avustralya'da Mükellef Haklarının Gelişimi

Avustralya'da vergi sistemi hakkında genel olarak şunlar söylenebilir: Vergi kanunları anayasa tarafından korunan yetkiye uygun olarak parlamento tarafından çıkarılmaktadır. Genel vergi kanunları Gelir Vergisi Vergilendirme Kanunu 1936 (Income Tax Assessment) ve aynı ismi taşıyan 1997 yılında çıkarılan kanundur. Bunun dışında vergi

⁵⁹ Claudia Daiber, "Protection of Taxpayers' Rights in Germany", **Taxpayers' Rights: An International Perspective**, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, p. 152.

⁶⁰ Duncan Bentley, "Classifying Taxpayers' Rights" **Taxpayers' Rights: An International Perspective**, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, p. 17.

⁶¹ Daiber, a.g.m., s. 155.

⁶² Baker, a.g.m., s. 1.

⁶³ Daiber, a.g.m., ss. 167-168.

idaresinin yapısı Vergilendirme İdaresi Kanunu 1953 ile oluşturulmuştur. Diğer çoğu ülkede olduğu gibi beyan sistemi 1986'dan beri gelişerek uygulanmaktadır. Beyan sistemiyle birlikte gelen süreçte mükelleflerin gönüllü uyumu ön planda tutulmuştur. Çeşitli bilgilerin analizi ile sağlanan bilgisayar destekli denetimlerle beyan sisteminin uygulanması güçlenmektedir⁶⁴.

Avustralya 1 Temmuz 1997'de, Mükellef Bildirgesi (Taxpayer Charter) olarak adlandırılan ve mükellef hak ve yükümlülüklerini içeren belgenin yayınlandığı diğer ülkelere katılmıştır⁶⁵. Vergi idaresinde mükellef haklarıyla ilgili bu belge ilk kez bu tarihte tamamlanmasının yanında, ön çalışmaları 1993'te başlamıştır. 1993'te Parlamento Devlet Hesapları Karma Komisyonu (Joint Committee of Public Account)'nun raporunda tavsiye edilmiştir⁶⁶. OECD'nin yaptığı çalışmalarda uygun bulunduğu mükellef hakları göz önünde tutularak, bir demokratik toplumda, mükelleflerin vergi hukukundaki yükümlülük ve sorumlulukları hakkındaki durumlarının mükelleflerin haklarının resmi olarak onaylanmasıyla dengelenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu sebeple kullanılabilir haklar oluşturmak; uyulmayan standartları ve çığnayan hakları düzeltmek için hukuki bir mekanizma kurulması tavsiye edilmiştir⁶⁷.

ATO (Australian Taxation Office – Avustralya Vergilendirme Ofisi), çeşitli belgeleri inceledikten sonra bunlardaki sürecin aksine, bir sistematik danışma usulü yoluyla bildirgesini hazırlamıştır. Bu süreçte ATO çalışanları, halk, iş dünyasından ve halktan çeşitli topluluklar, vergi temsilcileri ve diğer devlet kurumlarıyla çalışmalar yapılmıştır. Başta geçici bir akım olarak düşünülen bildirme, ATO çalışanları tarafından kabul görmüş ve desteklenmiştir. 1997 yılında ilan edilmesinin ardından, mükelleflere gönderilmiş; televizyon ve radyoda duyurulmuştur⁶⁸.

Belgede yer alan hakların çoğu hukuki olarak mevzuatta korunmasına rağmen, belge Güney Afrika ve Amerika'da olduğu gibi yasal nitelikli değildir ve bu noktada da eleştirilmiştir⁶⁹. Belge mükellefler için yasal yetki ve mevcut sistemde var olmayan yeni bir hukuki hak yaratmamıştır; bunun aksine ATO'nun hizmet standartları vurgulanmış,

⁶⁴ Karen Wheelwright, "Taxpayers' Rights in Australia", **Taxpayers' Rights: An International Perspective**, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, p. 58.

⁶⁵ Wheelwright, a.g.m., s. 57.

⁶⁶ James – Murphy – Reinhart, a.g.m., s. 1.

⁶⁷ Wheelwright, a.g.m., s. 60.

⁶⁸ James – Murphy – Reinhart, a.g.m., s. 7.

⁶⁹ Wheelwright, a.g.m., s. 57.

mükelleflerin ATO'dan bekleyeceği ve ATO'nun hizmetlerinin mükellefleri memnun etmeyen sonuçlarının kabul edilemeyeceği noktasında “halkla ilişkileri geliştirmek” amaçlanmıştır. Bu belgeyle ulaşılan sonuç, mükelleflerin mevcut hukuki haklarının ve yükümlülüklerinin basit bir dille açıklanmış olmasıdır⁷⁰.

2000 yılı başında yapılan vergi sistemindeki değişim, bildirgenin güncellenmesini geciktirmiştir. Bu dönemde yapılan niceliksel çalışmalarla kişilerin ATO ile ilgili görüşleri alınmıştır. Yeni bildirge Kasım 2003'te tanıtılmıştır. Önceki bildirgenin çok uzun olduğunun düşünülmesinden dolayı “Mükellef Bildirgesi – Bilmeniz Gerekenler” (Taxpayer Charter – What You Need to Know) şeklinde özet niteliğinde bir düzenleme yapılmıştır. Fakat daha kapsamlı bir bilgiye ihtiyaç olduğu göz önüne alınarak “Mükellef Bildirgesi – Detaylı Olarak” (Taxpayer Charter – In Detail) adını taşıyan bir ayrıntılı kitapçık tasarlanmıştır. Adından da anlaşılacağı gibi yeni düzenlemeyle mükelleflere ihtiyaç duyduklarında daha kolay bir erişim sağlamak amacıyla, daha önceki düzenlemelerin daha ayrıntılı ve basit ifade edilmesi sağlanmıştır. Bir diğer amaç yeni bildirgenin de halkla danışma süreci sonunda ortaya çıkmasıyla, vergi sisteminin idare edilmesine halkın katılımının önemini desteklemektir. ATO 2003 yılı yıllık raporunda bildirgenin toplumda idareyle mükellefler arasında sahip olmak istedikleri ilişkiyi tanımladığını ifade etmiştir⁷¹.

Avustralya'da gelir idaresi her yıl düzenli olarak bağımsız kurumlarca yaptığı çalışmalarla, mükelleflerin vergiye, idareye ve haklarına olan bakışını ölçmektedir. 2001 yılından beri her altı ayda bir yapılmakta olan ATO Profesyonellik Anketi (ATO Professionalism Survey⁷²), ilk kez 1996'da yapılan ve 2000 yılından beri her yıl düzenli olarak tekrarlanan Toplumsal Algı Anketi (Community Perceptions Survey⁷³), Mayıs 2010'da on altıncısı tamamlanan Firma Algısı Anketi (Business Perceptions Survey⁷⁴) ATO'nun yaptığı araştırmalardan bazılarının örneğidir.

⁷⁰ Wheelwright, a.g.m., s. 60.

⁷¹ James – Murphy – Reinhart, a.g.m., ss. 9-10.

⁷² Ayrıntılı bilgi için bkz. ATO Professionalism Survey May 2010, <http://www.ato.gov.au/content/downloads/cor00261842.pdf>, (10.05.2011).

⁷³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Community Perceptions Survey 2009, <http://www.ato.gov.au/content/downloads/cor00227095cps2009.pdf>, (10.05.2011).

⁷⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Business Perceptions Survey May 2010, <http://www.ato.gov.au/content/downloads/cor00261758.pdf>, (10.05.2011).

ATO son olarak Temmuz 2010'da "Vergi Mükellefi Hakları ve Sorumlulukları Bildirgesi – Bilmeniz Gerekenler" (Taxpayer Charter – What You Need to Know⁷⁵)'i yayınlamış, eski bildirgeyi revize etmiştir. Bildirgedeki temel prensipler önceki versiyonuna bağlı olarak kalmıştır; fakat önceki düzenlemeden daha kısa şekilde yapılandırılmıştır⁷⁶. Ayrıca, ATO her kültürden mükellefin kolayca anlamasını sağlamak amacıyla bildirgeyi, aralarında Türkçe'nin de olduğu 20 farklı dilde yayınlamaktadır⁷⁷.

2. Dünyada Mükellef Haklarının Son Durumu

Mükellef haklarının gelişimi bakımından örnek teşkil edebilecek birkaç ülkedeki durumu inceledikten sonra, günümüzdeki son yapıyı ortaya koymak yerinde olacaktır.

Gerek insan haklarının önem kazanmasıyla; gerekse devletlerin vatandaşlarına hizmet sunma kalitesinin gün geçtikçe iyiye gitmesiyle birlikte diğer alanlarda olduğu gibi mükellef hakları alanında da yeni düzenlemeler gündeme gelmiştir. Yakın dönemde mükellef haklarına yönelik tartışmaların 1987'de Uluslararası Maliye Derneği (International Fiscal Association)'nin düzenlediği "İnsan Hakları ve Vergilendirme" konulu seminerle başladığı görülmektedir. Seminer sonunda hazırlanan broşürler, bu alandaki tartışmaların derinleşmesine yönelik bir adım olmuştur. OECD'nin 1990 yılında yaptığı araştırma "mükellef hakları ve yükümlülüklerini" ortaya koymayı amaçlayan önemli çalışmalardan biridir⁷⁸. OECD bunun devamında yaptığı yayını belirli dönemlerde güncelleyerek gelişmelerin görülmesine zemin hazırlamıştır.

Mükellef hakları alanında gelinen son noktayı ortaya koymak amacıyla 34 OECD ülkesi ve 15 OECD üyesi olmayan bazı seçilmiş ülkenin⁷⁹ yer aldığı aşağıdaki tabloyu incelemek faydalı olacaktır:

⁷⁵ Türkçe olarak bkz. **Vergi Mükellefi Hakları ve Sorumlulukları Bildirgesi – Bilmeniz Gerekenler**, http://www.ato.gov.au/content/downloads/cor34094_taxpayerscharter_turkish.pdf, (10.05.2011).

⁷⁶ ATO, [http://www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?menuid=43142&doc=/content/00256144.htm&page=18 &H18](http://www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?menuid=43142&doc=/content/00256144.htm&page=18&H18), (10.05.2011).

⁷⁷ Bkz. ATO, <http://www.ato.gov.au/content/25824.htm>, (10.05.2011).

⁷⁸ Brzezinski, a.g.m., s. 17.

⁷⁹ Komite çalışmalarında OECD üyesi olmayan ülkeleri seçerken çeşitli kriterleri göz önüne almaktadır. Avrupa Birliği üyesi olma (Örneğin Bulgaristan, Kıbrıs, Malta, Litvanya), OECD'nin Vergi İdaresi Forumu'yla (The Forum on Tax Administration) yakın çalışmalar yürütme (Örneğin Malezya ve Singapur) ve bu kriterlere girmeyen G20 ülkeleri (Örneğin Suudi Arabistan ve Endonezya) seçilmiştir [OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)**, 3 March 2011, p. 9, <http://www.oecd.org/dataoecd/2/37/47228941.pdf>, (20.04.2011)].

Tablo 1: OECD Ülkelerinde ve OECD Üyesi Olmayan Bazı Seçilmiş Ülkelerde Mükellef Haklarıyla İlgili Düzenlemeler

ÜLKE	KANUN OLARAK YA DA DİĞER YASAL STATÜDE DÜZENLEME	İDARİ BİR BELGE NİTELİĞİNDE DÜZENLEME	MÜKELLEFLERİN ŞİKAYETLERİYLE İLGİLENEN ÖZEL BİR YAPILANMA
OECD Üyesi Ülkeler			
ABD	Var	Var	Var
Almanya	Var	Yok	Yok
Avustralya	Var	Var	Var
Avusturya	Var	Var	Var
Belçika	Var	Var	Var *
Çek Cumhuriyeti	Var	Var	Var *
Danimarka	Var	Var	Var
Estonya	Var	Var	Var
Finlandiya	Var	Var	Var
Fransa	Var	Var	Var
Hollanda	Var	Var	Var *
İngiltere	Var	Var	Var
İrlanda	Yok	Var	Yok
İspanya	Var	Var	Var
İsrail	Var	Var	Yok
İsveç	Var	Var	Yok
İsviçre	Var	Yok	Yok
İtalya	Var	Var	Var
İzlanda	Var	Yok	Var *
Japonya	Var	Yok	Var
Kanada	Var	Var	Var *
Kore	Var	Var	Var
Lüksemburg	Var	Yok	Var
Macaristan	Var	Var	Yok
Meksika	Var	Var	Var *
Norveç	Var	Var	Var
Polonya	Var	Var	Var
Portekiz	Var	Var	Yok *
Slovakya	Var	Yok	Var
Slovenya	Var	Var	Var *
Şili	Var	Var	Yok
Türkiye	Yok	Var	Yok
Yeni Zelanda	Yok	Var	Var
Yunanistan	Var	Var	Var
OECD Üyesi Olmayan Bazı Seçilmiş Ülkeler			
Arjantin	Yok	Yok	Var
Bulgaristan	Var	Var	Yok
Çin	Var	Var	Var
Endonezya	Var	Var	Var *
Güney Afrika	Yok	Var	Var
Hindistan	Var	Var	Var
Kıbrıs	Var	Var	Var
Letonya	Var	Var	Var
Litvanya	Var	Var	Var

Malezya	Var	Var	Var
Malta	Var	Var	Yok
Romanya	Var	Var	Var *
Rusya	Var	Yok	Var *
Singapur	Var	Var	Yok
Suudi Arabistan	Var	Var	Var

* Birçok ülkede, mükellef şikayetleriyle ilgilenen özel bir kurum yapısal olarak değişiklik göstermektedir. Örneğin, **Belçika**'da kurulan Vergi Arabulucusu (Tax Mediator) 1 Haziran 2010'da faaliyete geçmiştir. **Kanada**'da Mükellefin Ombudsmanı; **Çek Cumhuriyeti**, **İzlanda** ve **Hollanda**'da Ombudsman vergi dahil tüm idari problemlerle ilgilenmektedir. **Endonezya**'da Vergi Gözetim Komitesi varken; **Meksika**'da 2006'da kurulan ombudsman kurumu henüz faaliyete geçmemiştir. **Portekiz**'de vatandaşların, gelir idaresi de dahil kanuna aykırı kamu otoritesinin davranışlarına karşı başvurabilecekleri "The Portuguese Ombudsman", **Rusya**, **Romanya** ve **Slovenya** gelir idarelerine bağlı kurum içi yapılar mevcuttur.

Kaynak: OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)**, a.g.r., s. 204.

Mükellef hakları ve mükellef bildireleri OECD'nin Mali İşler Komitesi [Committee on Fiscal Affairs (CFA)]'nin geçen birkaç yılda yayınladığı önemli dokümanlarda yerini alan bir konudur. Dahası, AB Mali Planı, gelir idaresinde "mükelleflerin vergi sisteminde adalet ve eşitliğin güvenine sahip olabilmeleri için mükellef haklarının ve ödevlerinin tanımlanmasını ve kamusallaştırılmasını" amaçlamaktadır. Bunun nasıl başarılacağına yönelik sıkı kurallar konulmasa da bu durum, CFA'nın yaptığı yayınlarda olduğu gibi, saydamlığı arttırmada önemlidir.

Tüm ülkeler genellikle sadece bir yerde değil, çeşitli kanuni ve idari düzenlemelerde mükellef ödev ve haklarını korurken; bu durum yüzünden düzenlemelere kolayca ulaşmak mümkün olmamakta ve saydamlık sağlanamamaktadır. Özellikle son on yılda gelir idareleri saydamlığı sağlamak ve erişilebilirliği arttırmak için bu alanda önemli adımlar atmıştır⁸⁰.

Tablo 1'de görüldüğü gibi 49 ülkeden Arjantin hariç hepsi mükellef hakları alanında bir düzenlemeye sahiptir. 49 ülkeden 44'ü ise mükellef haklarını vergi hukuku veya diğer kanuni statüde kısmen ya da tamamen düzenlemiştir, 41'i ise çoğunlukla "Mükellef Bildirgesi" olarak bilinen ve ayrıntılı olarak hazırlanan idari belgeye sahiptir. Bunun yanında 37 ülkenin hem idari hem de hukuki düzenlemeye sahip olduğunu görmekteyiz.

Şunu da belirtmek gerekir, OECD'nin 2004 yılındaki hazırladığı rapordaki ülkelerden sadece 2/3'ü hukuki düzenlemeye sahiptir⁸¹. Aynı çalışmanın 2008 yılında

⁸⁰ OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)**, a.g.r., s. 122.

⁸¹ OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)**, a.g.r., s. 122.

yapılan versiyonunda ele alınan 43 ülkeden 36'sında kanuni düzenlemenin mevcut olduğu görülmüştür⁸². Bu son çalışmada ise hukuki düzenlemelerin artmakta olduğu ortaya çıkmıştır.

İdari bir belge olarak mükellef hakları alanında düzenlenen yapının şekil ve içeriği ülkeler arasında değişmekle birlikte bazı yaygın konu ve unsurlar vardır. Bu kapsamda, CFA'nın 2003 yılında hazırladığı "Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note" adlı raporda, OECD ülkelerindeki mükellef haklarına yönelik düzenlemelerde benzer uygulamalar olduğu görülerek mükellef bildirelerinde olması gereken haklar, altı başlık halinde sıralanmıştır⁸³:

- Bilgilendirme, yardım ve haber alma hakkı
- Başvuru hakkı
- Doğru vergi miktarından daha fazlasını ödememe hakkı
- Belirlilik hakkı
- Mahremiyet hakkı
- Gizlilik hakkı

OECD ülkelerindeki son dönemdeki gelişmelerde dört ülke ön plandadır. Bunlardan biri olan Kanada, "Taxpayer Bill of Rights"ı Mayıs 2007'de sunmuştur. Bu çalışma, Kanada Gelir Ajansı (CRA)'nın mükelleflere hesap verme sorumluluğunu artırmayı amaçlayan serinin bir parçasıdır. Belge, 5'den fazlası küçük işletmelere (bu sektör Kanada'nın büyümesinde önemli görünüyor) yeni vaatler içeren 15 maddeden oluşuyor. Bu 15 maddeden 7'si kanunidir. 8'i ise mükelleflerle gelir idaresi arasındaki ilişkilere yönelik hizmet hakları oluşturmaya yöneliktir. Kanuni haklar olağan düzeltme mekanizmasının konusuyken; Kanada Gelir Ajansı hizmet hakları yönetimini desteklemek amacıyla yeni hizmet şikayet süreci olan "Mükellef Ombudsman"ının pozisyonunu düzenlemiştir.

Diğer bir gelişme ise İngiliz gelir idaresi HMRC (Her Majesty's Revenue & Customs)'nin yönetimindeki İngiltere Bakanı mükellefler için iyi bir başvuru kaynağı olması için vergi sisteminin kullanılabilirliği ve ulaşılabilirliğini artırmanın yanında mükellef bildirgesi hazırlamaya söz vermiş olmasıdır. Önceki düzenleme bir hizmet bildirgesi niteliğindedir.

⁸² Ayrıntılı bilgi için bkz. OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)**, Table 26, a.g.r., s. 132.

⁸³ OECD, **Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note**, a.g.e., s. 3.

Yeni düzenleme de hukuksal değildir, fakat mükelleflere koruma sağlayacak yasal yapıda tüm ilaveler dikkate alınmıştır⁸⁴. HRMC yeni bildirgesini 2009 yılında yayınlamıştır.

Avustralya’da ATO tarafından 2010 yılında mevcut bildirgenin bir üst seviyesi niteliğini taşıyan yeni bir bildirge yayınlanmıştır. Bildirgenin tanıtımında halkın vergi sisteminin bir parçası olduğu ve bu sistemde ATO’nun rolünün insanların doğru şeyleri yaptıkları konusunda cesaretlendirmek için halkın sisteme olan güvenini sağlamak olduğu vurgulanmıştır. Bunu oluşturmak toplumla karşılıklı güven ve beklentilere dayanan bir ilişki gerektirir. Bu bildirgeyle halkın ATO’dan sonuçların başarısı için neyi bekleyebileceği açıklanmıştır.

Danimarka’nın gelir idaresi SKAT (Danish Tax and Customs Administration) yeni bir bildirgeyi 2009 yılında tanıtmıştır. Aynı zamanda CFA’nın 2010 yılı yeni çalışması sürerken, Güney Afrika’daki gelir idaresi mevcut bildirgeyi revize etme çalışmalarında sona yaklaşmaktadır⁸⁵.

B. TÜRKİYE’DE MÜKELLEFLER HAKLARININ GELİŞİMİ

Dünya’daki gelişmeleri kısaca inceledikten sonra, ülkemizdeki gelişime bakmak yerinde olacaktır. Bu sebeple vergilemenin anayasal temellerinin atıldığı belgelere dayanarak cumhuriyet öncesi dönem ve anayasal gelişmelerle birlikte cumhuriyet sonrası dönem ele alınacak, ayrıca günümüzde ulaşılan son durum ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Mükellefler Haklarının Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğu’nda anayasalcılık hareketleri Sened-i İttifak’la başlamakta, Tanzimat Fermanı ve Islahat Fermanı’yla devam etmektedir. İlk anayasa ise 1876 tarihli Kanun-i Esasi’dir⁸⁶. Vergilendirme açısından da sonuçlar doğuran bu düzenlemelerin bazı hakların kazanılmasını sağlamanın doğal bir sonucu olarak mükellefler hakları alanında da yansımaları vardır. Ortaya çıkardıkları sonuçları görmek için bu düzenlemeleri tek tek ele almakta yarar vardır.

⁸⁴ OECD, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)*, a.g.r., s. 123.

⁸⁵ OECD, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, a.g.r., ss. 206-207.

⁸⁶ Gözler, *Anayasa Hukukuna Giriş.*, a.g.e., s. 161.

Sened-i İttifak II. Mahmut'un tahta çıkmasından sonra, merkezi otoritenin zayıflayan durumunun farkında olan Alemdar Mustafa Paşa'nın öncülüğünde 1808'de imzalanmış; anayasalcılık hareketleri bakımından önemli bir belgedir. Bu belge, bir yandan padişahın yetkilerini sınırlarken, diğer yandan da ayanlara yetkiler tanıyan ve bu yetkileri padişaha kabul ettiren bir niteliğe sahiptir. Sened-i İttifak, Padişah ile fiili ve bölgesel birer iktidar olan ayanlar arasında, iktidar paylaşımını düzenlemeyi amaçlayan bir belgedir⁸⁷.

Sened-i İttifak'ta giriş dışında 7 şart ve bir ek yer almaktadır⁸⁸ ve bu şartlardan ikisi vergilendirmeye ilişkindir. Bunlardan 3. şarta göre, vergilerin padişahın iradesi çerçevesinde ayanların koruması ile hasara uğramadan toplanacağı hedeflenmekte; diğer madde olan 7. şarta göre ise halkın aşırı vergi yükü altında kalmaması için; ahaliden, fakirlerden ve köylülerden alınacak vergilerde adaletle riayet ilkesine uygun davranılacak; vergi konulurken ayanlarla görüşülecek ve bu görüşmeler sonucunda ortaya çıkan karara uyulacaktır⁸⁹. Bu hükümlerle padişahın vergilendirme yetkisi, ayanların denetimine verilmiştir⁹⁰. İktidarın yetkilerini sınırlayan adaletle uyma anlayışı “verginin yasallığı ilkesinin” ve halkın temsilcileri olmamalarına karşın ayanların onaylayıcı görevi üstlenmeleri “temsilsiz vergi olmaz” kuralının oluşumuna bir adımdır⁹¹. Sened-i İttifak, anayasa niteliği taşımasa da Türk tarihinde ilk kez devlet iktidarını sınırlayan bir düşüncenin ortaya çıkması bakımından önemlidir; fakat Alemdar Mustafa Paşa'nın kısa bir süre sonra ölümüyle devam eden süreçte Sened-i İttifak hükümlerine uyulmamıştır.

Bir diğer önemli adım Tanzimat Fermanı ile gerçekleşmiştir. II. Mahmut'un ölümünden sonra yerine geçen Abdülmecit tarafından Gülhane'de Dışişleri bakanı tarafından ilan edilen ve diğer adı “Gülhane Hatt-ı Hümayunu” olan bir fermanıdır. Bu fermanla tam olmasa da kişilerin temel hak ve hürriyetleri düzenlenmiştir. Bu bakımdan fermanı Türklerin ilk “temel haklar beyannamesi” olarak nitelendirebiliriz⁹².

Tanzimat Fermanı, Sened-i İttifak'ın düzenlendiği gibi şart şart veya madde madde değildir. Birçok temel hak ve özgürlük tanımış ve devlet iktidarının kullanılmasına aynı zamanda da sınırlandırılmasına ilişkin birçok ilke içermiş olmasına rağmen, bu haklar ve

⁸⁷ Gözübüyük, a.g.e., s. 104.

⁸⁸ Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş.**, a.g.e., s. 162.

⁸⁹ Güneş, a.g.e., s. 78; Çağan, a.g.e., s. 34.

⁹⁰ Çağan, a.g.e., s. 34.

⁹¹ Güneş, a.g.e., ss. 78-79.

⁹² Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş.**, a.g.e., ss. 162-163.

ilkeler oldukça dağınık ve iç içe girmiştir. Ancak Tanzimat Fermanının değişik yerlerinde tanıdığı haklar ve benimsediği ilkeler şu şekilde belirtilebilir⁹³:

- Mali güce göre vergi alma ilkesi,
- Ceza yargılamasına ilişkin güvenceler verilmesi,
- Mülkiyet hakkının güvence altına alınması,
- Eşitlik ilkesinin benimsenmesi,
- Kanunların hazırlanmasında danışma kurullarının kurulması,
- Kanunların üstünlüğü ilkesi.

Tanzimat Fermanı'nda gerek mali güce göre vergilendirme ile eşitlik ilkesi gibi doğrudan, gerekse diğer düzenlemeler gibi dolaylı olarak mükellef haklarını ilgilendiren maddelerin olduğu açıktır.

Bir diğer durum ise Islahat Fermanı ile yaratılmıştır. Islahat Fermanı'nın mükellef hakları alanındaki önemli bir düzenlemesi diğer alanlarda olduğu gibi vergi alanında da Müslümanlar ile gayrimüslimler arasında eşitlik sağlamasıdır. Bu sağlanırken vergi alımında din ayrımı yapılmayacağı ile birlikte iltizam usulü kaldırılarak vergilerin doğrudan alınması düzenlenmiştir⁹⁴.

Mükellef haklarının anayasal temelleri ise ilk Osmanlı Anayasası olan Kanun-i Esasi ile atılmıştır. Buna göre mükelleflerin haklarının korunması açısından şu üç madde göze çarpmaktadır:

17'nci madde, bütün Osmanlıların (kanun önünde) haklar ve ödevler bakımından eşit olduğunu öngörmektedir ve eşitlik ilkesiyle mükelleflerin haklarının korunduğu açıktır.

20'nci maddede, vergilerin "*herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzi*" olunacağı ilan edilmiş yani mali güce göre vergilendirme ilkesi kabul edilerek mükelleflerin hakları korunmuştur. Aynı zamanda, kamu yararının gerektirmedikçe ve bedelinin peşin ödenmedikçe bir kişinin tasarrufunda bulunan mülkün alınamayacağı belirtilmiştir.

25'inci maddeye göre, "*bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve nam-ı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz*" denilmek suretiyle vergilerin kanuniliği

⁹³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Kemal Gözler, "Tanzimat Fermanı: Gülhane Hattı Hümayunu (1839)", <http://www.anayasa.gen.tr/tanzimatfermani.htm>, (05.08.2010).

⁹⁴ Kemal Gözler, "Islahat Fermanı (1856)", <http://www.anayasa.gen.tr/islahatfermani.htm>, (05.08.2010).

ilkesi düzenlenmiştir⁹⁵. Mükellef haklarının anayasal temellerinin atılması bakımından bu madde önemlidir. Ayrıca, II. Meşrutiyetle birlikte meclisin gücünün daha da artmış olması vergileme açısından “temsilsiz vergi olmaz” ilkesinin pekişmesi anlamına gelir. Bu doğrultuda II. Meşrutiyet’le birlikte mükellef haklarının anayasal temellerinin güçlendiğini söyleyebiliriz.

2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Mükellef Haklarının Gelişimi

Cumhuriyet sonrası dönemdeki gelişmeleri öncelikle anayasal temellerde aramak gerekir. Mükellef haklarının altyapısı buralarda oluşmuştur. Dünyadaki gelişimine paralel olarak yapılan diğer düzenlemeler ise son döneme mahsustur.

TBMM’nin toplanmasından sonra oluşturulan ilk anayasa 1921 Anayasası gerçek adıyla Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, dönemin şartlarına uygun olarak hazırlanmış, kısa ve ayrıntısız bir yasadır. En önemli özelliği ise “hakimiyet kayıtsız şartsız milletindir⁹⁶” hükmünü içermek suretiyle milli egemenlik ilkesini düzenlemiş olmasıdır⁹⁷. Bu yasanın kabulünden sonra saltanatın kaldırılması gibi yeni gelişmeler ortaya çıkmış ve Teşkilat-ı Esasiye Kanunu’nda yapılan değişiklikle birlikte 1923 yılında cumhuriyetin ilanı gerçekleşmiştir. Yasa, gerek eksiklikleri yönünden gerekse Kanun-i Esasi’yi ortadan kaldırmaması yönünden uzun süre yürürlükte kalmamıştır.

Yeni düzenleme yine “Teşkilat-ı Esasiye Kanunu” adı altında olmakla birlikte, 1924 Anayasası olarak anılmaktadır. Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle Kanun-i Esasi ve 1921 Anayasası açıkça yürürlükten kalkmıştır. Altı bölümden oluşan, temel hak ve hürriyetleri içeren bir yapısı vardır⁹⁸. Anayasanın vergi ile direkt ilgili maddeleri şunlardır⁹⁹:

Md. 84 “*Vergi, devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir.*

Bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır.”

Md. 85 “*Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır.*

⁹⁵ Kemal Gözler, “Kanuni Esasi (1876)”, <http://www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm>, (06.08.2010).

⁹⁶ Tam metin için bkz. Suna Kili – A. Şeref Gözübüyük, **Türk Anayasa Metinleri “Senedi İttifaktan Günümüze”**, Türkiye İş Bankası Yayınları, Ankara, 1985, s. 91.

⁹⁷ Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş**, a.g.e., s. 176.

⁹⁸ Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş**, a.g.e., s. 179.

⁹⁹ Kili – Gözübüyük, a.g.e., s. 127 (İlgili kaynaktaki sadeleştirmeden yararlanılmıştır).

Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir.”

Vergilerle ilgili bu iki madde ön planda olmakla birlikte, bunun dışında eşitlik ilkesi (md. 69); konut dokunulmazlığı (md. 71); sözleşme, çalışma, mülk edinme ve tasarrufta bulunma hürriyeti (md. 70, md. 79); dilekçe hakkı (md. 82) gibi maddelerin mükellef haklarının zeminini hazırlayan bir yapıda olduğu açıktır. 1924 Anayasası uzun bir dönem yürürlükte kalmış olmakla birlikte, birçok değişikliğe uğramıştır.

1960 darbesinden sonra oluşturulan 1961 Anayasasıyla “***Türkiye Cumhuriyeti, insan haklarına ve başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, milli, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir.***” maddesi düzenlenmiş ve “hukuk devleti” kavramı anayasaya alınmıştır. Tezin ilk bölümde açıklandığı gibi hukuk devleti, vatandaşları birçok açıdan koruyan bir yapıya sahiptir. Bu sebeple de mükellef hakları alanında sonuçlar doğurmaktadır. Bunun dışında, anayasada sosyal hak ve ödevler ilk defa sistematik olarak düzenlenmiştir. Aynı zamanda temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması oldukça güvenceli bir sisteme dayandırılmıştır¹⁰⁰. Kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin sınırlandırılması ne kadar zor ise kişilerin özgürlükleri o kadar korunmaktadır.

Günümüzde birçok değişikliğe rağmen halen uygulanmakta olan 1982 anayasası esas itibariyle 1961 anayasası gibi bir darbeden sonra oluşturulmuş ve yine onun gibi halk oylamasıyla kabul edilmiştir. Bunun yanında farkları tartışılmayacak kadar çoktur. Çalışmamız itibariyle bu farkları ortaya koymayı, nelerin kısıtlandığını gözler önüne sermeyi amaçlamıyoruz. Bu anlamda mükellef hakları açısından 1982 Anayasası'nın önemli maddelerine değinerek durumu ortaya koyacağız.

Anayasamızın 2. maddesinde “***Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.***” hükmü yer almaktadır. Mükellef hakları, esasında insan hakları kavramının gelişmesine paralel bir seyir izleyerek günümüze geldiğinden ve insan hakları ekseninde geliştiğinden anayasamızın 2. maddesinde geçen “***insan haklarına saygılı***” devlet ifadesi mükellef hakları açısından temel oluşturmaktadır¹⁰¹. Aynı zamanda bu maddede yer alan

¹⁰⁰ Gözler, a.g.e., ss. 184-187.

¹⁰¹ İnan, a.g.tz., s. 160.

“*Atatürk milliyetçiliğine bağlı*” ifadesi mükelleflere hiçbir şekilde tabiiyetine göre ayrımcılık yapılmaması gereğini ortaya koyduğundan önemlidir. Hakların kullanılması açısından en geniş özgürlüğün demokratik toplumlarda olduğu bilindiğinden “*demokratik*” ifadesi mükellef hakları alanında da bir sonuç doğurur¹⁰². Türkiye Cumhuriyeti Anayasasına göre; mükellef hakları ve ödevleri konusu devletin nitelikleri arasında sayılan “*hukuk devleti*” esasında yer almakta olup; mükellef hakları ve ödevleri bir madalyonun iki yüzünü oluşturmaktadır. Bu nedenle, devlet vergi toplama yetkisini kullanırken vergilerin yasallığı ilkesi gereği hukuk kurallarına uymalı ve aynı hassasiyeti vergi ödemekle yükümlü olanların haklarını kullanmaları sırasında da göstermelidir¹⁰³.

Günümüz anayasasının vergileme ile ilgili en önemli maddesi 73. maddesidir. “Vergi Ödevi” başlığı taşıyan bu madde şu şekildedir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

İlk bölümde de anayasal vergileme ilkelerini incelerken ele aldığımız bu maddeler bize mükellef haklarının korunmasındaki anayasal temelleri vermektedir. Bu bağlamda vergileme ile ilgili vergilendirmede kanunilik ilkesi (md. 73/3), genellik ilkesi (73/1), karşılıklılık ilkesi (md. 73/1), mali güç ilkesi (md. 73/1), eşitlik ilkesi (md. 10, md. 73/1), adalet ilkesi (md. 73/2) vergilerin alınmasındaki anayasal temelleri belirler ve bunun mükellefler için bir güvence oluşturduğu açıktır. Aynı zamanda hukuk devleti ilkesi (md.2) ve buna bağlı olarak kanuni idare ilkesi (md.73/3), hukuki güvenlik, kanun önünde eşitlik (md.10), ölçülülük ilkesi (md. 13), başvuru hakkı (md. 125) mükellef haklarının temellerini oluşturur. Mükellef haklarının korunmasına dolaylı olarak hizmet edecek özel hayatın

¹⁰² Aslan, a.g.tz., ss. 98-104.

¹⁰³ GİB, **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri**, a.g.e., s. 50.

gizliliği (md. 20), mülkiyet hakkı (md. 35), hak arama hürriyeti (md. 36), dilekçe hakkı (md. 74) gibi düzenlemeler de anayasamızda mevcuttur.

Son olarak 2010 anayasa değişikliğiyle de anayasamızda mükellefler açısından sonuç doğuran gelişmeler meydana gelmiştir. Gerek 148. maddede düzenlenen anayasa mahkemesine bireysel başvuru hakkı, gerekse 74. maddede düzenlenen kamu denetçiliği (ombudsman) kurumunun hakların korunması açısından önem taşımaktadır. Son dönem gelişmeleri olarak ele alınan bu düzenlemeler çalışmamızın üçüncü bölümünde değerlendirilecektir.

3. Türkiye’de Mükellef Haklarının Son Durumu

Türkiye’de vergilendirme süreciyle ilgili usul ve esaslar Kıta Avrupası hukuk sistemini uygulayan ülkelerde olduğu gibi kanunlarda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu sebeple mükelleflere tanınan hakların esas itibarıyla anayasa ve vergi kanunlarında bulunabileceği açıktır. Mükellef hakları ülkemiz mevzuatında arandığında, bunların zaten Türk vergi hukukunda mevcut olduğu ortaya çıkar; fakat kanunlarda mükellef haklarıyla ilgili ayrı ve sistematik bir düzenleme yoktur¹⁰⁴.

Türkiye’de dünyadaki gelişmelere paralel bir seyir izleyen Gelir İdaresi’nin hizmet kalitesindeki değişim beraberinde birçok yenilikle birlikte “mükellef hakları” kavramını da getirmiştir. Bu kavram literatürümüzde yeni olmasına rağmen, gün geçtikçe ele alınan ve gelişen niteliktedir. Mükellef haklarının ayrı bir kavram ve idari bir görev olarak ilk defa görülmesi 2005 tarihli 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 1. maddesindeki “*gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak*” şeklindeki düzenlemede olmuştur. Bununla birlikte belirtilen kanunun 4. maddesinde başkanlığın görevleri sayılırken maddenin (c) bendinde “**Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.**” ve devamındaki (d) bendinde

¹⁰⁴ Gerçek, a.g.e., s. 138.

“Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.” sayılarak, mükellef hakları gündeme getirilmiş ve mükellef haklarının korunması GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı)’e bir görev olarak verilmiştir.

Bu sürecin ardından yeniden yapılanan gelir idaresi, hizmet anlayışındaki değişime paralel olarak Şubat 2006’da “Mükellef Hakları Bildirgesi”ni yayınlamıştır. Bildirgenin yayınlanmasıyla mükelleflerin var olan haklarını gündeme getirip, bu konuya dikkat çekmek amaçlanmıştır. Bu amaca paralel olarak hazırlanan bildirme kısa olmakla beraber, kanunlarda bahsedilmeyen hizmet sunumundaki durumlar ön planda tutulmuştur ve idari bir bildirme niteliğindedir¹⁰⁵.

GİB yapısı içindeki Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğunu halka benimsetmenin yanı sıra, mükelleflere vergi ile ilgili ödev ve hakları konusunda bilgi vermeyi, mevzuat hakkında mükelleflere doğru bilgilerin etkin bir şekilde ulaşmasını, mükelleflere sunulan hizmet kalitesini artırmayı hedeflemektedir. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı bu hedeflere ulaşmak için yazılı, görsel yayınlar hazırlamaktadır. Bunlar aynı zamanda GİB’in sitesinde yer almaktadır. 2010 yılı içinde aşağıdaki rehberler hazırlanmıştır¹⁰⁶:

- Beyanname Düzenleme Rehberleri
 - 1- Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi
 - 2- Ticari Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi
 - 3- Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi
 - 4- Kira Geliri Elde Edenler Beyanname Düzenleme Rehberi
 - 5- Dar Mükellefler İçin Kira Geliri Rehberi
 - 6- Guidebook on Rental Income for Non-Resident Taxpayers
 - 7- Serbest Meslek Kazançları Vergi Rehberi
 - 8- G.V.K. Geçici 67. Madde Uygulaması İle İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi
 - 9- Ücret Kazançları Vergi Rehberi
- Bilgilendirme Yayınları
 - 1- Vergi Takvimi – Aralık 2010

¹⁰⁵ GİB, **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri**, a.g.e., ss. 49-50.

¹⁰⁶ GİB, **2010 Faaliyet Raporu**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2011, s. 61, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (10.03.2011).

- 2- Mükellefin Ödevleri Rehberi (Serbest Meslek Kazancı) – Aralık 2010
- 3- Mükellefin Ödevleri Rehberi (Kurum Kazancı) – Aralık 2010
- 4- Mükellefin Ödevleri Rehberi (Ticari Kazanç) – Aralık 2010

Bunun dışında başkanlık, gelir idaresi çalışanlarına Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Eğitimi (MHTT) vermektedir. Mükellef odaklı ve kaliteli hizmet anlayışını etkili kılabilmek ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayabilmek amacıyla 2008 yılı Ocak ayında başlatılan MHTT Eğitim Programı 2011 yılının Şubat ayında 81 ilde tamamlanmıştır. Söz konusu Eğitim Programı kapsamında mükelleflerle yüz yüze iletişim halinde olan yaklaşık 35.000 Gelir İdaresi personeline mükellef hizmetleri ve etkili iletişim konusunda eğitim verilmiştir¹⁰⁷. GİB mükelleflere sunduğu hizmetleri, internet adresinden mevzuata kolay ulaşım ve sürekli güncellemelerle desteklemiş; aynı zamanda birçok bilgiyi içeren ücretsiz e-posta hizmetini başlatmıştır¹⁰⁸.

25 Aralık 2007 tarihinde Ankara’da faaliyete geçen Vergi İletişim Merkezi (VİMER) mükelleflere ihtiyaç duydukları bilgiye kısa zamanda ve doğru şekilde ulaşabilmesini sağlamayı amaçlamaktadır. VİMER Mart 2008’den itibaren tüm illerdeki çağrılara yönelik hizmete başlamıştır. VİMER’in uygulamadaki kalitesi 2009 ve 2010 yılında aldığı ödüllerle desteklenmiştir. İllerde faaliyet gösteren ihbar ve şikayet hattı Alo Maliye 189 aracılığıyla alınan ihbar bildirimlerinin tek merkezde toplanması amacıyla yapılan çalışmalar 1 Eylül 2010’da tamamlanmış, VİMER üzerinden tüm Türkiye’den ihbar bildirimleri alınmaya başlanmıştır¹⁰⁹.

Gelir idaresi tarafından mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla verilen hizmet kalitesini iyileştirmek ve yeni hizmet seçenekleri geliştirmek için yapılan çalışmalara bağlı olarak 3 Mayıs 2008 tarihi itibarıyla “Mükellef Hizmetleri Merkezi” vergisel konularda birebir danışmanlık hizmeti vermek ve buna bağlı olarak mükelleflerin bazı işlemlerini kolaylıkla yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla Ankara’da faaliyete geçmiştir¹¹⁰. Merkez 2010 yılı içinde 783 kişiye danışma hizmeti sunmuştur¹¹¹.

¹⁰⁷ GİB, [http://www.gib.gov.tr/index.php?id=732&tx_ttnews\[tt_news\]=1745&cHash=a03bdc0bd6](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=732&tx_ttnews[tt_news]=1745&cHash=a03bdc0bd6), (20.03.2011).

¹⁰⁸ GİB, **2009 Faaliyet Raporu**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2010, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (20.06.2010), ss. 98-99.

¹⁰⁹ GİB, **2010 Faaliyet Raporu**, a.g.r., s. 63.

¹¹⁰ GİB, Mükellef Hizmetleri Merkezi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1218>, (20.08.2010).

¹¹¹ GİB, **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, a.g.r., s. 63.

Tablo 2: 2010 Yılı Mükellef Hizmetleri Merkezi Tarafından Verilen Hizmetler

Danışma	Beyanname Kabul	Beyanname Düzenleme	Borç Sorgulama	Toplam
319	279	120	65	783

Kaynak: GİB, 2010 Faaliyet Raporu, a.g.r., s. 64.

Ayrıca vergi dairesi başkanlıklarının yapısı içindeki Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'ne bağlı olarak Mükellef Hakları ve İletişim Müdürlükleri kurulmuştur. Bu müdürlüklerin görevleri şunlardır¹¹²:

- Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmaya yönelik tedbirleri almak ve uygulamak, vergi bilincinin artırılması için gerekli çalışmaları yapmak,
- Mükellef haklarının korunması, şikayetlerinin değerlendirilmesi ve mükellef ile ilişkilerin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak ve uygulamak,
- Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda her türlü iletişim aracını kullanmak suretiyle bilgilendirmek,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmalar yapmak,
- Vergi Dairesi Başkanlığı yetki alanı içindeki en iyi uygulama örneklerini tespit edip, bunların tüm Vergi Dairesi Başkanlığı yetki alanında uygulanabilmesi için Vergi Dairesi Başkanının onayına sunmak,
- Oda, birlik ve sivil toplum kuruluşlarıyla ilişkileri yürütmek, mevzuatta yapılan düzenlemelere ilişkin bilgilendirme faaliyetlerini yerine getirmek.
- Vergi dairesi başkanı ve/veya grup müdürü tarafından verilecek diğer görevleri yapmak.

Son dönemdeki gelişmeler sadece gelir idaresinin faaliyetleri ile sınırlı kalmamış aynı zamanda dünyada birçok ülkede mevcut olan Mükellef Dernek veya Birlikleri'nin yapısına paralel bir nitelikte olan “*Mükellef hakları alanında ulusal ve uluslararası hukuk ekseninde her türlü bilimsel, teorik ve uygulamaya yönelik araştırma, raporlama, eğitim ve*

¹¹² Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, <http://www.bursavdb.gov.tr/bpi.asp?caid=626&cid=1666>, (16.08.2010).

yayınlar yapmak ve bu surette ülkemizde mükellef haklarının yerleşmesi ve gelişmesini sağlamak mükellef hakları alanda toplum bilincinin olgunlaşması ve yaygınlaşması için gerekli faaliyetleri yürütmek¹¹³” amacıyla Mükellef Hakları Platformu ilk kez Bursa’da kurulmuştur.

Vergi kanunları çağın gereklerine ayak uydurmak için en çok yenilik gerektiren kurallar içerir. Nitekim son dönemde de 1 Ağustos 2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’la mükellef haklarını ilgilendiren çeşitli değişiklikler olmuştur. Aynı zamanda 2010 anayasa değişikliğiyle ombudsman kurumunun kurulmasına ve Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru hakkının tanınmasına yönelik düzenlemeler mükellef hakları açısından da sonuç doğurmaktadır.

II. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI

Mükellef hakları ülkelerdeki vergi sistemlerine göre farklılık gösterebilmekle birlikte, sınıflandırma bu hakların uygulanma mekanizmasından doğar. Hakların sağlandığı kaynağa göre sınıflandırma yapılabileceği gibi başka açılardan da bu hakları sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür¹¹⁴. Çalışmamızda mükellef haklarını iki temel gruba ayıracağız. Birinci grup haklar vergi kanunlarının uygunluğu, temel işleyişi ve geçerliliği ile ilgili mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliği içeren “genel mükellef hakları” (temel haklar)dır. Diğer bir grup ise “özel mükellef hakları” (ikincil haklar) olarak isimlendirilen kanunlarındaki özel durumlar, işlemler ve uygulamalar ile ilgili olan haklardır¹¹⁵. Ayrıca her başlık altında genel bilgilerle birlikte ülkemizdeki ve bazı ülkelerdeki mevcut yapıya değinilecektir.

A. GENEL MÜKELLEF HAKLARI

Genel mükellef hakları tüm mükelleflerin sahip olduğu haklardır. Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği

¹¹³ Mükellef Hakları Platformu, <http://www.mukellefhaklariplatformu.org/index.php?sayfa=amac>, (20.08.2010).

¹¹⁴ Gökbel, a.g.tz., s. 46.

¹¹⁵ Gerçek, a.g.m., s. 127.

hakkı, temsilci kullanma hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı ve belirlilik hakkı olarak sayılabilecek genel haklar; tüm mükelleflere vergi kanunlarının uygunluğu, işleyişi ve geçerliliği sırasında güvence sağlamaktadır¹¹⁶.

1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Genel haklardan olan adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı gelir idaresi çalışanlarının mükelleflere davranışlarını şekillendiren bir yapıdadır. Buna göre bir mükellefin işlemleri sırasında kendisine adil, eşit ve saygılı davranılmasını aramaya hakkı vardır¹¹⁷. Mükelleflere vergi kanunlarının uygulanması sırasında adil, eşit ve tutarlı davranılarak, vergilerin hesaplanmasında onların özel durumları dikkate alınmalıdır. Mükelleflerin karşılaşılabilecekleri sorunlar için yardım istemeleri veya herhangi bir aksaklık nedeniyle şikayette bulunmaları durumunda, bunlar belirlenen hizmet standartları çerçevesinde hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmelidir. Aynı zamanda mükellefle muhatap olan vergi idaresi çalışanı kendini tanıtmalı ve ona ulaşılacak bilgileri mükellefe vermeli, işlem sırasında yardımcı olamadığı konularla ilgili mükellefe daha sonra bilgi vermek amacıyla onun iletişim bilgileri alınarak, en kısa zamanda konu aydınlatılmalıdır. Mükelleflerin vergi idaresinden yükümlülükleri ve haklarıyla ilgili yardım talep etmeleri durumunda bunlara ücretsiz cevap verilmelidir. Aynı zamanda verilen bilgiler açık, tam, doğru ve tutarlı olmalı, basılı yayınlar ise kolay anlaşılabilir ve her zaman ulaşılabilir nitelikte olmaktadır.

Türk Vergi Hukuku'nda mükelleflere adil, eşit, profesyonel ve saygılı hizmet sunulacağına ilişkin bir yasal düzenleme bulunmamaktadır¹¹⁸, bunun yanında gerek mükellef hakları bildirgesinin özülüyle gerekse bakanlığın diğer uygulamalarıyla mükelleflere iyi hizmet garantisi sözü vermektedir. Bildirgenin maddelerinde yer almamakla birlikte giriş cümlesinde bildirgeyle GİB'in "*saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya bağlı*" olduğu vurgulanmıştır.

Maliye Bakanlığı, kamu mali yönetiminde verimlik ve etkinliği artırmak, vatandaşa sunduğu hizmet kalitesini iyileştirmek ve mükelleflerin aldıkları hizmetlerden memnuniyetini artırmak üzere Toplam Kalite Yönetiminin (TKY) uygulanmasına karar

¹¹⁶ Gerçek, a.g.m., s. 127.

¹¹⁷ IRS, **Your Rights as a Taxpayer**, a.g.e., 3. section, s. 1.

¹¹⁸ Gerçek, a.g.m., s. 138.

vermiş ve bu amacını 2000 yılından beri uyguladığı faaliyetlerle sürdürmüştür. 2003 yılında Maliye Bakanlığı Toplam Kalite Yönetimi Uygulama ve Ödül Yönergesi yürürlüğe girmiştir. Yönerge 9 Ocak 2007 tarihinde revize edilerek sistem daha güçlü hale getirilmiştir. Maliye Bakanlığı'nın benimsediği kalite politikası, görev ve hizmetlerin yerinde, zamanında, güvenilir, güler yüzler, hızlı ve daha etkin bir şekilde sunulması, tüm organizasyon ve işlem süreçlerinin sürekli geliştirilmesi ve iyileştirilmesine yönelik, vatandaş memnuniyetini hedefleyen çağdaş ve katılımcı bir yönetim kültürünün oluşturulmasıdır. Bakanlık, işgücünü eğitimlerle geliştirmeyi, başarıyı ödüllendirmeyi, görev ve hizmetleri daha saydam sunmayı hedeflemektedir¹¹⁹.

Ülkemizde hem yasal olarak hem de açıklanan bildirgenin maddelerinde bu hak konusunda bir düzenleme olmamasına karşın Amerika Federal Vergi İdaresi IRS'de beyannameyle taahhüt edilen haklar arasında “profesyonel ve saygılı muamele yapılması¹²⁰” ve Avustralya gelir idaresi ATO'nun hazırladığı beyannamede “mükelleflere adil ve makul şekilde davranılması hakkı” yer almaktadır¹²¹. Bunun yanında İngiltere 2009 yılında tekrar güncellediği bildirgesinin ilk maddesinde mükelleflerin gelir idaresi çalışanlarından öncelikle saygılı olmasını isteyebilme hakları olduğunu vurgulamıştır. Aynı zamanda 5. madde mükelleflerin çalışanlardan profesyonel ve dürüstlikle hareket etmesini isteyebileceklerini belirtir¹²².

2. Bilgi Alma Hakkı

Mükelleflerin öncelikle vergi sistemleri hakkında güncel bilgilere ulaşabilmeleri; daha sonra ise hakları ve vergi dairesinin sahip olduğu kendi durumları konusundaki bilgileri almak için başvuru hakkına sahip olmaları, mükelleflerin tabi olacakları vergi sistemini bilmeleri için gereklidir.

Mükelleflerin yeterli bilgiye sahip olabilmesi, vergi idarelerinin vergileme süreci, denetim ve takibat süreci, yargılama süreci ve mükellef hakları ile ilgili çeşitli yayımlar, broşürler, tebliğler, bildirgeler vb. yayımlar yapması, internet aracılığıyla ve ücretsiz telefon

¹¹⁹ Maliye Bakanlığı Kalite Politikası, http://www.maliye.gov.tr/kalite/MTKY/yanmenu/ky_proje/kalite_politikasi.htm, (11.09.2010).

¹²⁰ Bkz. IRS, **Your Rights as a Taxpayer**, a.g.e., s. 1.

¹²¹ Bkz. ATO, **Vergi Mükellefi Hakları ve Sorumlulukları Bildirgesi – Bilmeniz Gerekenler**, a.g.e., s. 2.

¹²² Bkz. HMRC, **Your Charter**, a.g.e., s. 2.

hatlarıyla bunlar hakkında bilgi vermesi sürecinin etkinliğine bağlıdır. Ayrıca verilen bilgilerin doğru ve güncel olması önemlidir.

Mükelleflerin bilgi alma hakkı vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi ve mükelleflerin talebi üzerine bilgi verilmesi olmak üzere iki yolla gerçekleşir. Vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi için öncelikle vergileme açısından kaynak oluşturan mevzuatın yayınlanması gerekir. Ülkemizde de vergi kaynaklarının çoğu Resmi Gazete’de yayımlanmak suretiyle yürürlüğe girer. Bunun yanında mükelleflerin bilgilere güncel olarak ve kolaylıkla ulaşabilmesi önemlidir. Bunu gerçekleştirmek için de vergi mevzuatı hakkında rehberler, kılavuzlar, broşürler, genel yayınlar ve bilgi almak için telefon hatları, web siteleri oluşturulmuştur¹²³.

Gelir idareleri vergilendirme ile ilgili kuralların yayınlanmasının yanı sıra, vergi kanunlarının uygulanmasında kanunların nasıl yorumlanacağına yönelik tüm vergi mükellefleri için genel tebliğler, ya da mükelleflerin başvurusu üzerine sirküler ve özelgeler yayınlamaktadır¹²⁴. Şunu da belirtmek gerekir ki, yapılan bu düzenlemeler bazen gelir idaresi açısından bağlayıcı bazen ise bağlayıcı değildir. Mükelleflerin mevzuatla ilgili bilgi alma haklarını koruyan bu düzenlemelerle ilgili detaylar Tablo 3’den edinilebilir:

Bu tablodaki düzenlemeler mükelleflere kesin işlemlerde önceki hükümleri aramak için izin vermektedir. Tablodan görülmektedir ki Estonya hariç tüm OECD ülkelerinde gelir idareleri genel düzenlemeleri kullanmakta ve 34 OECD ülkesinden 32’sinde özel düzenlemelere yer verilmektedir. OECD üyesi olmayan seçilmiş ülkelerin ise hepsi genel düzenlemeleri kullanırken, 15 ülkeden 13’ü özel düzenlemeleri de kullanmaktadır.

Mükellef haklarıyla bağlantılı olarak mükelleflere bilgi verilmiş, yardım edilmiş ve işlemlerde kesinliğin sağlanmış olması, gelir idareleri için kişilerin kanunu nasıl yorumlayacakları konusunda hukuki bir tavsiye sağlama hizmeti şeklindeki uygulamadır.

¹²³ Gerçek, a.g.m., s. 139.

¹²⁴ Gökbel, a.g.tz., s. 47.

Tablo 3: OECD Ülkelerinde ve OECD Üyesi Olmayan Bazı Seçilmiş Ülkelerde Gelir İdaresi Düzenlemelerinin Özellikleri

ÜLKE	GENEL DÜZENLEMELER (Yönetmelik, Genel Tebliğ, Sirküleri)		ÖZEL DÜZENLEMELER (Özelge)			
	Genel Düzenlemelerin Kullanılıp Kullanılmadığı	Gelir İdaresi Açısından Bağlayıcı Olup Olmadığı	Özel Düzenlemelerin Kullanılıp Kullanılmadığı	Gelir İdaresi Açısından Bağlayıcı Olup Olmadığı	Zaman Sınırı Olup Olmadığı	Ücrete Tabi Olup Olmadığı
OECD Üyesi Ülkeler						
ABD	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Yok	Var
Almanya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var	Var
Avustralya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Yok
Avusturya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Yok
Belçika	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Yok
Çek Cumhuriyeti	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Yok	Var
Danimarka	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Var
Estonya	Yok	-	Var	Var	Var	Var
Finlandiya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var	Var
Fransa	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Yok
Hollanda	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Yok	Yok
İngiltere	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var	Yok
İrlanda	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Yok
İspanya	Var *	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var	Yok
İsrail	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var	Var
İsveç	Var	Bağlayıcı	Yok *	Bağlayıcı	Yok *	Var *
İsviçre	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Yok	Yok
İtalya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Yok
İzlanda	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Var
Japonya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı Değil	Yok	Yok
Kanada	Var	Bağlayıcı Değil	Var	Bağlayıcı	Var *	Var
Kore	Var	Bağlayıcı Değil	Var	Bağlayıcı	Var	Yok
Lüksemburg	Var	Bağlayıcı	Var	Var	Yok	Yok
Macaristan	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Yok
Meksika	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Yok
Norveç	Var	Bağlayıcı Değil	Var	Bağlayıcı	Var *	Var
Polonya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var	Var
Portekiz	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var	Var
Slovakya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı Değil	Var *	Yok
Slovenya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Yok
Şili	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Yok	Yok
Türkiye	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Yok	Yok
Yeni Zelanda	Var	Bağlayıcı Değil	Var	Bağlayıcı	Var	Var
Yunanistan	Var	Bağlayıcı	Yok	-	-	-
OECD Üyesi Olmayan Bazı Seçilmiş Ülkeler						
Arjantin	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var	Yok
Bulgaristan	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı Değil	Var *	Yok
Çin	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Yok	Yok
Endonezya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Yok	Yok
Güney Afrika	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Yok	Var
Hindistan	Var	Bağlayıcı	Yok	-	-	-
Kıbrıs	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Var
Letonya	Var	Bağlayıcı Değil	Var	Bağlayıcı	Var	Var
Litvanya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı Değil	Yok	Yok

Malezya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Var
Malta	Var *	Bağlayıcı Değil	Yok	-	-	-
Romanya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var	Var
Rusya	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı Değil	Yok *	Var
Singapur	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Var *	Var
Suudi Arabistan	Var	Bağlayıcı	Var	Bağlayıcı	Yok	Yok

* Tabloda birçok ülke açısından bir genellemeye gidilmekle birlikte şu noktalara değinilmelidir. **Avustralya**'daki vergi idaresinin özel düzelmelerinde zaman sınırlaması 28 gün olarak belirlenmiştir, fakat uzatma olabilmektedir. **Avusturya**'da ise bu süre 8 Haftadır. 2011'den itibaren sadece bir vergilendirme grubu, işletmenin yeniden yapılandırılması ve transfer fiyatlandırması hakkındaki özel düzenlemeler idare için bağlayıcıdır ve sadece bunlar için olan düzenlemelerden ücret alınmamaktadır. **Belçika**'da 3 ay; **Bulgaristan**'da 30 gün; **Danimarka**'da 30-90 gün arası; **Estonya**'da 60 gün; **Fransa**'da 3 ay; **İrlanda**'da 20 iş günü; **İsrail**'de 80-180 gün arası; **İzlanda**'da 3 ay; **İtalya**'da 120 gün (uzatma mümkün); **Kanada**'da gelir vergisi düzenlemeleri için ortalama 60 gün; mal ve hizmet vergileri ile ilgili düzenlemelerde 45 gün; **Kıbrıs** 30 gün; **Lüksemburg**'da sadece dolaysız vergilerde; **Macaristan**'da 30 gün (gerekirse 30 daha ek süre); **Malta**'da KDV'nin özel düzenlemeleri ise bağlayıcı değildir; **Malezya**'da 60 gün; **Meksika, Norveç ve Polonya**'da 3 ay; **Portekiz**'de 60 gün; **Rusya**'da 30 gün; **Singapur**'da genel düzenlemeler idaresinin internet adresinden yayınlanmaktadır. Gelir vergisi düzenlemeleri için 8 hafta, mal ve hizmet vergileri için 1 ay süre belirlenmekle birlikte, ek ücret alınarak süreyi hızlandırmak mümkündür. **Slovakya**'da 30 gün; **Slovenya**'da 30 gün olarak belirlenmiştir; bu süre mükelleflerin gelecek muameleleriyle alakalı durumlara göre değişebilmektedir. **Şili**'de özel düzenlemeler sadece önemli bir olguya uyma beklentisiyle yapılmakta ve mükelleflerin ismi çıkarılarak yayınlanmaktadır. Bununla birlikte **İspanya**'da genel düzenlemeler Tax General Directorate ve Maliye Bakanlığı aracılığıyla yapılmaktadır. **İsveç**'de ise vergi idaresinin bağımsız bir dairesi olan ve özel düzenlemeleri hazırlayan bir ileri vergi düzenlemeleri kurulu vardır. Mükellef bunlar için bazı durumlarda ücret ödemek zorundadır. Düzenlemeyi tamamlamak için zaman limiti yokken, başvuru için söz konusudur.

Kaynak: OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)**, a.g.r., s. 209.

Bir genel düzenleme, gelir idaresinin belirli durumlarda vergi hukukunun şartını nasıl yorumlayacağını anlatan, basılmış bir beyandır. Genel düzenleme; çok sayıda mükellefin olduğu ve bunların belirli bir koşuldan etkilendiği durumda, belirli bir durumun karışıklığa sebep olduğu durumda veya belirsizlik varsa kanunun uygulanmasını anlatmak için basılır. Genel olarak, bu düzenlemeler mükelleflere uygulanırsa ve mükellefler tarafından kullanılırsa gelir idaresi için bağlayıcılık taşır¹²⁵.

Tablodan anlaşılmaktadır ki, genel düzenlemeleri kullanan 48 ülkeden 43'ünde genel düzenlemeler gelir idaresi için bağlayıcı niteliktedir. Bunun anlamı vergi mükellefleri, düzenlemelerde verilen tavsiyeye göre hareket ettikleri durumlarda, daha fazla tahakkuk tespitinden, para cezalarından ve faizden korunurlar.

Vergi ödeyen kesimlerden gelen hususi istek ve taleplerle ilişkili bir özel düzenleme kanunun önerilen ya da tamamlanmış işlemlere nasıl uygulandığını açıklığa kavuşturmaya çalışmaktadır. Özel düzenleme sisteminin amacı, belirli (daha çok karmaşık

¹²⁵ OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)**, a.g.r., s. 208.

ve yüksek riskli) işlemlerin vergi neticeleri ile ilgili ilave destek ve erken belirlilik sağlamaktır.

Türkiye de dahil olmak üzere gelir idarelerinde özel düzenlemeleri kullanan 45 ülkeden 41'inde bu düzenlemeler idare için bağlayıcı niteliktedir. Aynı zamanda bu ülkelerin 31'inde mükelleflere yönelik özel düzenlemeler için zaman sınırlaması vardır. Bu sınırlama kanuni olarak düzenlenmiş ya da idari nitelikli olabilir. Ülkelerdeki bu limitin yaygın olarak kullanıldığı görülmekte ve genellikle 28 günle 90 gün arasında olduğu ortaya çıkmaktadır. 20 ülkede de özel düzenlemelerin bir ücrete tabi olduğu görülmektedir. Özel düzenlemeler idare için potansiyel maliyetli ve mükelleflerin onları kullandıkları durumda bir güvence sağlamada zayıftır. Bu durum neden ülkelerin ücret almayı seçtiklerini açıklamaktadır¹²⁶.

Mükelleflerin mevzuatla ilgili bilgileri almalarının yanında gelir idarelerinin kendileri hakkında yaptıkları işlemleri, edindikleri bilgileri öğrenmeleri de gerekir. Örneğin hakkında tarhiyat yapılan bir mükellef tarhiyatla ilgili ayrıntıları ve bu tarhiyata karşı başvuru yollarına yönelik bilgi alma hakkına sahip olmalıdır. Yani mükellef öncelikle kendisine yönelik işlem yapılacağından haberdar edilme daha sonra ise bu işlem için savunma hakkını kullanabilmesi amacıyla gerekli bilgileri alabilme hakkına sahip olmalıdır. Mükellefin yapılacak olan işlemlere yönelik bilgilendirilmesi duruma ve mevzuata göre farklılık göstermektedir¹²⁷.

Almanya'da kamu idareleri vatandaşlardan gelen dilekçeleri cevaplandırmanın yanında idari usulde hak ve yükümlülüklerinin neler olduğu konusunda vatandaşları bilgilendirmek zorundadır. Alman vergi mevzuatında hukuki yollar ve başvuru hakkı konusundaki düzenlemede vergi tarhiyatının işleyişi hakkında mükelleflere bilgi verilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Kanunda eğer bu konuda bilgi verilmemişse tarhiyata karşı hukuki yol ve başvuru hakkının normal süresi olan 1 aydan 1 yıla kadar uzayacağı düzenlemesi yer alır. Mükelleflere tebliğ aracılığıyla da bilgi verilmektedir. Tebliğin kanunda belirtilen standartlara uymaması durumunda yok hükmünde sayılacağı düzenlenmiştir. Ayrıca mükellef nezdinde yapılacak denetimlerde mükelleflerin denetimle ilgili bilgi alma hakları mevcuttur. Tüm bunların yanında mükellefler var olan ya da gelecekte var olabilecek vergi konusuna giren işlemlerin vergisel sonuçlarını ilgili kurumlardan isteyecekleri özelgelerle

¹²⁶ OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)**, a.g.r., s. 208.

¹²⁷ Gökbel, a.g.tz., ss. 48-49.

öğrenme hakkına sahiptirler. Özelgeler vergi idareleri tarafından yayınlanabilir niteliktedir, bağlayıcılıkları ise sadece idare tarafından geçerlidir¹²⁸.

Amerika'da bilgi alma hakkıyla ilgili düzenlemeler Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu (The Freedom of Information Act), Özel Hayatın Gizliliği Kanunu (Privacy Act) ve İç Gelirler Kanunu (Internal Revenue Code)'nda yer almaktadır. Bunun yanında Amerika'da kişilere çeşitli araçlarla bilgi verilmektedir. Vergi kanunlarının nasıl yorumlanacağını gösteren ve Ulusal Büro tarafından vergi mükelleflerine ya da yetkili temsilcilerine verilen yazılı tebliğler (ruling), vergi idaresi tarafından mükellefleri, idare çalışanları ve diğer ilgili kişilere bilgi verme ve kılavuzluk etmek için yayınlanan yorumlar (revenue ruling), mükelleflerin ya da diğer vatandaşların hak ve yükümlülüklerini etkileyen ya da kamuoyu tarafından bilinmesi gereken usule ilişkin bilgiler (revenue procedure), Ulusal Büro tarafından mükelleflerin isteği üzerine verilen bitmiş işlemlerin vergi karşısındaki durumuna ilişkin bilgiler (determination letter) bu araçlara örnek olarak verilebilir. Bunun dışında mükelleflerin Ulusal Büro'dan ya da Bölge Büroları'ndan özelve sağlama hakları mevcuttur¹²⁹.

Amerika'da Mükellef Hakları Bildirgesi'nin ilkiyle İç Gelirler Kanunu'nda değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik bilgi alma hakkıyla ilgili bir iyileşmeyi beraberinde getirmiştir. Değişen düzenlemelerden biri mükelleflerin tarhiyat konusunda daha ayrıntılı olarak tebliğle bilgilendirilmesidir. Mükellefleri bu yolla bilgilendirmenin yanı sıra uyuşmazlıkların azaltılması amaçlanmıştır. Aynı zamanda mükellefin bilgi istemesi üzerine verilen bilgilendirme amaçlı yazılı belgeler vergi idaresi açısından bağlayıcıdır. Bu belgelerin sonucunda oluşacak hatalara yönelik ek vergi alınmamakta ve cezalandırılmaya gidilmemektedir¹³⁰.

Fransız idare hukukunda idarenin yaptığı eylem ve işlemlerin kanuniliği ön plandadır. Eğer bu eylem ve işlemler kişilerin çıkarlarını etkiliyorsa, kişilerin konuyla ilgili dosyaları inceleme hakkı vardır. Kişinin kendi dosyasına ya da bireysel olarak tek kişiyi ilgilendirmiyorsa tüm dosyalara ulaşma hakkı mevcuttur. Belgelere ulaşamazsa belirli süre içinde Belgelere Ulaşma İdari Komisyonu'na başvurulabilir. Bunun yanında kişilerin

¹²⁸ Gökbel, a.g.tz., ss. 63-65.

¹²⁹ Gökbel, a.g.tz., ss. 65-69.

¹³⁰ Greenbaum, a.g.m., s. 351.

mevzuatta sadece bilgi alma hakkı değil aynı zamanda eski bilgileri düzeltmek için başvuru hakları vardır¹³¹.

Ülkemizde bilgi alma hakkı en temel olarak, anayasamızın 74. maddesine 2010 anayasa değişikliğiyle eklenen “**Herkes, bilgi edinme ... hakkına sahiptir.**” hükmüyle düzenlenmiştir. Aynı zamanda anayasanın 20. maddesine eklenen fıkrayla “*Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar*” hükmüyle birlikte değerlendirildiğinde, kişilerin kendileriyle ilgili tutulan bilgileri öğrenmelerinin de anayasal boyut kazandığı görülmektedir. Bunlar dışında hakkın korunması 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu¹³² ile sağlanmaktadır. Kanunun 4. maddesinde bilgi edinme hakkı “**Herkes, Kanun ve bu Yönetmelikte belirlenen esas ve usuller çerçevesinde bilgi edinme hakkına sahiptir.**” ifadesiyle hüküm altına alınmıştır. Bu kanun uyarınca yapılacak bilgi edinme müracaatlarını değerlendirmek üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde Bilgi Edinme Birimi kurulmuştur. Bilgiler posta ile ya da bizzat başvuru ile alınabileceği gibi, elektronik ortamda da başvuru yapılabilir.

Ülkemizde hukuki metinler Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girer. Bilgi alma hakkının temelini oluşturan mevzuat hakkında mükelleflerin haberdar edilmesi bu şekilde gerçekleşmektedir. Vergi mevzuatı ile ilgili bilgi almada asıl güçlük hukuksal kuralların birçok kanunda düzenlenmiş olmasından ve konunun uzmanları tarafından bile yorum konusunda farklılıklar olmasından kaynaklanmaktadır. Bunun için mükellefleri vergi mevzuatı hakkında bilgilendirme amacıyla her sene düzenli olarak çeşitli kılavuz ve rehberler çıkarılmakta, ayrıca telefon ve internet aracılığıyla bilgilendirme hizmeti verilmektedir.

Vergi hukukunda idare ile mükellef arasındaki hukuki ilişkiden doğan karşılıklı hak ve ödevlerin mükellef tarafından bilinmesi ve bununla birlikte yapılan işlemlerin haksızlığını ileri sürebilmesi için bu işlemlerden kişinin haberdar olması gerekir¹³³. Mükelleflerin kendileri ile ilgili hukuki işlemler hakkında bilgilendirilmesi tebligat

¹³¹ Gökbel, a.g.tz., s. 77-79.

¹³² 24.10.2003 tarih 25269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³³ Kırbaş, a.g.e., s.125.

aracılığıyla gerçekleşir. Mükellefleri bilgilendirme ve belgelendirme amacıyla ve bunun yanında hukuki istikrar ve hukuki güvenlik ilkelerine ulaşmak için tebliğ işlemi gerçekleştirilmektedir¹³⁴. Tebliğ, hukuki işlemlerin kanunda öngörüldüğü şekilde muhatabına veya kanunda muhatap adına yetkili kabul edilen kişilere yazılı olarak bildirim ve bu bildirim yapıldığının, kanunda öngörüldüğü şekilde belgelendirilmesi işlemidir¹³⁵. Tebliğin kanunda öngörüldüğü şekilde yapılmış olması, ona bağlanan hukuki sonuçların gerçekleşmesi için ön koşuldur¹³⁶. VUK md. 21’de tebliğ “*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi*” olarak tanımlanmış ve VUK md. 93’de “*Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzelkişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir.*” denilmek suretiyle tebliğ edilecek belgeler düzenlenmiştir. Tebliğ mükellefi bilgilendirmenin yanı sıra vergilendirme işleminin tamamlayıcı unsuru olmasından dolayı da önemlidir, çünkü tebliğ aşaması gerçekleşmeden tahakkuk ve tahsil aşamasına geçilemeyecektir¹³⁷. Tebliğ şu yollarla yapılmaktadır: posta ile, memur vasıtasıyla, daire ve komisyonda, ilan yoluyla¹³⁸, elektronik ortamda¹³⁹.

Mükelleflerin öncelikle mevzuattan haberdar olmaları gerektiğini belirttik ama mevzuatın ulaşılabilir olmasının yanı sıra mükellefler için açık ve anlaşılır olması da önemlidir. İşte mevzuatın açık olmadığı durumlarda bilgi alma hakkının korunması için mükelleflerin yetkili kurumlardan yardım talep edebilmeleri gerekir.

Mükelleflerin izahat talepleriyle ilgili VUK’un md. 413, 369 ve 140’da 1 Ağustos 2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁴⁰ ile yenilikler olmuştur.

¹³⁴ Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. b., Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, s. 8.

¹³⁵ Timuçin Muşul, **Tebligat Hukuku**, 2. b., Arıkan Yayınları, İstanbul, 2008, s. 21.

¹³⁶ Muşul, a.g.e., s. 21.

¹³⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 10.

¹³⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., ss. 153-155.

¹³⁹ 6009 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 7. maddesiyle değiştirilen VUK 107/A maddesinde elektronik ortamda tebliğ düzenlenmiş ve Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğle ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

¹⁴⁰ 1.8.2010 ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

VUK md. 413'deki yeni düzenlemedeki duruma göre mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından belirsizlik olması durumunda ve tereddüde düştükleri konularda yazı ile açıklama talep edebilirler. Bu durumda GİB sadece başvuru yapan mükellefe yönelik konu ile ilgili bir özelge verebileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler için sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve özelgeler GİB bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur. Bunun dışında GİB taşra teşkilatı tarafından konu, kapsam, ilgili olduğu mevzuat bakımından komisyon tarafından oluşturulan sirküler ve özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verilebilmektedir. Sirküler ve mükelleflerin vergi mahremiyetini istismar etmemek şartıyla seçilen özelgeler internet ortamında yayımlanır.

Önceki düzenlemede mükellefler izahat taleplerini Maliye Bakanlığı ve bakanlığın yetkili kıldığı makamlardan isteyebilmekteydi. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahat taleplerini yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindeydiler. Alacakları cevaba göre işlem yapan mükelleflerin bu işlemleri hatalı olup, cezayı gerektirse bile ceza kesilmeyeceği aynı maddede düzenlenmişti.

Önceki düzenlemede, özelge ve sirküler uygulamasının gerek mükellefin daha fazla talep etmesiyle gerekse idarenin tutumuyla yaygınlaşması, değişik merciler tarafından birbiri ile çelişen özelgeler çıkarılması ve bu alanda yaşanan karmaşayı düzen ve disiplin altına alma gibi gerekçelerle mükelleflerin izahat talepleri hakkında yeni bir sistem kurulmuştur. Madde yeni haliyle özelge ve sirküler arasındaki farkı açıkça ortaya koymuştur¹⁴¹.

Mükellefin izahat talepleriyle ilgili diğer bir değişiklik VUK'nun 369/1 maddesinde yer almaktadır. Buna göre "**yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.**". Artık kendisine yanlış izahat verilmiş olmasından dolayı mükellefe vergi cezası kesilemeyeceği gibi, gecikme faizi de uygulanamayacaktır¹⁴².

¹⁴¹ Selahattin Tuncer, "6009 Sayılı Yasa ile Özelge (Mukteza)'de yapılan Yeni Düzenlemeler", **Yaklaşım**, Yıl.18, S. 213, Eylül, 2010, s. 12.

¹⁴² Tuncer, a.g.m., s. 14; Ahmet Ozansoy, "6009 Sayılı Kanunla Getirilen Mükellef Hakları", **Yaklaşım**, Yıl.18, S. 213, Eylül, 2010, s. 62.

Bu konuda yapılan diğerk bir değişiklik VUK 140. maddededir. Bu maddeye eklenen ve 1 Ocak 2011’de yürürlüğe giren (5) nolu bentle vergi incelemesi yapanların vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri belirtilmiştir. Yapılan bu değişiklikle vergi incelemesinde düzen ve disiplin sağlanmış, inceleme elemanlarına kısıtlayıcı kurallar getirilmiştir. Yeni halde söz konusu mevzuat Maliye Bakanlığı’nca tüm memurlar açısından bağlayıcı niteliktedir. 6009 sayılı yasanın tasarısında özelge, kamu kurumları tarafından verilen bir hizmet olarak nitelendirilmiş ve yapılan bir işlem karşılığında tahsil edilen bir kamu geliri türü olan harcın alınması gerektiği yer almıştır. Tasarının görüşülmesi sırasında ise bu düzenleme tasarıdan çıkarılarak; özelge eskiden olduğu gibi bedelsiz olarak sunulmaya devam etmiştir¹⁴³.

Maliye Bakanlığı VUK’nun 413. maddesi gereğince 28 Ağustos 2010’da “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik”i¹⁴⁴ çıkarmıştır. Bu düzenlemeye göre özelge taleplerinde öncelikle, belirlenen kriterlere göre bir değerlendirme yapılmaktadır. Eğer mükellefin özelge talebi uygun bulunmamışsa yazılı ve gerekçeli olarak bu durum mükellefe bildirilir. Komisyonun onayından geçen özelgeler daha sonra hazırlanacaklar için emsal teşkil etmek üzere Özelge Otomasyon Sisteminde¹⁴⁵ bu amaçla hazırlanan emsal özelge havuzuna konur. Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar, komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulması hâlinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya emsal özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verebilir. Yönetmelikle yapılan düzenlemeyle sirküler ve özelge verilmesi ile ilgili kurallar net olarak belirlenmiştir. Böylece daha önce görüldüğü gibi gelir idaresinin farklı birimleri tarafından farklı özelgeler verilmesinin önüne geçilmiştir. Bu ise mükellef haklarının korunması açısından önemlidir.

¹⁴³ Tuncer, a.g.m., ss. 13-14.

¹⁴⁴ 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁴⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413. maddesi doğrultusunda Vergi Dairesi Başkanlıkları/ Defterdarlıklarca mükelleflerden alınan özelge taleplerinin cevaplanmasına yönelik geliştirilmiş olan Özelge Otomasyon Sistemi, 16.01.2010 tarihinden itibaren Türkiye genelinde uygulanmaya başlanmıştır. (GİB, 2010 Faaliyet Raporu, a.g.r., s. 8).

3. Başvuru Hakkı

Vergilendirme işlemiyle ilgili veya vergi idarelerince yapılan bireysel işlemlere ve bunlar sonucunda alınan kararlara karşı tüm mükelleflerin başvuru hakkı olmalıdır. Başvuru hakkının korunması; mükelleflerin kendileri için vergilendirme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılmasını istemelerinin yanı sıra; mükelleflerin uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi için itiraz veya şikayet yollarına başvurmaları ve mükelleflerin yargı yoluna başvurabilmeleri ile mümkündür¹⁴⁶.

Mükellef haklarının temel kaynakların olan anayasalarda hukuk devleti ilkesi koruma altına alınmıştır. Hukuk devleti ilkesinin varlığı kanuni irade, hukuki güvenlik, kanun önünde eşitlik, ölçülülük gibi hakların korunmasının yanı sıra bu ilkelere işlerlik kazandıracak idari ve yargısal yollara başvurma hakkı ile sağlanabilir¹⁴⁷. İşte bunun için başvuru hakkını idari ve yargısal başvuru hakkı olarak ayrı ayrı incelemekte yarar vardır.

a. İdari Başvuru Hakkı

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözümü, yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak veya idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir¹⁴⁸. Mükellefin idari başvuru hakkının olduğunun söylenebilmesi için, mükellef açısından ortaya çıkan vergileme ile ilgili olumsuz durumlara karşı kişinin idareden kararlarını gözden geçirme talebiyle istekte bulunabilmesi gerekir.

Almanya'da mükelleflerin idareye itiraz yoluyla başvurma hakları vardır. Bu düzenleme aynı zamanda vergi yargısı üzerindeki yükü hafifletmektedir. Amerika'da vergi mükellefleri ve vergi idaresi arasında oluşan uyuşmazlıkları ortadan kaldırmak amacıyla idari ve yargısal denetim söz konusudur. Bu düzenlemenin iki amacı vardır. Biri mükelleflerin başvuru haklarıyla vergi idaresinin kararları hakkında görüş bildirerek daha fazla katılım sağlanması, diğeri ise yargı yoluna gidilmeden mükellefle idare arası anlaşma sağlanmasıdır¹⁴⁹. Başvuru hakkının bir başka boyutu ise Amerika'da kamu denetçisi statüsünde olan ve önceden var olan vergi mükellefi ombudsmanının yerine kurulan

¹⁴⁶ Gerçek, a.g.m., s. 129.

¹⁴⁷ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 50.

¹⁴⁸ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 172.

¹⁴⁹ Gökbel, a.g.tz., ss. 82-86.

“Mükellefin Avukatı İdaresi”ne uyuşmazlıkların çözümünde başvuru yapılabilir olmasındır¹⁵⁰.

Avustralya’da mükellefler yargı yoluna başvurmadan önce idareye yazı ile itirazda bulunma hakkına sahiplerdir. Bunun yanında kişilerin Mükellef Hakları Bildirgesi’yle sağlanan kamu denetçisine başvuru hakları vardır. Mükellef Hakları Bildirgesi ile kurulan ve vergi idaresi yapısı içinde mükellefle ilgili sorunlara çözüm üretme amacını taşıyan Sorun Çözüm Hizmeti (Problem Resolution Service)’ne de başvuru mümkündür¹⁵¹.

Fransız vergi mükellefleri ilk aşamada Dolaysız Vergiler Bölüm Yöneticisi’ne başvuru yapılması şartı olmak üzere idari aşamada çözüm yollarına başvuru hakkına sahiplerdir. İngiltere vergi sisteminin özelliği, uyuşmazlıkların çoğunun idari aşamada çözülebilmesine izin vermesidir. Bunun yanı sıra İngiltere’de bireysel vergi şikâyetleri için parlamentoya yapılacak şikâyetlerde genel kamu denetçisine başvurabilme hakkı mevcuttur¹⁵².

Türk hukuk sisteminde başvuru hakkı en temel olarak anayasanın 74. maddesindeki *“Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir.*

Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir.” düzenlemesiyle var olmaktadır. 2010 anayasa değişikliğiyle düzenlenen aynı maddenin devamında *“Herkes ... kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.”* hükmüyle vatandaşların kamu işlemleriyle ilgili karşılaştıkları sorunlardan yeni düzenlenecek bir kurum olan kamu denetçisine başvurma hakları düzenlenmiştir. Yeni getirilen bu kurumun vergi mükellefleri için de vergileme işlemi sırasında oluşacak uyuşmazlıklara çözüm arayışında bir başvuru yeri olacağı açıktır.

Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarının idare ile mükellef arasında barışçıl yöntemlerle çözülmesi uzlaşma ve hataların düzeltilmesi yollarına başvuru ile mümkündür. Bunun yanında belirtilen uygulamalara başvurma zorunlu değildir ve bu yollara

¹⁵⁰ Kamil Ateş, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Mükellef Hakları Savunma Birimi”, **Vergi Dünyası**, S. 278, Ekim, 2004, s. 91.

¹⁵¹ Gökbel, a.g.tz., ss. 86-88.

¹⁵² Gökbel, a.g.tz., ss. 91-95.

başvurmadan ya da sonuç alınmadan yargı yoluna gidilebilmektedir¹⁵³. Bu durumun istisnası gümrük vergileri için söz konusudur; çünkü gümrük vergilerinde çıkan uyuşmazlıklarda önce idari aşamaya başvuru yapılması gerekmektedir¹⁵⁴.

b. Yargısal Başvuru Hakkı

Mükellefin başvuru hakkının bir yönü idari aşamayken diğer yönü ise yargısal başvurudur. Yargı yolu bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırmaya yönelik iken, diğer yandan idarenin yargısal denetimini gerçekleştirerek hukuk devletinin ilkeleri gereği vergi işlemlerini yasalara uygunluğunu sağlayarak vergilerin kanuniliğini geçerli kılmaktadır¹⁵⁵. Yargısal başvurunun mükellefler açısından sağladığı güvenceler aynıdır fakat ülkelere göre usulle ilgili farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıklar yargı organına gitmeden idari yola başvurunun zorunlu olup olmadığı, başvurulacak yargı organı, başvuru konusu, başvuru süresi vb. durumlardır ve bunlar başvuru hakkının içeriğini belirler¹⁵⁶.

Almanya’da vergi ile ilgili uyuşmazlıklar öncelikle vergi idaresi ve mükellef arasında çözümlenmeye çalışılmaktadır, bu sonuçlanmadığı takdirde idareye yapılan ön itirazdan sonra yargı yoluna başvuru mümkündür¹⁵⁷. Vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili İlk Derece Vergi Mahkemeleri, Federal Vergi Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi’ne başvuru hakkı mevcuttur. Yerel gider vergileri dışında, mükellef belirlenen usule uygun olarak ve bildirimden 1 ay içinde yargı yoluna başvurabilmektedir. Bunun yanında vergi kanunlarında Avrupa Birliği Hukuku’na aykırılık tespit edilmesi durumunda Avrupa Adalet Divanı’na başvuru mümkündür. Anayasa Mahkemesi’ne başvuru bireyin anayasal haklarının çiğnendiğinin maddi delillerle ispatının mümkün olduğu durumda ve ilke olarak diğer kanun yollarının tükenmesinden sonra gidilen bir yoldur¹⁵⁸.

Amerika’da vergi ile ilgili uyuşmazlıkların idari aşamada çözülememesi durumunda yargı yoluna gitmek mümkündür. Farklı vergi uyuşmazlıkları için farklı mahkemeler yetkilidir. Avustralya’da Federal Mahkeme ve İdari İtiraz Mahkemesi

¹⁵³ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 171.

¹⁵⁴ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 222.

¹⁵⁵ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 188.

¹⁵⁶ Gökbel, a.g.tz., s. 55.

¹⁵⁷ Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul, 2005, s. 141.

¹⁵⁸ Gökbel, a.g.tz., ss. 121-124.

mükellefin yargısal aşamada başvurabileceği yerlerdir. Fransa’da İdare Mahkemesi vergi davalarında da yetkili iken, temyiz kararlarına ise Danıştay bakmaktadır¹⁵⁹.

Türk hukuk siteminde yargısal başvuru hakkının temelleri öncelikle anayasaya dayanmaktadır. Buna göre anayasanın 36. maddesinde yer alan “*Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*” hükmü yargısal başvuru hakkının temelini oluşturur. Diğer bir madde ise anayasanın 125. maddesinde yer alan istisnaları olmakla birlikte “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*” düzenlemesidir.

Vergi Hukuku alanında ise bu hak VUK md. 377 “*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.*” düzenlemesiyle dışında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 15, 20 ve 58. maddelerinde yer alan durumlara karşı kullanılabilir.

Vergi uygulamaları sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar için mükellefler doğrudan yargı yoluna gidebilecekleri gibi önce idari yola gidilmesine rağmen sonuç alınamaması halinde yargı yoluna da gidilebilir¹⁶⁰. Vergi yargılaması alanında genel yetkili ilk derece mahkemeleri Vergi Mahkemeleri’dir. Vergi Mahkemeleri’nin tek hakimle verdikleri kararlara karşı itiraz yolu ile Bölge İdare Mahkemeleri’ne, kurul halinde verdikleri kararlara karşı temyiz yolu ile Danıştay’a başvurulur¹⁶¹.

Yargısal başvuru hakkının diğer bir yönü ise 2010 anayasa değişikliğiyle birlikte anayasamıza eklenen madde 148/3’tür. Bu maddeye göre herkes olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şartıyla, anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne başvurabilir. Bu hükümle getirilen Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru hakkının özellikle mükellef haklarının korunması açısından sonuçlar doğurabileceği açıktır.

¹⁵⁹ Gökbel, a.g.tz., ss. 124-131.

¹⁶⁰ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 231.

¹⁶¹ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 232.

4. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında görevliler, verginin tarh, tahakkuku ve tahsili sırasında ya da inceleme ve yoklamalar sırasında mükellefler hakkında çeşitli bilgilere sahip olmaktadır. Bu bilgilerin üçüncü şahıslara bir menfaat karşılığı ya da menfaat olmadan aktarılması kamu düzenine zarar verecektir. Bu sebeple mesleği itibariyle mükelleflerin bilgilerini elde edebilecek kişilerin bu bilgileri ifşa etmemeleri ve kendi veya başkalarının yararına kullanmamaları gerekir¹⁶².

Birçok ülkenin vergi sistemlerinde, vergi matrahlarının doğru bir şekilde belirlenebilmesi amacıyla, vergi idarelerine mükelleflerden veya mükellefle bağlantılı üçüncü kişilerden, kamu kurum ve kuruluşlarından veya uluslararası anlaşmalar çerçevesinde yabancı ülkelerin vergi idarelerinden bilgi alınabilmesi ve araştırma yapılabilmesi konularında geniş yetkiler verilmiştir. Mükelleflerin tespit edilmesi ve tespit edilen mükelleflerin doğru bir şekilde vergilendirilmesi için vergi idaresi kişilerden alacağı bilgilere ihtiyaç duyar. Fakat mevcut mükelleflerden veya diğer kişi ve kurumlardan elde edilen bilgiler, mükellefin özel hayatı veya işi ile ilgili sırları olup; bunların başkaları tarafından öğrenilmesi kişinin gizlilik alanını doğrudan ilgilendirir. Mükellefler için de öğrenilen bu bilgilerin gizli kalması önemlidir¹⁶³. Devletin, mükelleflerin vergi ile ilgili işlemleri hakkında geniş bir bilgi edinme hakkına sahip olmasına karşın; mükellefe de bazı güvencelerin verilmesi gerekir. Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı bu güvencelerden biridir¹⁶⁴.

Almanya'da görevleri sebebiyle mükelleflerin bilgilerini öğrenen memurlara yönelik bir düzenleme söz konusudur. Buna göre memurlar görevden ayrılırlar ya da emekli olsalar dahi zaman sınırı olmaksızın öğrendikleri bilgileri açıklamamaları gerekir. Bu duruma karşı cezai yaptırım, disiplin cezaları kanunda düzenlenmiş; mükellefin tazminat talebi hakkı korunmuştur. Almanya anayasasının 14. maddesi de iş ve ticari sırların korunmasını güvence altına alır¹⁶⁵.

¹⁶² Noyan Alper Ünal, "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası", **Yaklaşım**, Yıl.12, S. 133, Ocak, 2004, s. 100.

¹⁶³ Selda Aydın, "Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları", **Vergi Sorunları**, S. 213, Haziran, 2006, s. 26.

¹⁶⁴ Suat Taş – Şerafettin Karakış, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", **Vergi Dünyası**, S. 227, Temmuz, 2000, s. 91.

¹⁶⁵ Gökbel, a.g.tz., ss. 111-112.

ABD’de mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu, Özel Hayatın Gizliliği Kanunu, İç Gelirler Kanunu ile korunmaktadır. Bilgi Alma Özgürlüğü Kanunu çerçevesinde vergi idaresi tarafından açıklanma yükümlülüğü bulunmayan bilgiler dışındaki mükellef bilgileri açıklanamamaktadır. İç Gelirler Kanunu mükelleflerin vergi beyanlarındaki bilgilerin açıklanamayacağını düzenlemiştir. Özel Hayatın Gizliliği Kanunu’na göre ise vatandaşların kişisel bilgilerinin paylaşılması engellenmiştir¹⁶⁶. Amerika’da sırların ve bilgilerin mahremiyetine yönelik düzenlemeler hem mükellef hem de bu bilgilere mükellef adına sahip olan kimseleri kapsamaktadır¹⁶⁷. Amerika açıkladığı mükellef haklarıyla gizlilik ve mahremiyet hakkını düzenlemiş ve bu hak çerçevesinde vergi idaresinin mükelleflerin verdiği bilgilerin kanunla izin verilmediği sürece kimseye açıklamayacağını taahhüt etmiştir. Aynı zamanda mükelleflerden bilgi istendiği takdirde, mükelleflerin bu bilginin nasıl kullanılacağını ve bilgi vermekten kaçınıldığında ne olacağını öğrenmeye hakları vardır¹⁶⁸.

Avustralya’da mükelleflere ilişkin bilgilerin gizli tutulması Mükellef Hakları Bildirgesi ile taahhüt edilmiştir. Vergi idaresi çalışanları ve elinde mükelleflerin bilgileri bulunan diğer kamu idarelerinin çalışanlarının ellerindeki bilgileri açıklamaları engellenmiştir. Bunun yanında işleri gereği mükelleflerin bilgilerini öğrenen muhasebeci gibi kişilerin de bu bilgileri açıklayamayacakları hüküm altına alınmıştır.

Fransa’da “vergi gizliliği” ilkesi gereği mesleği sebebiyle kişilerin bilgilerini elde eden memurlar bu bilgileri kanunların izin verdiği ölçüde açıklayabilirler. Bu ilke gereği idari mahkemelerin duruşmaları da kamuya kapalı olarak yapılmaktadır¹⁶⁹.

İngiltere’de vergi idaresinin bilgi toplama yetkisi geniş olmakla birlikte; bu bilgilerin kullanım alanı sınırlandırılmıştır. Resmi Sırlar Kanunu’na göre ise mükelleflerin kendisi dahil hiç kimse vergi idaresinin elinde bulunan bilgileri isteyemez. Bu bilgilere ulaşmanın tek yolu kamu denetçisinin kayıtları incelemesidir¹⁷⁰.

Anayasamızın 20. maddesine 2010 anayasa değişikliğiyle eklenen fıkrada verilerin korunmasıyla ilgili bir düzenleme yer alır. Buna göre “***Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel***

¹⁶⁶ Gökbel, a.g.tz., s. 113.

¹⁶⁷ Aydın, a.g.m., s. 213.

¹⁶⁸ IRS, **Your Rights As A Taxpayer**, a.g.e., s. 1.

¹⁶⁹ Gökbel, a.g.tz., ss. 114-119.

¹⁷⁰ Gökbel, a.g.tz., s. 120.

veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.” Yapılan bu düzenlemenin hem mükelleflerin bilgilerinin korunmasında hem de mükelleflerin kendi bilgilerine ulaşmasında anayasal bir temel olduğu görülmektedir.

Türk vergi sisteminde vergi mahremiyeti kurumu, mükelleflerin vergi bilgilerinin açıklanmayacağına güven duyarak doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla düzenlenmiştir¹⁷¹. Hukukumuzda mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliğine yönelik düzenlemeler VUK, AATUHK, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nda yer almaktadır.

VUK’un vergi mahremiyetini düzenleyen 5. maddesine göre, görevleri dolayısıyla mükelleflerin bilgilerini elde eden 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”*. Bu kişilerin işleri sırasında elde ettikleri bilgilerle ilgili sorumlulukları görevlerinden ayrılırlar bile devam etmektedir.

VUK’un 362. maddesi belirtilen zorunluluğa uymayanların Türk Ceza Kanunu’nun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacaklarını düzenlemiştir. İlgili maddedeki ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanmasının yaptırımı olarak düzenlenen bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası vergi mahremiyetini ihlal suçu için de geçerlidir. Görüldüğü gibi, vergi mahremiyetini ihlal bir vergi suçu olarak düzenlenmiştir. Bakıldığında VUK’da düzenlenen diğer vergi suçlarının¹⁷² ortak özelliği genelde kamu yararı özelde ise hazine yararının korunması olduğu görülmesine rağmen; vergi mahremiyetinin ihlali suçu kişisel yararın korunmasını amaçlamaktadır. Bunun için de kamusal yararın zarar görmemesi, bir denge sağlanması

¹⁷¹ Elif Sonsuzoğlu, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, S. 141, Haziran, 2000, s. 116.

¹⁷² Kaçakçılık suçu, haysiyet ve şerefe tecavüz suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu (Ayrıntılı bilgi için Bkz. Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 5. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2011, ss. 274-309).

düşüncesiyle bazı istisnalar getirilmiştir¹⁷³. VUK md. 5'de düzenlenen aşağıdaki durumlar hukuka uygunluğu sebebiyle cezalandırılmayacak hallerdir¹⁷⁴:

- Vergi cetvellerinin vergi dairesine asılması,
- Maliye Bakanlığı'nın mükelleflerin beyanlarını, kesinleşen veya ödenmeyen vergi cezalarını açıklama yetkisi,
- Adli ve idari soruşturma kapsamında bilgi ve belge istenmesi,
- Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlerin meslek kuruluşlarına, mali müşavir birlik ve odalarına bildirilmesi.

Aynı maddede düzenlenen vergi mahremiyeti istisnalarından biri olan vergi levhası asma zorunluluğu 2011 yılında 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹⁷⁵ ile kaldırılmıştır, Artık sadece vergi levhasının alınması ve bulundurulması yeterlidir¹⁷⁶. Bu düzenlemeler dışında 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. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43. maddesinde de suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması ve adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturmada tanıklık dışında meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar ile oda ve birlik personelinin işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyeceklerini, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamayacaklarını düzenlemiştir.

5. Temsilci Kullanma Hakkı

Temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile, temsil ettiği kişiyi, hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir. Temsilci temsil yetkisini, bir kanun hükmünden alabileceği gibi bu yetki, temsil edilenin istek ve iradesine de dayanabilir¹⁷⁷.

¹⁷³ Sonsuzoğlu, a.g.m., s. 117.

¹⁷⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, a.g.e., s. 299.

¹⁷⁵ 25/02/2011 tarihli ve mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁶ Maliye Bakanlığı 2011 yılı içinde çıkardığı tebliğlerle "E-Vergi Levhası"na ilişkin düzenleme yapmıştır.

¹⁷⁷ Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 7.

Beyan usulüne dayalı vergilendirmenin etkin bir şekilde gerçekleşmesi diğer birçok etkenle birlikte mükelleflerin okuma yazma oranının yüksekliği, halkın ekonomik-mali konulardaki kültürün yaygınlığı ve eğitim seviyesi ile de bağlantılıdır. İşte bu noktada mükelleflerin kanunlarda kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmek ya da tanınan hak ve yetkilerden yararlanmak için temsilci kullanabilmeleri gerekir¹⁷⁸.

Avustralya’da temsilci kullanma hakkı yayınlanan Mükellefi Hakları Bildirgesi’nde yer alan bir düzenlemedir. Buna göre mükelleflerin seçtikleri bir kişi tarafından temsil edilme ve tavsiye alma hakları vardır. Mükellefler bu kapsamda kendileriyle ve gelir idaresiyle ilgili işlerinde yardım alabilecekler, farklı konularda farklı kişilere başvurabileceklerdir. Bu konular vergi beyannamelerini, faaliyet raporlarını, tahakkuka itirazları ve mükelleflerin işleri hakkında tavsiye almasını içerebilir. Eğer mükellefler kendileri adına işlem yapmak veya kendi işleriyle ilgili idareyle görüşmek için birini seçerlerse bunu idareye bildirmeleri gerekir. Mükellefler temsilci kullanmayı seçseler bile, idareye verecekleri bilgilerin doğruluğundan sorumlulukları devam etmektedir¹⁷⁹.

Amerika’da mükelleflerin temsilci kullanma hakkı vardır. Buna göre mükellefler gelir idaresiyle bizzat iletişim kurabilecekleri gibi, kendilerinin yazılı yetki verecekleri kişiler de onları temsil edebilmektedir. Mükellefleri temsil eden kişiler avukat, mali müşavir veya kayıtlı acentalar gibi IRS tarafından işlemlerine önceden izin verilmiş kişiler olmalıdır. Eğer mükellef gelir idaresiyle bir görüşmede bu kişilere danışmak isterse bu durumda görüşme ertelenebilir. Mükellef idareyle olan görüşmelerinde temsilcisini de götürebilir¹⁸⁰.

Türkiye’de vergi mevzuatında kanuni temsilcilere ilişkin bazı hükümler bulunmasına rağmen bir iradi temsil türü olarak vekalet kurumu hakkında ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte yasaklanmamış olmasından dolayı uygulamada mükelleflerin vekil atayabileceği sonucu çıkmaktadır. Vergi mevzuatında düzenleme olmaması sebebiyle hangi hallerde vekil atanabileceği ve bunların ne gibi yetkilerinin olacağı konusunda Borçlar Kanunu ve Avukatlık Kanunu’ndan yararlanmak gerekir. Tebligat kabul etme, uzlaşma veya hataların düzeltilmesi yoluna gitme, vergi alacağına ilişkin iade, mahsup ve takas başvurularında bulunma, beyanname verme gibi mükellefler vekil atayabilmektedirler, ayrıca mükellef avukatlarının davaları takip etme durumu söz

¹⁷⁸ Sadık Kırbuş, “Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri”, **Vergi Dünyası**, S. 119, Temmuz, 1991, s. 54.

¹⁷⁹ ATO, **Vergi Mükellefi Hakları ve Sorumlulukları Bildirgesi – Bilmeniz Gerekenler**, a.g.e., s. 5.

¹⁸⁰ IRS, **Your Rights As A Taxpayer**, a.g.e., s. 1.

konusudur¹⁸¹. Borçlar Kanunu'nda özel temsil yetki gerektiren haller dava açma, sulh olma, tahkim, kambiyo taahhüdü, bağışlama, taşınmaz devri, taşınmazın hakla sınırlandırılması olarak sayılmıştır. Bunların niteliği yetki verenler için ağır sonuçlar doğurmasından kaynaklanır. Özel temsil yetkisine ilişkin madde metninde yer almayan vergilendirmeye yönelik işlemlerin de, ağır sonuçlar doğurduğundan hareketle vergi hukukuna ilişkin verilecek yetkinin “özel yetki” olması aranmalıdır¹⁸².

Bunun yanında VUK md. 10'da tüzel kişilerin veya tüzel kişiliği olmayan vakıf vb. kuruluşların, küçüklerin ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri halinde temsil ettikleri kişilerin malvarlığından alınamayan vergi borçlarından ve uygulanacak cezalardan da sorumlu olacakları VUK'un 10/2., 332., 333/2,3. maddeleri ve AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, Türk vergi hukukunda mükelleflerin temsili, kanunların açıkça belirtmiş olduğu durumlarda söz konusudur¹⁸³.

6. Özel Hayatın Gizliliği

Mükelleflerin, vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirip getirmediikleri, mükelleflerin tuttukları kayıtlar üzerinden anlaşılır. Fakat mükellef bilgi ve belgelerini gizliyorsa, bu durumda idarenin bu bilgilere mükellefin rızası ile ulaşması yolu kalmamıştır. Vergi idaresi böyle durumlarda mükellefin rızasını aramaksızın onların işyerinde, evlerinde ve üzerlerinde delil toplama yoluna gidebilmektedir¹⁸⁴.

Aslında, kişinin özel yaşamına, rızası olmaksızın yapılacak her türlü müdahale yasalara aykırı olmalıdır. Fakat çoğu ülkede kabul edilen bu müdahalenin yasalarla sınırlarının çizilmesi ve sebeplerinin ayrıntılı olarak belirlenmesi kabul edilmiştir. Bu sebeplerden bazıları mükellefin rızası, kamu yararının olması, kanunun verdiği yetki vb. durumlardır¹⁸⁵. Bu konuyla ilgili bir değerlendirme yapmak için şu tabloyu incelemek yerinde olacaktır:

¹⁸¹ Kırbaş, a.g.m., ss. 55-59.

¹⁸² Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 82.

¹⁸³ Gerçek, a.g.m., s. 142.

¹⁸⁴ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 130.

¹⁸⁵ Aydın, a.g.m., s. 213.

Tablo 4: OECD Ülkelerinde ve OECD Üyesi Olmayan Bazı Seçilmiş Ülkelerde Vergi Memurlarının Bilgiye Ulaşma ve Arama Yetkisi

Ülke	Genel Olarak Bilgi İsteme Yetkisi	Üçüncü Kişilerden Bilgi İsteme Yetkisi	Mükelleflerden Tüm Kayıtları Göstermesini Talep Etme Yetkisi	Diğer Kamu Dairelerinden Bilgileri Elde Etme Yetkisi	Mükellefin Rızası ve Arama İzni Olmadan İşyerine Giriş Yetkisi	Mükellefin Rızası ve Arama İzni Olmadan Konuta Giriş Yetkisi	Mükellefin Rızası ve Arama İzni Olmadan Belgelere El Koyma Yetkisi	Başka Kamu İdaresinin Yardımı Olmadan Arama İzni İsteme Yetkisi	Başka Kamu İdaresinin Yardımı Olmadan Arama İzni Verme Yetkisi
OECD Üyesi Ülkeler									
ABD	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Var
Almanya	Var	Var	Var	Var (Kısmi Sınırlama)	Var *	Yok	Yok	Var	Var
Avustralya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var	Var
Avusturya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
Belçika	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var	Yok	Yok
Çek Cumh.	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Danimarka	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var	Yok	Yok
Estonya	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Var	Var
Finlandiya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok
Fransa	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
Hollanda	Var	Var	Var	Var	Var *	Yok	Yok	Var	Var
İngiltere	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Var
İrlanda	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Var
İspanya	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Var	-
İsrail	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Var	Var
İsveç	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
İsviçre	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Var	Var
İtalya	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Var
İzlanda	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
Japonya	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Var	Var
Kanada	Var	Var	Var	Sınırlı	Var	Var	Yok	Var	Var
Kore	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Var
Lüksemburg	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
Macaristan	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var	Yok	Yok
Meksika	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Var
Norveç	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var	Yok	Yok
Polonya	Yok	Yok	Yok	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
Portekiz	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Var	Yok
Slovakya	Var	Yok	Var	Var	Var	Yok	Var	Yok	Yok
Slovenya	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok
Şili	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Türkiye	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var	Yok
Yeni Zelanda	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Var
Yunanistan	Var	Yok	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
OECD Üyesi Olmayan Bazı Seçilmiş Ülkeler									
Arjantin	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Var	Var
Bulgaristan	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
Çin	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var	Yok	Yok
Güney Afrika	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Var
Endonezya	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Var	Yok
Hindistan	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Var

Kıbrıs	Var	Var	Var	Var	Yok (KDV için Var)	Yok	Yok	Var	Yok (KDV için Var)
Letonya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok
Litvanya	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var	Yok	Yok
Malezya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var	-	-
Malta	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok (KDV için var)	Yok	Yok
Romanya	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
Rusya	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var	Yok	Yok
Singapur	Var	Var	Var	Var (Kanunların konusu)	Var	Var	Var	Yok	Yok
Suudi Arabistan	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Var

* Normal Çalışma Saatlerinde

Kaynak: OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)**, a.g.r., ss. 252-253.

Yukarıdaki tablo OECD üyesi ülkelerde ve OECD üyesi olmaya bazı seçilmiş ülkelerdeki gelir idaresi tarafından kullanılan bilgi alma ve erişim yetkisinin gözden geçirilmesini sağlamaktadır. Tablodan şu sonuçlar çıkmaktadır¹⁸⁶:

- Polonya hariç incelenen tüm ülkelerdeki gelir idareleri bilgi elde etme yetkisine sahipler ve bu yetki çoğunlukla üçüncü kişilere genişletilebilmektedir.
- Polonya hariç incelenen ülkelerdeki tüm gelir idareleri mükelleflerden bütün kayıtlarını isteme yetkisine sahiplerdir.
- İncelenen çoğu ülkedeki gelir idareleri mükelleflerin işyerleri ve konutlarında bilgi elde etme amacıyla geniş erişim yetkisine sahiplerdir. Fakat 12 ülkede işyerleri için bu yetkinin kullanımında arama izni ya da mükellefin rızasına ihtiyaç vardır ve 2 ülkede sadece suç durumunda bu mümkündür. İngiltere’de işyerinde gelir ve kurumlar vergisi için arama izni gerekirken, bu durum 2009’dan itibaren değişmiştir; bunun yanında önceden de olduğu gibi İngiltere’de KDV denetimi ve işverenlerin vergi kesintisi için arama iznine gerek yoktur. Kıbrıs’ta gelir vergisi için yapılacak aramalarda bir izne ihtiyaç varken, KDV için yoktur. Almanya ve Hollanda’da izne ihtiyaç olmadan yapılacak bir arama sadece normal mesai saatleri içinde yapılabilir. Fransa’da tüm arama ve belgelere el koyma durumları için bir yargıcın emri gereklidir.
- Gelir idarelerinin erişim gücü konuta saygı çerçevesinde kısıtlanır. Ülkelerin yarısından fazlasında her durumda ve 2 ülkede sadece hile ve suç durumunda konuta girebilmek

¹⁸⁶ OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)**, a.g.r., s. 251.

için mükellefin rızası ve/veya arama izni olmalıdır. Birkaç ülkede (örn. İrlanda ve Macaristan) konutun bir bölümünün işyeri olarak kullanılması bu durumun istisnası olarak düzenlenmiştir.

- İncelenen ülkelerin yarıdan fazlasında mükellefin evraklarına el koyabilmek için mükellefin rızası veya bir izin gereklidir.

- Çoğu OECD ülkesinde vergi memurları diğer devlet dairelerinin yardımı olmadan arama emri talep ederler. Bu durumun OECD üyesi olmayan ülkelerde daha az olduğu görülmektedir.

Bu kapsamda mükelleflerin gizlilik alanını ilgilendiren hususlarda işlem yapılması ve bilgi toplanması konusunda vergi idarelerine geniş yetkiler verildiği görülmektedir. İdarenin kanunlar aracılığıyla sahip olduğu bu geniş yetkinin mükelleflerin üzerlerinde, evinde veya işyerinde yapılan araştırma ve incelemeler esnasında kullanılması yönünden sınırlamalar getirilmesi, birçok ülkede bildirgelerle duyurulan ve mükellefin “özel hayatının korunması hakkı”nı içeren mükellef haklarının bir sonucudur. Bu anlamda mükelleflere tanınan haklar, demokratik yönetimlerde toplumun bireye vermiş olduğu önemin bir göstergesidir¹⁸⁷.

Türk vergi hukukunda VUK'nun 148. maddesi gereğince kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Ayrıca VUK'nun 149 ve 150. maddelerin devamlı bilgi vermek zorunda olanlar ve 151. maddede istisnai haller düzenlenmiştir. Bu haller dışındaki bildirimlerin yapılması zorunlu olup, bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere VUK'nun mükerrer 355. maddesinde¹⁸⁸ düzenlenen özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Ceza kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri bildirilir. Verilen sürede de mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde ise özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır¹⁸⁹.

Bilgilere ulaşmak için vergi idarelerinin özel durumlarda kullandığı diğer bir yol ise aramadır. Arama kişilerin evinde, işyerlerinde ve üzerlerinde olabileceği için kişilerin özel

¹⁸⁷ Aydın, a.g.e., s. 27.

¹⁸⁸ VUK'nun mükerrer 355. maddesinde birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı; ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler; bir de bu iki grubun dışında kalanlar için ayrı ayrı belirlenen özel usulsüzlük cezası söz konusudur.

¹⁸⁹ Fazıl Tekin – Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 133.

hayatlarının gizliliği, konut dokunulmazlıklarıyla doğrudan ilgilidir. Özel hayatın gizliliğinin korunmasıyla ilgili anayasamızın 20. maddesinin¹⁹⁰ mükellefler açısından da bir koruma sağladığı, mükelleflerin sahip olduğu özel hayatın gizliliği hakkının temellerinin anayasamızda yer aldığı görülmektedir. Aynı zamanda anayasamızın 21. maddesiyle¹⁹¹ konut dokunulmazlığı korunmaktadır. Mükelleflerin evlerinde yapılacak aramanın sınırı da bu maddeyle anayasamızda yer almaktadır.

VUK'nun 142. maddesi vergi mükelleflerine yönelik arama yapılabileceğini ve şartları düzenlemiştir. Söz konusu maddeye göre **“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.”** Bunun yanı sıra arama yapılabilmesi için iki önemli şart da düzenlenmiştir. Aramanın yapılabilmesi için:

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;
- Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

Aramanın çok sıkı şekil şartlarına bağlı olmasının nedeni gerek mükellefler gerekse nezdinde arama yapılan diğer kişiler için son derece ağır neticeleri olmasından kaynaklanır. Bu nedenle ihbara dayalı aramalarda, yapılan ihbar tek başına yeterli görülmeyerek inceleme elemanının gerekli ön çalışma yaparak aramaya karar vermesi gerekir¹⁹². Aynı zamanda ihbar üzerine yapılan aramalarda mükelleflerin haksız yere suçlanmasının önüne geçilmesi amacıyla VUK'nun 142. maddesinde düzenlenen ihbarın doğru çıkmaması durumunda muhbirin adının vergi dairesi tarafında arama yapılan

¹⁹⁰ Anayasa md. 20 “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.

Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.”

¹⁹¹ Anayasa md. 21 “milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz.”

¹⁹² Tekin – Çelikkaya, a.g.e., s. 236.

mükellefe verilebilecek olması, sahte ihbarlarla kişilerin haklarının zedelenmesinin önüne geçilmesi sebebiyle önemlidir.

Açıklamalardan yola çıkarak arama sırasında mükelleflerin haklarını şu başlıklar altında sıralayabiliriz¹⁹³:

- Arama kararını görmeyi isteme hakkı,
- El konulan defter ve belgelerin ayrıştırmasının kendi gözetimi ve katılımı altında yapılmasını talep etme hakkı,
- El konulan defter ve belgelerin iyi saklanmasını talep etme, defter ve belgelerin iyi saklanmamasından doğan zararı isteme hakkı (VUK md. 143),
- İncelemenin öncelikle bitirilmesini isteme hakkı (VUK md. 144),
- El konulan belgelerden vergi ile ilgili olmayanların geri alınması hakkı (VUK md. 144),
- İlgili memurun huzurunda el konulan defter ve belgeleri inceleme, onlardan suret ve kayıtlar çıkarma hakkı (VUK md. 144),
- Vakti gelen beyannameler için gerekli olan bilgilerin alınması için defter ve belgeleri inceleme hakkı (VUK md. 144),
- Kayıtların işlenmesi için ek süre isteme hakkı (VUK md. 144),
- İhbarın doğru çıkması üzerine muhbirin adını öğrenme hakkı (VUK md. 142).

7. Belirlilik Hakkı

Mükellefler vergi yükümlülüklerini bilmek ve bunlardan emin olmak isterler. Her işletmenin geleceğe yönelik mali planları önceden bilinen kurallar çerçevesinde şekillenir. Beklenmedik bir zamanda kanuni değişikliklerle kişilerin vergi yüklerinde artış sağlanması vergi hukukunu belirsizliğe iter. Bu belirsizlik mükelleflerin mevcut yatırımları ve yeni yapacakları yatırımları hakkında şevklerini kırabilir¹⁹⁴.

Belirlilik ilkesi, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir¹⁹⁵. Aynı zamanda

¹⁹³ Ahmet Erol, **Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, 2010, ss. 120-125; Ahmet Erol, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları II”, **Yaklaşım**, S. 208, Nisan, 2010.

¹⁹⁴ Doğan Şenyüz, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Prof. Dr. Bedi N. Fezyioğlu’na Armağan, İstanbul, 1993, s. 212.

¹⁹⁵ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 46.

vergilemede belirliliğin sağlanması için vergi kanunları çok açık bir dille ve yalın bir biçimde hazırlanmalıdır; böylece herkes vergi kanunlarının etki alanını açık olarak anlayabilecektir¹⁹⁶. Vergi hukukunda kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşır. Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi gereği vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulmaz. Aksi halde, idare ve yargı organlarının bu yolla vergi doğurucu olaylar yaratmaları veya vergi yükünü artırmaları olasılığı vardır. Aynı zamanda belirlilik ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Kişiler gelecek dönemlere yönelik planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkarılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar¹⁹⁷.

Belirlilik ilkesi gereği, vergi ile ilgili kuralların yayınlanması, yayınlanan bu kuralların geriye yürümeme ilkesine aykırı olmaması, birbirinin karşısı kuralların yer almaması ve bu kuralların anlaşılır olmasının yanında, mükelleflerin verginin doğru miktarından fazlasını ödememelerinin korunmuş olması gerekir¹⁹⁸.

OECD'nin 1990 yılında birçok ülke bildirgelerine yönelik yaptığı bir çalışmada bu bildirgelerin ortak noktalarından birinin "belirlilik hakkı" olduğu görmüştür. Ülkeler bu hakka yönelik düzenlemeyle mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin sonuçları önceden bilmesini amaçlamışlardır¹⁹⁹.

Mükellef hakları anayasamızın 73. maddesinde ve diğer genel hükümlerinde temellenmektedir. Özellikle 73. maddede ifadesini bulan yasallık ilkesi, belirlilik ve öngörülebilirlik boyutlarının temelini oluşturmaktadır²⁰⁰. Anayasamızda vergi kanunlarının geriye yürütülmesini yasaklayan bir hüküm açıkça yer almamakla birlikte; hukuk devleti, hukuki güvenlik ve vergilendirmede belirlilik ilkeleri gereği vergi kanunlarının geriye yürümemesi söz konusudur. Vergi hukukunda, vergi borcunun doğduğu dönemde yürürlükte olan vergi kanunlarının uygulanmasını esastır. Burada amaç mükelleflerin eski tarihlere yönelik, yeni, beklenmedik ve olağandışı mali yükümlülüklerle karşı karşıya

¹⁹⁶ Çağan, a.g.e., s. 173.

¹⁹⁷ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., ss. 46-47.

¹⁹⁸ Gökbel, a.g.tz., ss. 55-59.

¹⁹⁹ OECD, **Taxpayer' Rights and Obligations – Practice Note**, a.g.r., s. 4.

²⁰⁰ Gülsen Güneş – Z. Ertunç Şirin, "Vergi Ödevlisinin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 197, Şubat, 2005, s. 137.

bırakılmamasıdır²⁰¹. Anayasa ve VUK'da vergi kanunlarının geriye yürümemesine ilişkin açık bir kural olmamasına rağmen, Anayasa Mahkemesi'nin ve Danıştay'ın içtihat kararları da bu ilkenin önemini ve gerekliliğini vurgulamaktadır²⁰².

Türk vergi hukukunda mükelleflere belirlilik ve güven sağlayan dayanaklar; vergilerin yasallığı ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi anayasal normlardan oluşmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak “kanunla” getirilmesini zorunlu kılarken (Anayasa, md. 73/3), verginin ana öğelerinin de kanunla belirlenmesi bakımından bağlayıcı bir kural olmaktadır. Sosyal hukuk devleti ilkesi ise, “verginin mali güce göre alınmasını” (Anayasa, md. 73/1) ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasını (Anayasa, md. 73/2) öngörmektedir. Mükellefler açısından belirlilik hakkının somut yansımaları, 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 mükelleflerin haklarının korunmasıyla çok yakından ilgilidir. Diğer taraftan, mükelleflerin yürürlükteki kanunlara güvenmeleri ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapmaları bakımından, vergi kanunlarının geriye yürümemesi ilkesine uyulması gerekir²⁰³.

B. ÖZEL MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan özel durum ve işlemler sırasında sahip oldukları haklar, özel mükellef haklarını oluşturur²⁰⁴. Bu hakları mükelleflerin tarh ve tahsil sırasındaki hakları, idari yollar sırasındaki hakları, yargılama sırasındaki hakları ve denetim sırasındaki hakları olarak ayrı başlıklar halinde ele alabiliriz.

²⁰¹ Ahmet Kumrulu, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, **AÜHFD**, C. 40, S. 1-4, 1988, ss. 247-248.

²⁰² Ayrıntılı bilgi için bkz. Volkan Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

²⁰³ Gerçek, a.g.m., ss. 140-141.

²⁰⁴ Gerçek, a.g.m., s. 132.

1. Tarh ve Tahsil Sırasındaki Haklar

Mükelleflerin kendi özel durumlarına yönelik kullanabilecekleri tarh ve tahsil sırasındaki haklar ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir.

Fransa’da mükelleflerin vergi ve cezalarda indirim ve pişmanlığa başvurma hakları vardır. Dolaysız vergiler için, yalnız cezanın değil, verginin de kaldırılmasını mümkün kılan terkin ve vergi indirimi yargı aşamasında mümkündür. Bu sistemin kullanılması mükellefin ödeme gücünün olmadığı ispatıyla olur. Sistemin adil olarak işlemesi için ise Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu kurulmuştur. Komisyon Danıştay, Yargıtay ve Sayıştay’ın görüşlerini alarak karar vermektedir²⁰⁵.

İngiltere’de beyannameinde eksiklik veya yanlışlık olduğunu düşünen mükellef, hakkında takibat başlamadan önce ek bildirimde bulunursa ondan ceza alınmaz. Hakkında takibat başladıktan sonra bile mükellef eğer kaçakçılık kastı olmadığını kanıtlayarak ek beyanname verirse de ondan ceza alınmamaktadır²⁰⁶.

Amerika’da dava yargıda görüşülünceye kadar mükellefler cezada indirimden yararlanıp uyumsuzluk konusu vergi ve cezayı ödeyebilirler²⁰⁷. IRS’nin terkinine ilişkin düzenlemeleri ödenmemiş olan vergi miktarının yanı sıra, hatalı ve yasal olmayan vergi miktarının silinmesini mümkün kılar. ABD’de doğal afet nedeniyle, vergi borcunun toplanamayacak bir durumda ve miktarda olması vb. durumlar sebebiyle çeşitli şekillerde vergi borçlarının terkin edilmesi yoluna gidildiği görülmektedir²⁰⁸. Mükellef Hakları Bildirgesi’nin 8. maddesine göre mükellef makul bir hatayı iyi niyetli olarak yapmışsa veya IRS’de görevli bir personelin tavsiyesi ile hareket ettiğini ispat ederse, IRS vergi cezalarını kaldırır. İşlemiş olan faizler de IRS personelinin hatasından veya gecikmesinden kaynaklanmışsa yine iptal edilebilmektedir²⁰⁹.

Alman Vergi Kanunu’nun 227. maddesi vergi borcunun terkinini düzenlemektedir. Bunun yanı sıra idarenin gecikme faizlerinin indirilmesi konusunda takdir yetkisi vardır,

²⁰⁵ Şükrü Kızılot – Zühal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 13. b., Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 76.

²⁰⁶ Yılmaz Aliefendioğlu, “İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış”, **Danıştay Dergisi**, S. 6-7, 1973, s. 39.

²⁰⁷ Kızılot – Kızılot, a.g.e., s. 83.

²⁰⁸ Hatice Yurtsever, **Vergi Hukukunda Terkin**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2007, s. 54.

²⁰⁹ IRS, **Your Rights As A Taxpayer**, a.g.e., s. 1.

tahakkuk ettirilen ilave vergi için alınacak cezalarda matrahın belirli bir oranına kadar ve önceden belirlenen bir tutara kadar ceza alınmaması söz konusudur²¹⁰.

Türk vergi sisteminde mükelleflerin tarh ve tahsil sırasındaki haklarını şu başlıklar altında ele alabiliriz:

a. Mahsup

Vergi borcunu kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran hallerden biri olarak mahsup, mükellefin ortaya çıkan vergi borcunun önceden ödenen kısmının bu borcun bütününden düşülmesidir. Bu durumda verginin tarhı sırasında mükerrer vergilendirmeyi önlemek için önceden yapılan vergi ödemeleri düşülerek ödenecek doğru miktar hesaplanmaktadır²¹¹. Verginin tarhı sırasında mükelleflerin yararlanacakları haklardan biri olarak karşımıza çıkan mahsubun kullanılması kanunlarda açıkça yer almasına bağlıdır²¹². Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi gereği gelir vergisi yıllık beyannameinde gösterilen gelire giren kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergiler veya ödenen geçici vergi toplamının hesaplanan gelir vergisinden indirilmesi mümkündür.

b. Takas

Takas karşılıklı muaccel olan iki borcun olması durumunda uygulanan bir işlem olduğundan, mükellefin hem vergi borcu olması hem de vergi dairesinden bir alacağının olması durumunda uygulanabilmektedir. Bu durumda karşılıklı borçlar arasında bir eşitlik varsa her iki borç; bu borçlar birbirine eşit değil ise küçük olan borç ortadan kalkmaktadır. Vergi alacağının tahsili aşamasında yararlanılabilecek bu düzenleme için vergi dairesine dilekçe ile takas talebinde bulunulması gerekir²¹³. Takas ve mahsup kavramlarının birbirlerine karıştırıldığı ve birbirinin yerine kullanıldıkları durumlara rastlanmaktadır. Örneğin, AATUHK'nın 23. maddesinde "*Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur.*" şeklindeki düzenlemede

²¹⁰ Yurtsever, a.g.tz., ss. 83-86.

²¹¹ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 166.

²¹² Kırbaş, a.g.e., s. 139.

²¹³ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2010, ss. 120-121.

aslında takas işleminden bahsedilmektedir, kanunda her ne kadar mahsup adı altında anılsa da takas mahsup işlemiyle aynı anlama gelmemektedir²¹⁴. Mahsup işleminin tarh sırasında, takasın ise tahsil aşamasında olması; mahsupta amacın vergi borcunu tam hesaplamak için ödenen önceki verginin indirilmesi ve tek bir borcun söz konusu olması, takasta ise karşılıklı iki borcun bulunması mahsup ve takasın temel farklarını oluşturur²¹⁵.

c. İhtirazi Kayıtlı Beyan

Çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi Türk vergi sisteminde de vergilerin beyan esası uygulanmaktadır. Vergi kanunlarının karmaşıklığı, vergi idaresi ve yargının yorum farklılıkları, vergi idaresinin çelişkili tebliğ ve özelgeleri sebebiyle mükelleflerin beyanname verirken bunların doğruluğundan şüpheye düşmeleri doğaldır²¹⁶. VUK 378. maddesi ikinci fıkrası gereği mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı vergi hatalarının olması durumu hariç dava açamazlar. VUK hükmü açık olmakla birlikte, Danıştay çeşitli kararlarında mükelleflerin beyanlarına karşı dava açabileceği yönünde karar vermiştir²¹⁷. Bu durum mükelleflerin ya da vergi sorumlularının²¹⁸ beyannamelelerini ihtirazi kayıtlı vermeleri ile mümkündür²¹⁹. İhtirazi kayıt, mükelleflerin kendi beyanlarına göre yapılan işlemlere karşı dava açamayacakları ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır²²⁰.

Vergi hukuku alanında ihtirazi kayıtlı beyan verilmesinin yasal zeminini İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)'nun 27/3 maddesi²²¹ oluşturur. Aslında bu madde

²¹⁴ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 147.

²¹⁵ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 167; Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 147.

²¹⁶ Erdoğan Öz, “Mükelleflerin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması - İhtirazi Kayıtlı Beyan -“, **Vergi Dünyası**, S. 213, Mayıs, 1999, s. 134.

²¹⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 22/12/2005 tarih ve E. 2005 / 1195, K. 2005 / 2537 sayılı kararı, Danıştay 7. Dairesi'nin 30/11/2005 tarih ve E. 2003 / 2371, K. 2005 / 3028 sayılı kararı.

²¹⁸ Danıştay 3. Dairesi'nin 15/09/2005 tarih ve E. 2004 / 239, K. 2005 / 1905 sayılı kararı.

²¹⁹ Danıştay 7. Dairesi'nin 30/11/2005 tarih ve E. 2003 / 2371, K. 2005 / 3028 sayılı kararı “İhtirazi kayıt, mükelleflerce, kanuni gerekçe gösterilerek, beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava haklarının saklı tutulduğu yolunda beyannameye yazılı not konulması veya ayrı bir dilekçe ile söz konusu hakkın saklı tutulduğunun vergi dairesine bildirilmesi olduğu”

²²⁰ G. Kürşat Yerlikaya, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2005, s. 77.

²²¹ “Vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzlıklardan doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile **ihtrazi kayıtlı verilen beyannameler** üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemi durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.”

yürütmenin durdurulması hallerini düzenleme amacını taşımaktadır ama bunun ilerisine giderek vergi hukuku alanında böyle bir uygulamanın farkında olarak ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameyi kanuni bir hükme bağlamış ve vergi hukuku alanında bir hak olarak ortaya çıkarmıştır²²².

d. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarına aykırı davranışlarda bulunan mükelleflerin bu durumlarının açığa çıkma ihtimali belirmeden önce kendileri tarafından ilgili vergi dairesine haber verilmesiyle beyanda bulunulması ya da verilen beyannamenin düzeltilmesine karşılık vergi idaresince ceza uygulanmaması halidir²²³. Bu müessesenin “pişmanlık” ve “ıslah” olarak adlandırılmasının nedeni iki farklı uygulamayı barındırmasından kaynaklanır. Buna göre pişmanlık kişinin hukuka aykırı fiillerinden ötürü pişman olduğunu ilgili makama bildirmesidir. İslah ise, bu bildirimden sonraki süreçte kişinin beyanname verme ve ödeme gibi hatasını düzeltici eylemlerini içerir²²⁴. VUK’un 371. maddesiyle düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesi gereği pişmanlıktan yararlanma şartları şöyledir²²⁵:

- Pişmanlık isteminden önce pişmanlık konusunu oluşturan fiillerin ihbar edilmemiş olması,
- Pişmanlık dilekçesi öncesi yükümlü yanında vergi incelemesine başlanılmamış veya olayın takdir komisyonuna havale edilmemiş olması,
- Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce pişmanlık dilekçesinin verilmiş olması,
- Süresi içinde verilmemiş bulunan beyannamenin pişmanlık dilekçesi verildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde verilmesi,
- Pişmanlık dilekçesinde belirtilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin pişmanlık zammı ile birlikte 15 gün içerisinde ödenmesi.

²²² Yerlikaya, a.g.e., s. 76.

²²³ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukuku’nda Pişmanlık ve İslah**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 2. b., İzmir, 1997, s. 10.

²²⁴ Karakoç, a.g.e., s. 18.

²²⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 3. b., Afyon, 2006, ss. 205-207.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi iyi niyetli mükelleflerin işledikleri fiilin olumsuzluğunu kabul edip, gidermeleri açısından onlara son bir şans vermektedir²²⁶. Düzenleme, iyi niyetli davranan bu mükelleflerin cezalandırılmaması esasına dayanır²²⁷.

e. Tecil

Tecil, tahsil edilebilir duruma gelmiş bulunan kamu alacaklarının ödenmesinin veya cebri icra yoluyla takip ve tahsilinin, yetkili makam ve mercilerin kararına veya vergi kanunlarının buna ilişkin hükümlerine dayanarak belli bir süre için geri bırakılması işlemidir²²⁸. AATUHK'nun 48. maddesinde “*Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.*” hükmüyle tecil şartları düzenlenmiştir. Buna göre tecilden yararlanmak isteyen mükellefin öncelikle bir talepte bulunmasının yanı sıra mükellefin çok zor duruma düşecek olması, teminat göstermesi, tecil faizi uygulanması gerekir. Bununla birlikte tecil başvurusunun kabul edilip edilmemesi hususunda idarenin geniş takdir yetkisi vardır²²⁹. Bu sebeple de idare başvuruların değerlendirilmesinde borçlunun borcunu ödeme konusundaki iyiniyetini dikkatte alarak değerlendirme yapmaktadır²³⁰.

f. Terkin

Kelime olarak “silme” anlamına gelen terkin, vergi hukukunda tarh ve tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir vergi alacağının ortadan kalkmasını ifade etmektedir. Terkin işlemiyle, tahakkuk eden vergi alacağı silinir, tahsil edilenler ise mükellefe iade edilir²³¹. Vergi hukukunda terkin, bazı koşulların varlığı durumunda devletin vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlemdir²³². Vergi borcunun tahakkuk

²²⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, a.g.e., s. 278.

²²⁷ Bayraklı, a.g.e., s. 207.

²²⁸ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 264.

²²⁹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4. b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 644.

²³⁰ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., ss. 264-265.

²³¹ Bilici, a.g.e., s. 119.

²³² Metin Taş, **Vergi Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2002, ss. 108-115.

aşamasında silinmesi VUK'da, tahsil aşamasında silinmesi ise AATUHK'da düzenlenmiştir. Terkin, doğal afetler nedeniyle (VUK md. 115, AATUHK md. 105), yargı kararına dayanarak, vergi hatalarının düzeltilmesi nedeniyle, tahakkuktan vazgeçme (VUK mük. md. 115) ve tahsilden vazgeçme (AATUHK md. 106) nedeniyle olabilir. Bu durum gerekli koşulların oluşmasıyla, mükellefe vergi borcundan kurtulma hakkı sağlamaktadır²³³.

g. Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim müessesesi mükelleflerin dava yoluna gitmeden uyuşmazlığın idari aşamada çözümüne imkan veren bir uygulamadır. Cezalarda indirimden yararlanmak isteyen mükellefin gerekli şartları yerine getirmesi halinde idarenin bundan kaçınma hakkı yoktur. Bu şartlar süresi içinde başvuru yapılması, vergi aslı ve cezasının dava konusu yapılmaması, kanuni sürede ödeme olarak sıralanır²³⁴. VUK'nun 376. maddesinde düzenlenen vergi cezalarında indirim müessesesi gereği vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim yapılabilmektedir²³⁵.

2. İdari Yollar Sırasındaki Haklar

Mükelleflerin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili başvurabilecekleri yollar idari aşamada çözüm ya da yargı aşamasında çözüm şeklinde olabilir. Mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarına karşı idari aşamadaki başvuru yollarını “mükelleflerin idari yollar sırasındaki hakları” olarak ele alabiliriz.

Fransa'da mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili düzeltme ve uzlaşma yoluna başvuru hakları vardır. Fakat mükelleflerin yargı yoluna başvurabilmeleri için, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesinin reddedilmiş olması aranmaktadır. Hata düzeltmeye başvuru için dört yıllık bir zamanaşımı süresi söz konusudur. Mükellefler hata düzeltmek için idareye yazılı veya sözlü başvurduktan sonra idare altı ay süre içinde bu talebi cevaplandırmakta; reddedilen taleplerde mükellefe iki yıl içinde dava açma hakkı

²³³ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., ss. 167-170.

²³⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, a.g.e., ss. 236-266; Nihat Edizdoğan – Metin Taş – Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007, ss. 217-224.

²³⁵ VUK md. 376'ya göre, vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, genel ve özel usulsüzlük cezalarının her defasında üçte biri cezalarda indirim koşullarının gerçekleşmesi halinde indirilecektir.

verilmektedir. Uzlaşmaya başvuru sadece vergi cezaları için düzenlenmiştir. Uzlaşma sonunda idare uzlaşılan miktar hakkında takibatı durdurmayı, mükellefler ise uzlaşılan miktarı yargı yoluna gitmeden çözmeyi taahhüt etmiştir²³⁶.

İngiltere’de vergi idaresi iyi organize olmuş yapısıyla, hedeflenen amacın vergileri toplamak olup cezaların arka plana itilmesi, servet beyanı ve servet takip sisteminin etkinliği ve defter ve belge düzeninin iyi yerleşmiş olmasıyla vergi uyumsuzluklarıyla daha az karşılaşmaktadır²³⁷. Bunun dışında ise İngiltere’de oluşabilecek vergi uyumsuzluklarının büyük bir çoğunluğu idari aşamada uzlaşma yoluyla çözüme kavuşur²³⁸.

Almanya’da mükellefler itiraz yolu ile vergi idaresine başvurmaktadır. İtirazlar incelendikten sonra başvuru reddedilir ya da önceki işlemler terkin edilir. Vergi idaresinin hata düzeltme amacıyla işlemleri kaldırma, geri alma, iptal etme, değiştirme yetkisi vardır. Bunun yanında idarenin mükellefin durumunu göz önüne alarak hem vergi aslında hem de cezalarda indirim yapma yetkisi vardır²³⁹.

Amerika’da uyumsuzlukların idari aşamada çözümü uzlaşma ve düzeltme yoluyla olmaktadır. Uyumsuzlukları büyük bir çoğunluğu yargıya intikal etmeden uzlaşma yoluyla çözülmeye çalışılmaktadır. Uzlaşma, kesinleşmiş borcunun tamamını ödeyemeyecek durumda olan mükelleflerin belirli nedenlerle başvurabileceği bir yoldur. Bu durumlar: mükellefin borçlu olduğu miktar hakkında tereddüdü olması, mali durumu sebebiyle borcunu ödeyemeyecek durumda olması, borcun tamamını ödedikten sonra mükellefin ekonomik olarak sıkıntıya düşmesi olarak sıralanabilir²⁴⁰. Uzlaşma sırasında hem vergilerde ve hem de cezalarda indirim yapılabilmektedir. Bunun dışında, mükellefler tarhiyatla ilgili olarak tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde düzeltme yoluna başvurmalıdır²⁴¹. IRS ise kendilerince yapılan matematiksel hataları düzeltmeye ve buna ilişkin hesaplanan faizin tamamını silmeye yetkilidir. IRS tarafından yapılan hatalar nedeniyle ortaya çıkan ilave vergi tarhı veya hatalı hesaplamalar, mükellefe yazılı olarak bildirilmektedir²⁴². Mükelleflerin bunun dışında başvurabileceği idari bir yol itiraz hakkıdır. Bu durumda IRS’den bağımsız olarak kurulmuş İtiraz Ofisleri’nde (Appeals Office) mükellefle görüşmeler yapılır. Görüşmeler

²³⁶ Kızılot – Kızılot, a.g.e., s. 77.

²³⁷ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s. 23.

²³⁸ Kızılot – Kızılot, a.g.e., ss. 78-79.

²³⁹ Kızılot – Kızılot, a.g.e., ss. 80-82.

²⁴⁰ Öner, a.g.e., s. 238.

²⁴¹ Kızılot – Kızılot, a.g.e., ss. 82-83.

²⁴² Yurtsever, a.g.tz., s. 54.

telefonla veya yazılı olarak yapılabilir. Görüşmelerden sonuç alamayan mükelleflerin dava açma hakkı vardır²⁴³.

Bunlar dışında ülkelerde idari uyuşmazlıkları yargı aşamasına gitmeden çözmek adına kurulmuş olan ombudsman müessesine başvuru yine mükelleflerin idari aşamada kullanabilecekleri haklardan biri olarak karşımıza çıkar. Gerek Avustralya, ABD ve İngiltere'deki gibi vergi için özel bir yapı; gerekse Fransa'daki gibi genel başvuru yolu olsun ombudsman kurumu idari aşamada mükelleflerin hakları konusunda yardım alabilecekleri niteliktedir.

Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü hataların düzeltilmesi ve uzlaşma kurumu ile mümkündür.

a. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere, fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK md.116). Vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak sınıflandırılmaktadır²⁴⁴. VUK 116-126 hükümleri vergi hatalarının düzeltilmesine imkan veren uygulamalar içerir. Düzeltme işlemi, idare ile mükellef arasındaki hatanın varlığının tespit edilip, yargı yoluna başvurulmadan işlemdeki hatayı giderme ve bunun sonucuna uygun işlemlerin tamamlanmasıdır²⁴⁵. Vergi hataları ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması, hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ve mükellefin müracaatı ile bulunabilir (VUK md. 119). İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları idare tarafından re'sen düzeltilir (VUK md. 121). Hata hangi yolla ortaya çıkmış olursa olsun, düzeltme işleminin yapılmasına ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Düzeltme işlemi, düzeltme fişi aracılığıyla yapılır. Vergi hatasına başvuru için süre sınırı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş

²⁴³ Öner, a.g.e., s. 238.

²⁴⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Afyonkarahisar, 2009, ss. 109-117; Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., ss. 228-229; Noyan Alper Ünal, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi Dünyası**, S. 294, Şubat, 2006, ss. 74-77.

²⁴⁵ Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., s. 227.

yıldır. Mükellefler için uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi yönünden önem taşıyan bu uygulamayla idareye işlemlerin gözden geçirilmesi sorumluluğu yüklenmektedir.

b. Uzlaşma

Uzlaşma müessesesine başvuru vergi mükelleflerinin idari aşamada yararlanabileceği bir diğer haktır. Uzlaşmayı idari aşamada “sulh sözleşmesi”, “ön ödeme”, “idari sözleşme” olarak nitelendiren yaklaşımlar yanında, vergi hukukunda kendine has özelliği sebebiyle bunlardan ayrılan yönleri mevcuttur²⁴⁶.

VUK'nun 376. maddesinden sonra gelen ek maddeler 1–12 arasında uzlaşma müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki farklı uygulama söz konusudur. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile bir vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezaların, henüz vergi tarh edilmeden ve/veya ceza kesilmeden önce vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma görüşmeleri yapılmasına imkan verilir. Uzlaşma kapsamına vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası (ağır nitelikli fiiller hariç) ile genel ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmamayan mükelleflerin gidebileceği bir yoldur. Uzlaşma kapsamına ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezası (ağır nitelikliler hariç) girer. Mükelleflerin vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde uzlaşmaya başvurması gerekir. Mükellefler tarhiyatta vergi hatalarının bulunması, yanlış halinde olmaları, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükmüne yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanması, uyuşmazlık konusu olayda yargı ile idarenin görüş farklılıklarının bulunması sebebiyle tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilirler²⁴⁷.

Mükellefler tarafından yararlanılabilecek bu yol, idari aşamada sorunların büyük bir kısmının çözülmesini sağlamaktadır. Mükelleflerin bu yola başvurmaları onların haksız

²⁴⁶ Tartışma için bkz. Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 260; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, a.g.e., s. 294.

²⁴⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., ss. 259-365; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, a.g.e., ss. 293-316; Şenyüz – Yüce – Gerçek, a.g.e., ss. 222-227.

olduklarını göstermez, aksine çıkan uyuşmazlıkların çözümünde ılımlı bir adım olarak değerlendirilir²⁴⁸.

3. Yargılama Sırasındaki Haklar

Vergi ihtilafları gerek idari yolla çözümlenebileceği gibi, gerekse yargı aşamasında çözümlenebilmektedir. Genellikle ülkelerde uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü ön planda olmakta, kişiler bu yolla sorunlarını halletmeye çalışmaktadır.

Yargı aşamasında mükelleflerin hakları ülkelerin vergi yargılaması usulüne hakim olan ilkelerinden kaynaklanmaktadır. Bunlardan bazıları şöyledir: öncelikle yargı aşamasına başvuru ve daha sonra soruşturma yürütülmesi ve sorgulama yapılması sırasında mükellefler avukat veya temsilcisini bulundurma veya gerektiğinde bunlardan yardım alma hakkına sahiptirler. Yargılama sırasında ise, “adil yargılanma hakkı” çerçevesinde mükelleflerin sahip olduğu haklar; mahkemeye başvurma hakkı, bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkı, makul sürede ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, kamuya açık yargılanma hakkı, susma hakkı, silahların eşitliği ve çekişmeli yargılanma hakkı, gerekçeli karar hakkı ve adli yardım hakkı şeklinde belirtilebilir²⁴⁹.

Mükellefler vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili yargı yoluna gitme hakkına sahiptirler. Almanya’da başvuru süresi tebliğ tarihinden itibaren bir ay olmakla birlikte, mükellefler duruşma yapılmadan davadan vazgeçme hakkına sahiptirler. Mükellefler temsilci kullanabileceği gibi, bu durum zorunlu değildir. Mahkeme karara varmadan sözlü dinleme yoluna başvurur; sözlü dinlemeden önce ise mükellefe dosyayı incelemek için izin verilmektedir. Yürütmeyi durdurma kararı için ayrı bir başvuru gerekmeyle birlikte, davanın sürdüğü mahkemeden bu konuyla ilgili ön karar alması istenebilir. Dava kararına karşı üst mahkemeye gitme hakkı saklıdır²⁵⁰. Amerika’da davaların hızla çözümü amacıyla “küçük vergi davaları usulü” kabul edilmiş ve belirli bir tutarın altındaki davaların buralarda çözülebileceği öngörülmüştür. Bu sistemin olumlu bir yönü de dava çözümleninceye kadar ödemenin ertelenmesidir. Fransa’daki yazılı yargılama sistemi gereği hakların korunması için mahkemelerde uzmanlar görev almaktadır. Mükelleflerin dava sürerken anlaşma ve

²⁴⁸ Bekir Baykara, “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olunduğunun Kabul Anlamına Gelmez”, **Vergi Dünyası**, S. 319, Mart, 2008, s. 10.

²⁴⁹ Gerçek, a.g.m., s. 134.

²⁵⁰ Gökbel, a.g.tz., ss. 121-123.

davadan vazgeçme hakkı vardır. Yürütmenin durdurulması gerekli garantilerin gösterilmesi koşuluyla mümkündür²⁵¹.

Hukukumuzda yargılamaya hakim olan ilkeler²⁵² gereği mükelleflerin çeşitli hakları mevcuttur. Hukukumuzda delil serbestisi ilkesi, mükellefe kendi iddialarını, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan tanık ifadesi hariç, her türlü delille ispat etme hakkı vermektedir. Re'sen araştırma ilkesi, hakimin kendiliğinden araştırma yapmasını ve delil toplamasını gerekli kılarak (İYUK, md. 20/1), mükelleflerin bilmediği veya ulaşamadığı hususların da dikkate alınmasına imkan sağlamaktadır. Ayrıca, vergi davalarında belirli koşullarda mükelleflerin duruşma talebinde (İYUK md. 17) ve yürütmeyi durdurma talebinde (İYUK md. 27) bulunma hakları vardır. Diğer taraftan, adli yargıya sevk amacıyla mükelleflere karşı soruşturma yürütülmesi sırasında, mükellefler avukat bulundurma ve ondan yararlanma hakkına sahiptir (CMK, md. 149). Eğer mükellef avukat tutacak durumda olmadığını beyan ederse, adli yardım talebinde bulunabilir ve baro tarafından kendisine bir avukat tayin edilmesini isteyebilir (CMUK, md. 234)²⁵³.

4. Denetim Sırasında Haklar

Vergi denetimi, mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olarak vergi idaresi tarafından yapılan işlemleri içerir²⁵⁴. Bu bakımdan, idarenin geniş inceleme yetkisinin yanı sıra mükelleflerin de işlemler sırasında haklarının gözetilmesi karşılıklı çıkarların korunması açısından önem taşır. Bu sebeple de mükelleflere denetim sırasında bazı özel hakların tanınması gerekir.

Öncelikle kendini mükellefe tanıtacak yetkili bir eleman tarafından yapılan denetimin, mükelleflere denetimle ilgili bilgi verildikten sonra uygun bir yer ve zamanda yapılması mükelleflerin faaliyetlerinin devamı için gereklidir. Denetim sırasında elde edilen bilgiler hakkında mükellefle işbirliği yapılarak, mükelleften açıklama alınması ve bu açıklamalar için de onlara makul bir süre verilmesi denetimin başarılı olmasına yardımcı

²⁵¹ Gökbel, a.g.tz., ss. 125-127.

²⁵² Ayrıntılı bilgi için bkz Yüce, **Vergi Yargısı**, a.g.e., ss. 28-40; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul, 1995, ss. 63-119.

²⁵³ Gerçek, a.g.m., ss. 143-144.

²⁵⁴ Tekin – Çelikkaya, a.g.e, s. 71.

olur. Denetim sonucunda da mükellefe kesilecek cezalarla ilgili ve bu cezalara karşı yapabileceği işlemlerle ilgili bilgi verilmelidir²⁵⁵. Konuyla ilgili şu tabloyu incelemek yararlı olacaktır:

Tablo 5: OECD Ülkelerinde Vergi Denetimi İle İlgili Şartlar

Ülke	Denetimin Başlaması ile İlgili İhbar	Denetim Süresinin Sınırlandırılması	Denetim Yapma Saatleri	Son Tarhiyattan Önce Mükellefe Bilgi Verilmesi
ABD	Var, Yazılı veya Sözlü	-	Uygun Saatler	-
Almanya	Var, Yazılı	-	Yok	İnceleme Raporu
Avustralya	Yok	Yok	Yok	Yok
Avusturya	Var, Yazılı	-	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Belçika	Yok, Son üç yılı aşan denetimler için Var, yazılı	-	Mesai Saatleri	İnceleme Raporundaki bazı bilgiler
Danimarka	Yok, (Uygulamada Var)	-	Yok, (Uygulamada Mesai Saatleri)	Ön İnceleme Raporu
Finlandiya	Var, Yazılı veya Sözlü	-	Yok, (Uygulamada Mesai Saatleri)	Ön İnceleme Raporu
Fransa	Denetim Programı Verilir	İşyerinde 3 ay	Mesai Saatleri	İhbar Mektubu
Hollanda	Yok, (Uygulamada Var)	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İngiltere	Var, Yazılı	-	Uygun Saatler	İnceleme Raporu
İrlanda	Var, Yazılı	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İspanya	Var, Yazılı	Var, 12 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İsveç	Var, Yazılı	-	8.00-19.00 arası	İnceleme Raporu
İsviçre	Var, Yazılı	-	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu veya Bitiş Tutanağı
İtalya	Yok	İşyerinde 30 gün	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Japonya	Yok, (Uygulamada Sözlü Var)	Yok	Yok, (Genellikle Mesai Saatleri)	Yok, (Uygulamada Sözlü Bilgi verilir)
Kanada	Yok	Yok	Yok	Öneri Mektubu
Kore	Var, 7 gün önceden yazılı ihbar gönderilir	-	Mesai Saatleri	Var
Lüksemburg	Yok, (Sözlü Var)	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Macaristan	Var, Yazılı	-	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Norveç	Yok	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Portekiz	Yok	6 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Slovakya	Var, Yazılı	6 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Türkiye	Yok	Tam İnceleme 1 yıl, sınırlı İnceleme 6 ay*	Mesai Saatleri	Bitiş Tutanağı
Yeni Zelanda	Yok	Yok	Yok	Öneri Mektubu
Yunanistan	Var, Yazılı	İşletme büyüklüğüne göre değişiyor	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu

* Bilgi güncellenmiştir.

Kaynak: OECD, **Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)**, Ekler Tablo 13, s. 58-59'den aktaran Gerçek, a.g.m., s. 135.

²⁵⁵ Gerçek, a.g.m., s. 134.

Tablodan anlaşılmaktadır ki, denetimler genelde mesai saatleri içinde yapılmaktadır. Bu olumlu noktanın yanı sıra ülkelerde denetimin bitişiyle ilgili bir süre kısıtlamasının düzenlenmesinin çok az olduğu görülmektedir. Mükellefler açısından denetimin uygun saatlerde yapılmasının yanı sıra, uygun sürede tamamlanması önem taşımaktadır. Ülkemizde VUK 140/6. maddesinde 2010 yılında 6009 sayılı kanunla²⁵⁶ yapılan değişiklikle incelemeler için iki süre öngörülmüştür. Buna göre tam incelemenin en fazla bir yıl, sınırlı incelemenin en fazla altı ay içinde tamamlanması gerekmektedir. Yapılan bu düzenlemenin mükellefler açısından olumlu bir sonuç doğuracağı açıktır.

Birçok ülkede özellikle denetim sırasında mükelleflerin haklarının korunması önem taşımaktadır. Nitekim mükellef haklarının açıklanmasının geçmişine baktığımızda Fransa'daki ilk düzenlemelerin mükelleflerin denetim sırasındaki haklarını korumaya yönelik olduğu görülmektedir²⁵⁷.

Yine Almanya'da mükelleflerin denetim sırasındaki hakları diğer haklarına paralel olarak düzenlenmiştir. Yetkili denetimin başlayacağı yazılı olarak bildirilmesi, memurun kendini tanıtmaması, bilgi vermesi, denetimin normal çalışma saatlerinde yapılması, işyeri sahibinin ya da temsilcisinin denetimde hazır bulunması, denetimin sonuçları hakkında bilgi verilmesi, denetim raporuna karşı süresinde itiraz edilebilmesi mükelleflerin başlıca haklarındandır²⁵⁸.

Amerika'da mükellef haklarının kanuni düzenlemesinden önce idare bu konudaki açığı fark ederek, "Vergi İncelemeleri Hakkında Bilgi Broşürü"nü yayınlamış, mükellefleri denetim sırasındaki hakları konusunda bilgilendirmeyi amaçlamıştır²⁵⁹.

Türkiye'de denetim sırasında mükelleflerin başvurabileceği hakları şu başlıklar altında toplayabiliriz²⁶⁰:

²⁵⁶ 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵⁷ Vanistendael, a.g.m., s. 30.

²⁵⁸ Daiber, a.g.m., ss. 184-185.

²⁵⁹ Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2006, s. 70.

²⁶⁰ Erol, a.g.e., s. 112-119; Ahmet Erol, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları I-II", **Yaklaşım**, S. 207-208, Mart-Nisan, 2010; GİB, **Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri**, 2007, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_incelemelerinde_haklar.pdf, (20.11.2010) çalışmalarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

a. *Kimlik Gösterilmesini İsteme Hakkı*: VUK'un 129 ve 136. maddeleri gereğince yoklama ve incelemeye yetkili olanların işe başlamadan önce kendilerini tanıtımları ve kimliklerini göstermeleri gerektiğini hüküm altına almıştır.

b. *Vergi İncelemesinin Konusunun Bildirilmesini İsteme Hakkı*: VUK'nun 140/1. maddesi gereği vergi incelemesi yapanlar, incelemeye başlamadan önce mükelleflere incelemenin konusuyla ilgili açık olarak bilgi vermelidir. Madde hükmünce inceleme elemanlarının mükelleflere incelemenin dayanağı, nedenleri, kapsamı hakkında bilgi vermesi gerekir.

c. *Vergi İncelemesine Başlanıldığını Gösteren Tutanağın Bir Örneğini İsteme Hakkı*: VUK md. 140/2. maddesinde inceleme elemanlarının incelemeye başlama tutanağı düzenlemeleri ve bir örneğini mükellefe vermeleri belirtilmiştir. İnceleme yapıldığının tespiti bakımından tutanağın düzenlenmesi ve bir örneğinin mükellefler tarafından alınması önem taşımaktadır.

d. *İncelemenin Kendi İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı*: VUK'nun 139. maddesinde vergi incelemesinin esas itibarıyla mükellefin işyerinde yapılacağı düzenlenmiştir. İşyerinin müsait olmaması veya ölüm, işin terk edilmesi gibi sebeplerin varlığı durumunda ya da mükellefin ve vergi sorumlularının talebi üzerine inceleme dairede yapılabilir. İşyerinin müsait olması durumunda incelemenin işyerinde yapılması gerekir, diğer durumda değerlendirme mükellefe bırakılmıştır.

e. *Resmi Çalışma Saatleri Dışında Vergi İncelemesi Yapılmamasını İsteme Hakkı*: VUK 140/2. maddesinde inceleme yapılanın onayı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamayacağı düzenlenmiştir. Bu durumun istisnası olmakla birlikte inceleme ile ilgili güvenlik tedbirleri alma, tutanak düzenleme gibi durumların mükellefin faaliyetlerini sekteye uğratmayacak nitelikte olması gerekir.

f. *Defter ve Belgelerin Usulüne Uygun Olarak İstenmesini Talep Etme Hakkı*: VUK md. 139 gereği işyerinde yapılmayan incelemelerde mükelleflerden defter ve vesikalarını daireye getirmeleri yazı ile istenmektedir. Bu durumda mükelleflere verilecek süre kanununun 14. maddesinde belirtildiği üzere 15 günden az olamaz. Ayrıca 139. maddede haklı bir mazereti olan mükelleflerin ek süre talep edebileceği düzenlenmiştir.

g. *Vergi İnceleme Tutanaklarına Kendi Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı:* VUK'nun 141. maddesinde inceleme elemanları tarafından hazırlanan tutanaklara yönelik mükellefin karşı görüş ve savları varsa bunlar tutanağa konmalıdır.

h. *Tutanakların Bir Örneğini İsteme Hakkı:* VUK 141. maddesi gereği inceleme elemanlarının düzenledikleri tutanakların bir örneğinin mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kişilere vermeleri gerekir. Mükelleflerin ispat açısından imzaladıkları bu belgenin bir örneğini istemeleri doğaldır.

i. *Tutanak İmzalandıktan Sonra El Konulan Defter ve Belgeleri İsteme Hakkı:* VUK 141. maddesi gereği ilgililer tutanakları imzalayarak incelenen defter ve belgeleri geri alabilirler. Tutanaklar imzalanmadığı takdirde ise, tutanakta söz konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını kapsayana defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. Ancak, bir suç delili sayılan defter ve belgeler geri verilmez.

j. *İncelemenin Belli Süre İçinde Bitirilmesini Talep Etme Hakkı:* VUK 140/6. maddesinde incelemeler için iki süre öngörülmüştür. Buna göre tam incelemenin en fazla bir yıl, sınırlı incelemenin en fazla altı ay içinde tamamlanması gerekmektedir. İncelemenin zamanında bitirilememesi üzerine gerekçeli olarak istenecek taleplerdeki ek süre altı ay olarak belirlenmiş, bu durumda ise inceleme elemanlarının bağlı oldukları birimlerin incelemenin tamamlanması konusunda gerekli tedbirleri alacakları açıklanmıştır. Kanuni düzenleme mükellefler açısından incelemenin belli sürede bitirilmesini talep hakkı doğurmaktadır²⁶¹.

k. *Vergi İncelemesinin Bittiğine İlişkin Resmi Bir Yazı İsteme Hakkı:* Vergi incelemesi bittiğinde, bunun yapıldığını gösteren yazı mükellefe verilir (VUK md. 140/4).

l. *Kendisine, Kurumuna ve Kurum Çalışanlarına Özenli Davranılmasını İsteme Hakkı:* İnceleme sırasında mükelleflerin diğer haklarının korunmasının yanı sıra inceleme elemanlarından saygılı davranmasını isteme hakkı vardır. Bu çerçevede inceleme

²⁶¹ 31.12.2010 tarihli 27802 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te tam inceleme bir mükellef hakkında, bir vergi türü itibarıyla bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi; sınırlı inceleme ise tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi olarak tanımlanmıştır.

elemanları tarafsız, nesnel davranmalı, mükelleflerle iyi iletişim halinde olmalıdır. VUK md. 140/3'de belirtildiği üzere inceleme elemanlarının işyerindeki faaliyetleri aksatmamaya özen göstermesi gerekmektedir. İnceleme elemanları faaliyetlerin devamı için defter ve belgelerin de kullanımını gözetmelidir.

m. Vergi İnceleme Raporlarının Hukuka Uygun Yolla Tebliğini İsteme Hakkı: Vergi incelemeleri sonucu oluşan raporların mükellefe uygun yolla tebliği ile mükelleflere hatalarının ve cezalarının yanı sıra haklarının da bildirilmesinin gözetilmesi gerekir.

n. İnceleme Sırasında Meslek Mensubunu (YMM, SMMM) Yanında Bulundurma Hakkı: Mükelleflerin istediği takdirde meslek mensuplarının deneyim ve bilgi birikimleri ile mükellefin hukuki süreçlerini daha etkin, daha kaliteli yönetmesini sağlamak adına yardım isteyebilir. İnceleme elemanlarının mükelleflerin bu istemlerine olumsuz yaklaşma hak ve yetkileri bulunmamaktadır.

o. Tutanak Tutulması Sırasında Yasal Haklarının Söylenmesini İsteme Hakkı: Mükellef istediği takdirde inceleme elemanlarından yasal hakları konusunda bilgi alabilir. Bu durum özellikle mükellef için tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurup başvurmayacağına hatırlatılması bakımından önemlidir. Mükellefi zorlamadan ona konuyla ilgili tarafsız bilgi verilmelidir.

p. İnceleme Raporlarının Vergi Mevzuatına Uygunluğunun Gözetilmesini İsteme Hakkı: VUK 140/5. maddesinde vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre mükelleflerin inceleme raporlarında mevzuatın doğru bir şekilde uygulanmasını talep hakları vardır.

r. İnceleme Sırasında ve Sonrasında Vergi Mahremiyetini İsteme Hakkı: VUK md. 5 gereği vergi inceleme elemanlarının görevleri dolayısıyla mükellefler hakkında öğrendikleri bilgileri açıklayamayacakları, kendilerinin ve üçüncü şahısların lehine kullanamayacakları düzenlenmiştir. Bu madde gereğince inceleme elemanlarının bu bilgileri meslekten ayrılırsa bile saklama zorunlulukları devam etmekte, bu durum mükelleflerin iddia edebileceği bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır.

s. Fiili Envanter Yapıldığı Durumda, İnceleme Elemanı Tarafından Onaylanan Giderlerin Ödenmesini İsteme Hakkı: İnceleme elemanları tarafından gerekli görüldüğünde işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına karar verilebilir. Bu

durumda inceleme elemanı tarafından onaylanan ve fiili envanterin gerektirdiği giderler hazine tarafından mükellefe ödenir (VUK md. 134).

Bu düzenlemelerin yanı sıra belirtmek gerekir ki son dönemde mükelleflerin denetim sırasındaki haklarına yönelik önemli adımlar atılmıştır. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu (VİDKK)'nin kurulması, incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesine yönelik yasal bir yapının oluşturulması, inceleme elemanlarının hangi yasal ve idari düzenlemelerle bağlı olduklarının kanunen hükme bağlanması, incelenmenin tamamlanması gereken sürenin kabulü, rapor değerlendirme komisyonları düzenlemesi denetim sırasında mükelleflerin haklarını koruyucu niteliktedir²⁶². 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la²⁶³ yapılan bu düzenlemelerden sonra, Maliye Bakanlığı'nca 1 Ocak 2011 tarihinde yürürlüğe giren dört yönetmelikle birçok konuya açıklık getirilmiştir. Çeşitli aksaklıkların²⁶⁴ giderilmesi için yapılacak düzenlemelerden bazıları tamamlanmıştır. Tüm bu düzenlemelerin mükelleflerin en çok mağdur olabilecekleri durumlardan biri olarak denetimler sırasındaki haklarını artırıcı olduğunu düşünüyoruz.

²⁶² Mehmet Batun, "Tam Ve Sınırlı İncelemenin Tanımlanması Üzerine", **Yaklaşım**, S. 215, Kasım, 2010.

²⁶³ 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁶⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Nevzat Barak, "Mükellefin Feryadı ve Bir İncelemenin Tarihsel Süreci (Mükellef Yapmak da Zor, Mükellef Olmak da Zor)", **E-Yaklaşım**, S. 41, Aralık, 2006, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006128783.htm>, (15.12.2010).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KORUNMASI

I. DÜNYADA MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KORUNMASI

Vergi idaresi sahip olduğu kamu gücünü kullanırken mükelleflere yönelik yaptığı işlemlerde onların hak ve çıkarlarını etkilemektedir. Bu sebeple mükelleflerin vergilendirmenin yasalara uygun olmadığını düşündükleri noktada vergi otoriteleri aracılığıyla gerek yazılı gerekse yazılı olmayan kurallarla korunması gerekir¹. Bu noktada da mükelleflere haklar verilmesi onları önceden belirli yetkilerle donatarak, mükelleflerin korunmalarını sağlamaktadır.

Bütçe açıklarının kapatılması, ekonomideki olumsuzlukların giderilmesi, yeterli sermaye birikimi oluşturarak kalkınmanın devam etmesi gibi birçok amaç için kamu kaynaklarının en temeli olan vergi gelirlerinin artışının sağlanması önemlidir. Vergi gelirlerinin artışı ise vergi idaresi-mükellef arasındaki karşılıklı güveni tesis etmek için mükelleflerin vergiye karşı dirençlerini önlemeye yönelik vergi idaresinin mükellef ile olan ilişkileri sağlamlaştırması, saydamlık anlayışının gereği olarak vatandaşın bilgilendirilmesi ve her türlü sorunu çözüme kavuşturularak mükellefin psikolojik olarak rahatlatılması ile mümkün olabilir². Bu bakımdan mükelleflerin haklarının korunması, hem vergi idaresi-mükellef ilişkilerinin kurulmasında hem de saydamlık anlayışının gereği vatandaşların bilgilendirilmesi çerçevesinde önemlidir.

Mükellef haklarının korunmasının hem bireysel hem de toplumsal yönü vardır. Onun bireysel yönü mükelleflerin, kesin yükümlülüklerini ortaya çıkaran kullanacakları hukuki yöntemleri; vergi idaresinin işlemlerinin kesinliğini doğrulamaya imkan veren durumları ve meydana gelen, onları etkileyen hataları bilmeye ihtiyaç duymalarından

¹ Antoinette Van Rijn, "A Comparative Study of Taxpayer Protection in Five Member Countries of European Union", **Taxpayer Protection in The European Union**, Ed. Dink Albregtse – Henk Van Arendonk, Kluwer Law International, 1998, p. 45.

² Sadettin Doğanığit, "Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Yeni Arayışlar: Mükellef Haklarının Korunması ve Mükelleflerin Vergiye Karşı Dirençlerinin Minimize Edilmesi", **E-Yaklaşım**, S. 11, Haziran, 2004, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004064548.htm, (10.09.2010).

kaynaklanır. Toplumsal yönü ise mükelleflerin hukuki haklarının varlığı ve onları kullanma gücü mükellefleri vergilemenin toplumsal kabul gören kurallara göre ve bireysel haklara saygıyla yapıldığına olan inanca götürme noktasındadır. Bu yön toplumda mükellef haklarının korunmasının tanınmış olduğu inancıyla sonuçlanır³.

Ülkeler yasama ve yürütme gelenekleri, kültürleri ve idare anlayışlarına bağlı olarak farklı kurum, kuruluş ve mekanizmalarla mükellef haklarının korunmasını sağlamaktadırlar. Bu kapsamda değerlendirildiğinde birçok ülkede var olan ombudsman (kamu denetçiliği) kurumu ve ABD’de özellikle vergileme ile ilgilenen bu kuruma benzer nitelikteki Mükellefin Avukatı İdaresi; ayrıca ülkelerin iç yapılanmasında yer alan Mükellef Birlikleri ve bu birliklerin bağlı olduğu Dünya Mükellefler Birliği (World Taxpayers Associations); bir de ulus üstü kaynak niteliğinde olan ve mükelleflere tanınan haklar açısından sonuç doğuran İHAS ve bu kapsamda İHAM kararlarının mükellef haklarının korunmasını sağlayan mekanizmalar olduğu görülmektedir⁴. Bu araçları ayrı ayrı ele almak ve mükellef haklarını nasıl koruduklarını değerlendirmek yararlı olacaktır.

A. OMBUDSMAN KURUMU

Vatandaşların temel hak ve özgürlüklerinin birbirlerine karşı korunmasıyla birlikte kamu idarelerine karşı korunması ve güvence altına alınması demokratik toplumların özelliklerindedir. Ombudsman kurumu diğer denetim mekanizmalarına ilave olarak bireyin haklarının korunması ve iyi işleyen bir idarenin gerçekleşmesi amacıyla kurulur. Diğer denetim mekanizmaları yanında bu kuruma başvurunun basit, hızlı ve masrafsız olması; ayrıca kurumun bağımsızlığının varlığı ve olaylara insan hakları bağlamında bakması tercih edilen bir denetim mekanizması olmasını sağlamıştır⁵. Bu bakımdan genel bir kurum olarak ya da özellikle bazı ülkelerdeki vergi ile ilgili özel bir yapılanmayla insan hakları bağlamında mükellef hakları için olumlu sonuçlar doğuran bir koruma mekanizması yaratmıştır.

³ Brzezinski, a.g.m., ss. 31-32.

⁴ Gerçek, a.g.m., ss. 126-127.

⁵ Doğan Kestane, “Çağdaş bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)”, **Maliye Dergisi**, S. 151, Temmuz-Aralık, 2006, s. 129.

1. Ombudsman Kurumu Hakkında Genel Bilgiler

Ombudsman kamu idaresinin kararları, eylemleri veya ihmallerine dair vatandaşlardan gelen istek ve şikayetlerle uğraşır. Bu yüzden, ombudsmanın temel rolü vatandaşları, haklarının çiğnenmesine, idarenin yetkisini kötüye kullanmasına, hatalara, ihmellere, gecikmelere, adaletsiz kararlara ve kötü yönetime karşı korumaktır. Temel amaç, kamu idaresinin gelişmesi ve devlet faaliyetlerinin daha insancıl, açık ve saydam olmasına dayanır⁶.

Ombudsman sistemi ilk kez 1809 Anayasası ile İsveç'te uygulanmış⁷ ve bu kelime “başkaları için şikayet yapan kişi⁸” anlamında kullanılmıştır. Sözcük ise çok daha eskidir ve “güvenilir kişi ya da temsilci” anlamı taşır⁹. Ülkemizde “kamu denetçisi” ya da “kamu hakemi” olarak anılan ombudsman kurumunun çeşitli ülkelerde farklı uygulamaları görülmektedir. Ulusal düzeyde, eyalet düzeyinde, mahalli idareler ve kamu teşebbüsleri düzeyinde uygulanan¹⁰, farklı ülkelerde farklı içerikleri olan yasal ve anayasal düzenlemelerle kurulan bu kurumun genel bir tanımı yapılamamaktadır¹¹. Birçok ülkede uygulanan kurumun önemli bir özelliği, ülkelerin kendi sosyal ve politik yapısına, hukuksal sistemine, kültürel ve demografik özelliklerine uyarlanarak çeşitli olmalarıdır. Yani kurum her ülkede, diğer ülkelerdekinden birebir alınmayarak; ülke standartlarına uygun şekilde tasarlanarak kurulmaktadır¹². Bu yüzden ortak bir tanım bulunamamakta; çeşitli ülkelerdeki farklı uygulamalardaki ortak özelliklerden yararlanılarak tanımlamalar yapılmaya çalışılmaktadır.

⁶ Fernando Serrano, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, **Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, p. 136.

⁷ İbrahim Al-Wahab'ın “The Swidish Institution of Ombudsman” (1979) adlı eserinde bu sistemin temelini İsveç Kralı XII. Charles'ın 1700'lü yıllarda Ruslardan kaçarak Osmanlı'ya sığınması sırasında burada gördüğü Başkadı (Kazasker) sisteminden etkilenecek ülkesinde böyle bir kurum oluşturmasına dayandığını iddia etmektedir. [Oğuz Babüroğlu – Nevra Hatiboğlu, **Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi**, TÜSİAD Yayını, İstanbul, 1997, s. 11]; aynı iddia dönemin Avusturya Ombudsman Bürosu Genel Müdürlüğü'nü yapan Pickl tarafından da savunulmaktadır. (Victor J. Pickl, “Ombudsman ve Yönetimde Reform”, Çev:Turgay Ergun, **Amme İdaresi Dergisi**, S. 19 (4), 1986, s. 39.)

⁸ Nuri Tortop, “Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 31, S.1, Mart, 1998, s. 3.

⁹ Hans Gammeltoft-Hansen, “Ombudsman Kavramı”, Çev: Turgay Ergun, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 29, S.3, Eylül, 1996, s. 196.

¹⁰ Tortop, a.g.m., s. 3.

¹¹ Tufan Erhürman, “Ombudsman”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 31, S. 3, Eylül, 1998, s. 87.

¹² Kestane, a.g.m., s. 138.

Ombudsman, haksızlığa uğradığını düşünen kişilerin, hükümet kuruluşları, çalışanları ve işgörenlerine karşı, adaletsizlik ve kötü yönetime ilişkin şikayetlerini alan bağımsız bir üst düzey kamu görevlisinin başında bulunduğu, anayasa ve/veya yasayla kurulan bir bürodur. Bu kurum araştırma, eleştirme ve düzeltici işlemler önerme ve yaptığı işlemleri kamuoyuna duyurma yetkisine sahip olmakla birlikte, resmi bir yaptırım gücüne sahip değildir¹³.

Diğer bir tanıma göre ise ombudsman, idarenin eylemleri, işlemleri ve davranışları üzerinde hukuka aykırılık ve yerindelik denetimi yapmaya ve hukuka aykırı bulduğu veya yerinde bulmadığı işlemlerin geri alınması/kaldırılması veya bu işlem veya eylemlerden doğan zararların giderilmesi ve yurttaşlara yönelik uygunsuz davranışların düzeltilmesi için idare nezdinde girişimlerde bulunmaya ve bağlayıcı olmayan kararlar almaya yetkili olan, bağımsız bir devlet organıdır. Kısaca da idarenin eylem ve işlemlerini denetleyen, fakat bağlayıcı kararlar alamayan bağımsız bir devlet organıdır şeklinde tanımlanır¹⁴.

Ombudsman kurumu vatandaşların haklarının korunmasına yönelik farklı fonksiyonlara sahiptir. Örneğin¹⁵:

- Kamu idaresinin kanuna aykırı veya adaletsiz hareket edip etmediğini araştırmak,
- Mümkün olduğunca tarafsız yapılacak bir araştırma yanlış yönetimin kanıtlarını gösterir; bu sebeple kötü yönetsel davranışları değiştirmek için tavsiyede bulunmak,
- Çalışmaları hakkında yasama meclisi ve halk için yıllık rapor hazırlamak.

Yargısal denetimin sınırlı olması, geç işlemesi sebebiyle etkin olamaması ve yetersizliği, çağdaş idarenin gelişimi ve değişimine cevap verememesi, idarenin kendi içinde yaptığı denetimde tarafsız davranamayabileceği gibi nedenlerle ombudsman kurumu birçok ülke tarafından uygulanmaktadır¹⁶. Genellikle ombudsman, idareyi yasal olarak bağlayıcı bir karar verme yetkisine sahip değildir, şikayetlerin araştırılması yoluyla desteklenen tavsiyeler verir. Ombudsman kurumunun temeli onun hükümetten bağımsızlığıdır ve hızlı etkili ve esnek çalışan denetim mekanizması düşüncesidir.

¹³ Gammeltoft-Hansen, a.g.m., s. 195.

¹⁴ Erhürman, a.g.m., s. 89.

¹⁵ Serrano, a.g.m., s. 136.

¹⁶ Zahir Avşar, **Ombudsman (Kamu Hakemi)**, Hak-İş Konfederasyonu Yayını, Ankara, 1999, s. 31.

Ombudsmannın araştırma ve tavsiyelerinin hem halk hem de hükümet tarafından güvenilir olması için kurum tarafsızlık ve dürüstlüğünü korumalı ve sürdürmelidir¹⁷.

Ülkelerdeki farklı uygulamalarda ortaya çıkan ortak noktalar şu şekilde özetlenebilir¹⁸:

- Ombudsman yürütme organı karşısında bağımsız bir statüye sahiptir.
- Vatandaşlar tarafından başvuru yapılmaktadır. Şikayet edilen konular genelde idarenin kötü işleyişi, haksızlıklar ve kötü yönetimin sonuçları üzerinedir.
- Ombudsman mahkemeler gibi bağlayıcı kararlar alamamaktadır¹⁹.

Ombudsman kurumu yerel otoritelerin yetkilerini sınırlandırmak amacıyla ilk kez 1809 yılında İsveç'te kurulmuştur. Yirminci yüzyıldan itibaren ombudsman kurumu birçok ülkeye yayılarak 1919'da Finlandiya, 1955'de Danimarka, 1962'de Yeni Zelanda, 1967'de İngiltere, 1973'de Fransa'da kurulmuştur²⁰. 1975'de Avrupa Konseyi İstişari Asamblesi tarafından üye ülkelere tavsiye edilmiş ve bundan sonra Avrupa'da yayılmaya başlamıştır²¹. 1976'da Portekiz, 1977'de Avusturya, 1978'de İspanya, 1980'de İrlanda, 1982'de Hollanda, 1995'de Belçika bu kurumu oluşturan ülkelerden bazılarıdır²². Avrupa Birliği Maastricht Anlaşması'nın 138/E maddesi kapsamında AB'de vatandaşların haklarını koruyacak bir kurum olarak ombudsmanı kurmuştur²³.

Kanunilik, kamu idaresinin en yüksek ilkesi olarak, ombudsman fikrinin öneminin artmasında bir neden olabilir. Bu hiç kimsenin ombudsman kurumunu kurarak, kamu idaresinin standardı olarak kanunilik ve tarafsızlık hakkında şüpheleri azaltmak istediği anlamına gelmez. Ombudsman kurumu sadece bir demokratik ve anayasal devlet yapısıyla var olabilir: insan haklarının kabulü olmadan, vatandaşların kamu meselelerine katılımı olmadan, kamu idaresinde anayasa, politik sistem ve toplumsal düzen tarafından önceden kabul edilmiş bir hizmet karakteri olmadan, ombudsman hiçbir etkiye sahip olamayabilir. Fakat her ayrı durumda eşitlik ve adalet temel amaç, ombudsmanın özellikle görevlendirildiği prensip olarak eklenmiş olur. Böylece, ombudsman kamu idaresini kişiselleştirmeye ve onu insanoğlunun bireysel ihtiyaçlarına yönlendirmeye yönelik

¹⁷ Serrano, a.g.m., s. 137.

¹⁸ Tortop, a.g.m., s. 4.

¹⁹ Erhürman, a.g.m., s. 89.

²⁰ Tortop, a.g.m., s. 3; Erhürman, a.g.m., s. 90; Gammeltoft-Hansen, a.g.m., s. 196.

²¹ Avşar, a.g.e., s. 46; Erhürman, a.g.m., s. 90.

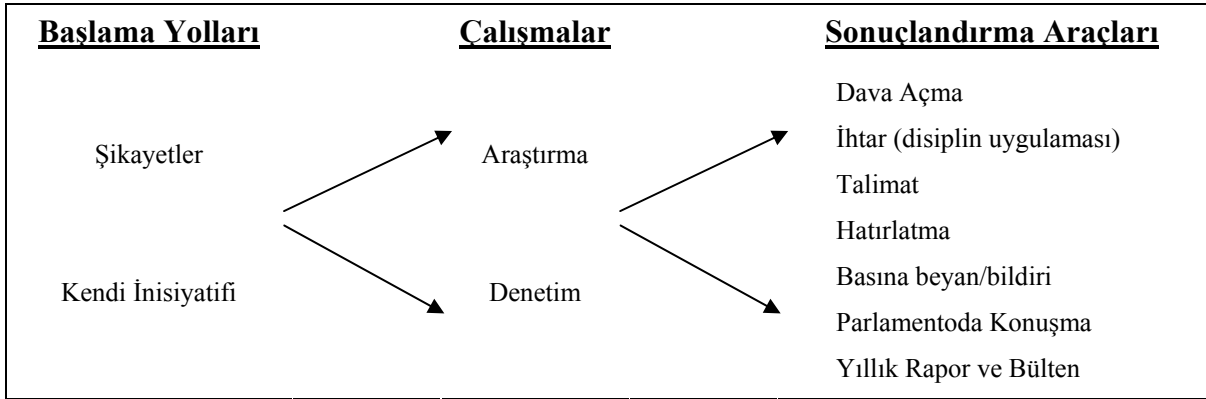
²² Tortop, a.g.m., s. 3; Erhürman, a.g.m., s. 90; Gammeltoft-Hansen, a.g.m., s. 196.

²³ Babüroğlu – Hatiboğlu, a.g.e., s. 11.

tamamlayıcı bir kurum oluşturur. Arabuluculuk işlevinden dolayı ombudsman, geleneksel uyuşmazlık çözüm mekanizmasından daha iyi yerine getirebilecek şekilde modern bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak görülmektedir²⁴.

Kurumun faaliyetleri, şikayet²⁵ veya bir toplumsal olgudan yola çıkarak kendi inisiyatifiyle başlar. Genelde kişilerin şikayet yolu tüm idari çarelerin tüketilmiş olmasından sonra mümkündür. Daha sonraki aşamada ise tüm bilgilere ulaşmak için geniş yetkilerle donatılmışlardır. Araştırma sonucu olarak yapacağı işlemler ise ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir²⁶.

Tablo 6: Ombudsman Kurumunun Çalışma Süreci



Kaynak: Oğuz Babüroğlu – Nevra Hatiboğlu, **Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi**, TÜSİAD Yayını, İstanbul, 1997, s. 16.

Kamu sektöründe ombudsman devletle ilgili faaliyetler üzerinde genel bir yetki alanına sahiptir. Bazı ülkelerde bu yetki yargıyı, polis ve orduyu kapsayacak şekilde genişletilebilir, diğer bazı ülkelerde ise bunlardan biri veya hepsi kabul edilmemiştir. Birkaç ülkede ise ombudsman idarenin sadece bir özel işlevi için oluşturulmuştur. Örneğin vergilendirme, bilgiye ulaşma ve veri koruma, polis hizmeti, silahlı kuvvetler, sağlık hizmeti veya çalışanların ahlaki davranışları²⁷.

Ombudsman kurumuna sahip olan ülkelerde, ombudsmanın rolü özellikle vergi sorunlarını kapsayan bir şekilde genişlemektedir. Bu yaklaşımın başarısı yargı sistemine

²⁴ Serrano, a.g.m., s. 137.

²⁵ İngiltere ve Fransa gibi bazı ülkelerde ombudsmana direkt şikayet yolu düzenlenmemiş bunun yerine şikayetlerin önce parlamento üyelerine bildirilmesi istenmiştir. Bu sistem de kişilerin doğrudan şikayetlerini ombudsmana iletememesi sebebiyle eleştirilmektedir. (Babüroğlu – Hatiboğlu, a.g.e., s. 17.)

²⁶ Babüroğlu – Hatiboğlu, a.g.e., s. 17.

²⁷ Serrano, a.g.m., s. 137.

örnek olarak gösterilebilir²⁸. Örneğin, Belçika’da Nisan 2007’de Vergi Arabulucusu (Tax Mediator) kurumu oluşturulmuştur. Kanada’da Mükellef Ombudsmanı (Taxpayers’ Ombudsman); Çek Cumhuriyeti’nde ise genel bir ombudsmanlık vardır. İzlanda’da vergi dahil tüm idari problemlerle ilgilenen bir ombudsmanlık yapısı varken; Meksika’da “Mükellefin Savunma Avukatı” düzenlemesi mevcuttur. Hollanda’da “The National Ombudsman” adı altında bir yapılanma varken; Yeni Zelanda’da mükelleflerin başvurabileceği şikayetlerle ve bakanlık haberleşmeleriyle ilgili bir birim vardır. Portekiz’de vatandaşların, gelir idaresi de dahil kanuna aykırı kamu otoritesinin davranışlarına karşı başvurabilecekleri “The Portuguese Ombudsman” bu statüdedir²⁹.

Ombudsman kurumunun bireyin hakkının korunmasındaki yeri önemli olmakla birlikte, mükelleflerin haklarının korunması bakımından vergilendirme konusunda uzman kişilerin faaliyet göstermesi gerekmektedir. Ülkelerdeki uygulamalarda birden fazla konu için ayrı ayrı ombudsman kurulması söz konusudur ve bunlardan biri de *vergi/ vergilendirme ombudsmanı* (tax/taxation ombudsman) veya *mükelleflerin ombudsmanı* (taxpayers’ ombudsman) olarak adlandırılmaktadır. Ombudsman kurumu özel olarak vergilendirme ile ilgili kurulmasa bile mükelleflerin sorunlarına çözüm arayışını sürdürmesine rağmen, özel olarak bu alanda kurulacak ve sadece bu alanda uzman kişilerden oluşan bir kurumun varlığı hiç kuşkusuz ki daha etkin işleyecektir. Bu sebeple özellikle vergi ombudsmanı kurumunu ve bu kuruma benzer bir yapıyı ayrı olarak düzenleyen ülkelere örnek olan Avustralya ve İngiltere’deki durumu incelemek yerinde olacaktır.

2. Vergi Ombudsmanı

İdari reformların daima kuşku ve direnişle karşılanması evrensel bir deneyimdir. Dahası bu reformlar, artan bir kontrolün unsurlarını ve bir otoritenin sınırlandırılmasını içeriyorsa, direnç özellikle güçlüdür. Bu nedenle de, belirtilen durumun vergi ombudsmanlarının hepsine yayıldığı söylenebilir³⁰.

²⁸ Duncan Bentley, “An Overview of Taxpayers’ Rights”, *Taxpayers’ Rights: An International Perspective*, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, p. 55.

²⁹ OECD, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)*, a.g.r., s. 132.

³⁰ Serrano, a.g.m., s. 138.

Kurumunun merkezinde mükellef haklarının savunulması vardır ve bu, tüm vatandaşların temel haklarının savunulmasına bağlı olarak işlemektedir. Şüphesiz, uzmanlaşmış bir ombudsman için vergilendirme kadar önemli bir alanda başarısızlığa uğranılmamalıdır. 1990'lı yıllar boyunca düzenleme yapma çalışmaları ve bu kurumun yapısı ortaya çıkmıştır. Takip eden tablo kurumun nasıl yayıldığını daha doğru göstermektedir³¹.

Tablo 7: Vergi Ombudsmanı ve Buna Benzer Yapıları Uygulayan Ülkeler

Ülke	Kurulduğu Yıl
ABD	1979
İngiltere	1993
Avustralya	1995
İspanya	1996
İtalya	2000
Meksika	2006

Kaynak: Serrano, a.g.e., s. 138.

Vergi ombudsmanının görevi mükelleflere vergi idaresiyle olan sorunlarının çözümünde yardımcı olmaktır³². Bu kurumun oluşturulmasının nedeni genel ombudsmandan önce görülen sorunların farklılığına karşı bir tepkidir. Bu yüzden uzmanlık, çeviklik, etkinlik, duyarlılık, vergi davalarının azalması ve vergilendirmenin içsel sorunları özel bir vergi ombudsmanı kurulmasını zorunlu hale getirmiştir. Ayrıca, modern bir vergi idaresinin ana özelliklerinden biri organizasyonun iç durumuna ve sahip olduğu amaçlara yönelmesinden çok mükellef hizmetlerine adanmış bir yönetime odaklanmasıdır. Tüm bunlar “uyum felsefesi” olarak adlandırılan günümüz vergi idaresi eğilimini karşılamaktadır.

Vergi ombudsmanının amacı mükellef haklarının etkililiğinin korunmasına dayanır ve o vergilendirme sisteminin uygulamalarına yönelik şikayetlerle uğraşır. Vergi ombudsmanı idarenin eylemlerinin vatandaşlara daha yakın olmasını sağlamaya, onların haklarını kullanmalarını desteklemeye ve onların yükümlülüklerini yerine getirmelerini

³¹ Serrano, a.g.m., s. 138.

³² Richard K. Gordon, “Law of Tax Administration and Procedure”, **Tax Law Design and Drafting**, Vol. 1, Ed. Viktor Thuronyi, International Money Fund Publication Services, Washington D.C., 1996, p. 110.

kolaylaştırmaya destek sağlamaya çalışır³³. Ombudsman, vergi idaresiyle ilgili meseleleri gündeme getirmede, idareye ve yasamaya karşı raporlar vermede önemli bir güce sahiptir³⁴.

Şikayetlerin çözümlenmesinden başka, temel amaçlardan biri vergi idaresinin saydamlığını, erişilebilirliğini geliştirmek ve idare tarafından sunulan hizmet kalitesini yükseltmektir. Şikayetlerin çözümü vergi idaresinin niteliğinde önemli gelişmeler sağlamaktadır. Vergi ombudsmanının rolü mükellef ve vergi idaresi arasındaki güven ilişkisini güçlendirmektir, böylece vergi idaresinin eylemleri ve işlemleri vatandaşların ihtiyaçlarına, saydamlık ve erişilebilirliğe daha fazla odaklanır. Bu sebeple, vergi ombudsmanı mükelleflerin çıkar ve haklarını korumayı amaçlayan diğer kaynakları etkilemez. Bu yeni kurumun amacının idari ve yasal düzenlemeler için geleneksel ve yasal çarelere hukuki tamamlayıcılık olduğu düşünülür. Vergi ombudsmanı mahkemelerin yanı sıra mükelleflere haklarının korunmasına yönelik daha kapsamlı bir sistem vermelidir.

Gelişmiş bir vergi ombudsmanının en azından beş ana işlevi vardır: vergi kanunlarının iptali, bilgi sağlama, demokratik denetim, alternatif uyuşmazlık çözüm yolları, yasal sistemin gelişmesi.

Bu işlevlerden birincisi ombudsmanın vergiyle ilgili kanunların iptalindeki müdahale kabiliyetine dayanır. İkinci işlev bilgi verici olanıdır. Vergi ombudsmanı bilgi toplamayı ve onların yorumlanmasını içeren bir stratejik göreve sahiptir. Bu sebeple, yıllık raporlarını ve vergi mevzuatı için farklı teklif önerilerini önce temsilci bir kuruma sunar. Bu görevi vergi sisteminde yeni trendlere doğru değişime izin verdiği için ve vatandaşların kamu meselelerine katılımına müsaade ettiği için çok önemlidir. Bunların dışında en azından üç temel görevi vardır: bürokrasi üzerinde demokratik kontrol mekanizması, bir alternatif uyuşmazlık çözüm biçimi, bürokratik tembelliği önlemek için bir alet. Örneğin, Avrupa Ombudsmanı, kurum ve AB yapısı aracılığıyla kötü yönetim hakkındaki şikayetleri araştırır. Kötü yönetim bir kamu kurumunun onu bağlayan prensip veya kurallara göre başarısızlığa uğradığı zaman ortaya çıkar. Bu kontrol AB üye ülkeleri yerel idarelerini içermemekte ve bu sınırın ombudsmanın görevini dizginlediği düşünülmektedir. Bu yüzden AB Ombudsmanı AB yapı ve müesseselerinin denetiminden sorumludur. Aynı zamanda uygun sonuçları elde etmenin yanı sıra dikkatli ve saydam bir karar verme

³³ Serrano, a.g.m., s. 139.

³⁴ Bentley, a.g.m., s. 55.

mekanizması sağlamak için Avrupa Komisyonu (European Commission) üzerinde canlandırıcı bir etkisi olduğu belirtilmelidir³⁵.

Vergi ombudsmanının işlevlerini sözü edilenlerden yola çıkarak şu şekilde özetleyebiliriz³⁶:

- Mükellefler tarafından ileri sürülen şikayetleri çözmek,
- Tavsiye vermek,
- Mükellefleri mahkemeye başvurmadan önce temsil etmek,
- Hazine ve mükellef arasındaki adil ilişkiyi geliştirmek,
- Kendi görevleri hakkında meclisi yıllık olarak bilgilendirmek,
- Vergi idaresini kontrol ve denetim,
- Vergi meseleleri üzerinde sahip olduğu araştırma işlevini gerçekleştirmek,
- Vergi davalarını azaltmak,
- Vergiye uyumu kolaylaştırmak,
- Vergi bilgisini yaymak ve mükellef ahlakını canlandırmak,
- Vergi hizmet kalitesini yükseltmek,
- Vergi mevzuatında ve vergilendirme sisteminin organizasyonunda gelişme önermek,
- Yeni bir vergi kültürü gelişmesine yardımcı olmak.

Kurumun temel görevi vergi idaresinin ele almak istemediği, idarenin olağan usulden geçerek çözüme kavuşturamadığı sorunlara veya vatandaşların temel haklarının çiğnendiğini düşündükleri durumlara müdahaleyi içerir. Kurum vergi sisteminin uygulanmasında daha fazla etkinliği sağlamaya katkıda bulunan düzenlemelerin veya önemli noktaların reformu için önerilerin analiziyle ve sunumuyla da görevlidir³⁷. Bir hizmet standardı oluşturup, devam ettirmek isteyen vergi idareleri için ombudsman tarafsız bir destek sağlar³⁸.

Vergi ombudsmanının kanuni niteliği ve usulü hakkında şunlar söylenebilir: klasik bir yetkiye, yani yürütme, yasama veya yargıya ait olmayan; yargılama hakkına sahip olmayan; tarafsızlık, bağımsızlık ve özerkliği olan; mükellefler tarafından bilinen bir yapı.

³⁵ Serrano, a.g.m., s. 140.

³⁶ Serrano, a.g.m., s. 141.

³⁷ Serrano, a.g.m., s. 141.

³⁸ Bentley, a.g.m., s. 56.

Ombudsmannın bir kural olmamakla birlikte görevlerini eksiksiz yerine getirebilmesi için mükelleflerin korunmasını sağlayan bir takım faaliyetlerle donatılmalıdır³⁹:

- Bir zorunlu vergi toplama işlemini durdurmak veya kaldırmak,
- Bir vergilendirme veya toplama işlemini durdurmak veya kesmek,
- İnceleme veya denetim işlemini durdurmak veya kesmek,
- Herhangi bir kanuni işlemi durdurmak veya kesmek.

Vergi ombudsmannını genel olarak değerlendirdikten sonra bazı ülke örnekleriyle çalışmalarını ve önemini vurgulayabiliriz.

a. Avustralya’da Vergilendirme Ombudsmanı (Taxation Ombudsman)

Ombudsman kurumunu düzenleyen 1976 yılı Ombudsman Kanunu’nda 1995 yılında değişiklikler yapılarak “Vergilendirme Ombudsmanı” kurulmuştur. Bu değişim Parlamento Devlet Hesapları Karma Komisyonu (Joint Committee of Public Account)’nun ATO’nun işlem şikayetlerine odaklanmasını tavsiyesinin bir sonucudur. Bağımsız ve demokratik bir toplumda adil ve mali yönden sorumlu bir kamu idaresi önemlidir. Bağımsız bir kuruma devlet hakkında şikayette bulunma bireysel demokratik hakların bir göstergesidir. Vergilendirme Ombudsmanı da ATO hakkındaki şikayetleri alan bir dış şikayet birimi olarak, kontrol ve idari denetimde rol üstlenir. Aynı zamanda kurum ATO içindeki şikayet yönetim sistemini destekleme ve geliştirmede onunla çalışır⁴⁰.

ATO’nun iyi yapılanmış ve etkili iç şikayet sistemine rağmen, mükelleflerin işlemlerinden şikayet edecekleri idare içinde bir kuruma müracaat etmeleri kendilerinde negatif bir etki yaratmaktadır. Bu durumda da mükellefle iletişimde başarısızlık kaçınılmazdır ve mükellefler idareye olan güvenlerini kaybederler. Vergileme Ombudsmanı bu noktada şikayet edenler için bağımsız ve tarafsız bir bakış açısı sağlar. Kişilerin şikayetleri aynı zamanda vergi sisteminin işleyişindeki sistemsel noktaların da tanımlanmasını sağlar. Bir mükellef şikayette bulunacaksa önce ATO’nun şikayet birimine başvurmalıdır. Bunun sebebi, idareye mükellefle olan sorunlarının çözümünde bir fırsat vererek, mükellefin problemlerinin doğrudan ve kesin biçimde çözülmesini sağlamaktır. Bu durum idare ile mükellef arasında ilişkileri güçlendirir. Diğer bir sebepse ATO’nun

³⁹ Serrano, a.g.m., s. 147.

⁴⁰ Australia Commonwealth Ombudsman, **Taxation Ombudsman Activities 2008**, Commonwealth Ombudsman, Canberra, 2009, pp. 1-2.

kendi sistemsel hatalarını görmesidir. Eğer mükellef ilk olarak ATO'nun şikayet sistemine başvurmadıysa, onun şikayeti Vergi Ombudsmanı tarafından gönderilebilir. Bu amaçla kurulan “yardımcı transfer sistemi” 2007’den beri kullanılmaktadır⁴¹.

Ombudsmanın araştırmaları kanunun belirlediği kriterler doğrultusunda yapılmaktadır. Bir şikayetin araştırılması ATO'nun işlemlerinin hukuka uygun olmadığı, mantıksız olduğu, haksız olduğu, uygunsuz olduğu, kanunun veya bilginin hatalı olduğu noktasında mümkündür. Vergilendirme Ombudsmanı aynı zamanda ATO tarafından uygulanan bir hukuki hükme yada takip edilen idari prosedüre karşı da araştırma yapabilir. Fakat bunları düzeltemez, bunlar hakkında sadece uygun düzeltici işlem tavsiye edebilir⁴².

2008 yılında 1154 şikayet almıştır. Bu sayı bir önceki yıl 1249 olarak sonuçlanmıştır. 1980 ve 1990’lı yıllar boyunca bu göstergeler genelde sabit olmakla birlikte 2001⁴³ yılında en üst seviyeye ulaşmıştır. O yıldan itibaren de bir düşüş eğilimi görülmektedir. 2008 yılında kaydedilen şikayetlerin 1129’u sonuçlandırılmıştır. Bu başvuruların %18’i ise ATO içindeki şikayet birimine gönderilmiştir. Şikayetlerin genelde şu noktalarda olduğu öne çıkmıştır: Bildirim ve işleme (%27), alacak toplama (%20), emekli maaşları (%11), mükellef bilgileri (%6), denetim (%5)⁴⁴.

Başvuruların çoğu detaylı araştırma yapmadan çözülebilmektedir. Bazen mükellefler sadece idarenin işlemlerine bir onay almak için başvuru yapabilmektedir. Şikayetlerin kısa zamanda ve pratik yollarla çözülmesi amaçlanmaktadır. 2008’de ele alınan şikayetlerin %65’i ATO’nun özür sunmasıyla, şikayetçilere ayrıntılı bir açıklama sağlanmasıyla, ATO’nun işlemleri hızlandırmasıyla veya asıl kararları tekrar ele almasıyla sonuçlanmıştır⁴⁵.

⁴¹ **Taxation Ombudsman Activities 2008**, a.g.r., s. 5.

⁴² Philip Moss, “Towards Community Ownership of the Tax System: The Taxation Ombudsman’s Perspective”, Challenges of Globalising Tax Systems, Sixth International Conference on Tax Administration, Sydney, April 2004, p. 8, <http://www.ombudsman.gov.au/docs/speeches/atax14april04.pdf>, (15.09.2010).

⁴³ 2000 yılı Avustralya’nın yeni bir vergi sistemi uygulamaya başlamasının ve bu sebeple mevcut sistemde birçok değişikliğin yılıdır. Takip eden süreçte vergilendirme ombudsmanına başvuruların artması buna bağlanabilir. (Ayrıntılı bilgi için bkz. Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde...”, a.g.m., s. 75).

⁴⁴ **Taxation Ombudsman Activities 2008**, a.g.r., s. 3.

⁴⁵ **Taxation Ombudsman Activities 2008**, a.g.r., s. 6.

Tablo 8: Avustralya “Vergilendirme Ombudsmanı”nın 2008 Yılı Sorun Çözüm Türleri ve Oranları

Çözüm Türü	Yüzdellik Oranı
Daha ayrıntılı bir açıklama sağlama	% 43
İşlem kolaylaştırma, çabuklaştırma	%13
Özür	% 11
ATO'nun yeniden kararları gözden geçirmesi	% 5
Alacaktan vazgeçme veya indirim	% 4
Karar değiştirme	%4
Diğer parasal çareler	% 9
Diğer parasal olmayan çareler	% 12

Kaynak: Australia Commonwealth Ombudsman, **Taxation Ombudsman Activities 2008**, Commonwealth Ombudsman, Canberra, 2009, p. 6.

Kurumun temel görevi bireysel şikayetleri çözmek olmakla birlikte, kurum bu şikayetleri sistemin problemlerini tanımlamak ve ATO'da iyi idari uygulamalar geliştirmek için kullanmaktadır. Bu amaçla ATO'yla bilgi ve fikir alışverişi yapmak, işlemlerde ortaya çıkan eğilim ve problemler hakkında görüş almak için düzenli görüşmeler yapılmaktadır. Kurum 2008 yılında aldığı şikayetlerin %7'sinde ATO'nun idari eksikliklerinin olduğunu görmüştür. Kayıtlar bazı sorunların önemini göstermekte ve bu sebeple tavsiyeler oluşturmaktadır. Bu sebeple de bir tavsiye kayıt sistemi kurularak, bunların raporlanması amaçlanmıştır. Kurum aynı zamanda bir şikayetin önemli olduğuna karar verirse bunu daha detaylı olarak ele alabilmekte, kendi çalışma araştırmasını yapabilmektedir⁴⁶.

b. İngiltere'de Hakem Ofisi (Adjudicator's Office)

Mükelleflerin şikayetleri öncelikle İngiltere'de HMRC iç yapısındaki şikayet birimine yapılmasının yanı sıra, iki bağımsız kurum tarafından da şikayetler alınmaktadır. Bunlardan biri “Hakem” (Adjudicator) olarak adlandırılan kurum, diğeri ise vatandaşların idareyle ilgili bütün şikayetleriyle ilgilenen Parlamento Ombudsmanı'dır⁴⁷.

1993 yılında kurulan Hakem Ofisi, HMRC'nin yanı sıra Değerleme Ofisi (Valuation Office Agency) ve İflas Servisi (The Insolvency Service) hakkındaki şikayetlerle ilgilenen bağımsız bir kurumdur⁴⁸. Tarafsız, adil ve bağımsız bir kurum olarak, şikayet sahiplerinin haklarını savunmayı hedeflemiştir. Kişilerin ihtiyaçlarını anlayarak,

⁴⁶ **Taxation Ombudsman Activities 2008**, a.g.r., s. 4.

⁴⁷ **A New Charter For HMRC and Its Customer**, a.g.e., s. 4.

⁴⁸ Adjudicator's Office, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/>, (30.05.2011).

ulaşılabilir ve ücretsiz hizmet sunar. Çalışanlar çeşitli niteliklerde seçilerek Şikayet sahibi kişilerin tecrübe ve kavrayışlarını daha iyi anlayabilmek amaçlanmıştır. Tüm konuların saygıyla, profesyonel yaklaşımla, Őeffaflıkla ele alınacağı ve kişilerle ilgili öğrenilen bilgilerin korunacağı taahhüt edilmiřtir⁴⁹. Kurum kişilerin ve kurumların sorunlarına yönelik ilk başvurularını ilgili idareye yapmalarından sonra, çözüm önerilerinden memnun olmadıkları durumda ücretsiz yardım ve araştırma hizmeti verir. Bunun için de Şikayetlerin öncelikle incelendiği nokta idarenin Şikayet merkezine başvuru yapılıp, yapılmadıđıdır⁵⁰. Daha sonra ise şu noktalar bakılmaktadır⁵¹:

- Hatalar,
- Yersiz gecikmeler,
- Yetersiz ve yanlış tavsiyeler,
- Personelin uygun olmayan davranışları,
- Takdir yetkisinin kullanımı.

Bunların yanı sıra ofisin görevine girmeyen konular da önceden belirlenmiştir. Bu kapsamda hükümet ve idarenin politikalarından kaynaklanan sorunlarla, yargıya intikal etmiş konulara, Parlamento Ombudsmanı tarafından araştırılan konulara ve Bilgilerin Özgürlüğü Kanunu (Freedom of Information Act 2000) ve Bilgi Koruma Kanunu (Data Protection Code 1998) çerçevesindeki bilgilerle ilgili isteklere bakmamaktadır⁵².

Şikayetler idari başvurunun sonuçlanmasından itibaren altı ay içinde Hakem Ofisi'ne getirilebilmektedir. Ofiste, 2010 itibariyle Londra merkezde ve Derby Őehrinde 48 eleman çalışmaktadır. Ofisin incelemeleri sırasında idarenin işlemleriyle ilgili yürütmeyi durdurma yetkisi yoktur⁵³. Ofis 2010 yılında HMRC ile ilgili 1.239 başvuru almıştır. Bunların 589'u vergilendirme ile ilgilidir ve vergilendirme ile ilgili olanların 504'ünü sonuçlandırmıřtır⁵⁴.

Mükellefler bu yol dışında Parlamento ve Sağlık Hizmetleri Ombudsmanı'na (Parliamentary and Health Service Ombudsman) başvuru yapabilmektedir. İngitere'de

⁴⁹ Adjudicator's Office, **Annual Report 2010**, London, Eylül, 2010, p. 3, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/report2010.pdf>, (20.05.2011).

⁵⁰ Adjudicator's Office, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/>, (30.05.2011).

⁵¹ Adjudicator's Office, **The Adjudicator's Office For Complaints About HMRC and VOA**, London, 2009, p. 3, <http://www.hmrc.gov.uk/leaflets/ao1.pdf>, (30.05.2011).

⁵² **The Adjudicator's Office For Complaints About HMRC and VOA**, a.g.e., ss. 3-4.

⁵³ Adjudicator's Office, **Annual Report 2010**, a.g.r., s. 6.

⁵⁴ Adjudicator's Office, **Annual Report 2010**, a.g.r., s. 17.

ombudsmana başvurmak isteyen bireylerin öncelikle bölgelerini temsil eden parlamento üyesine başvurmaları gerekmektedir⁵⁵. Onun onayından geçen şikayetler ombudsmana götürülebilir. Bu süreçten sonra ise ombudsman şikayetleri ele almadan önce mükelleflerin idareye başvurmalarını, daha sonra ise Hakem Ofisi'ne gitmelerini genellikle aramaktadır⁵⁶. Parlamento Ombudsmanı 2009-2010 döneminde kaydettiği 23.667 şikayetin 356'sının araştırmayı kabul etmiştir. Kaydedilen şikayetlerin 1.369'u HMRC ile ilgili, 323 şikayet ise önce Hakem Ofisi'ne gidip, oradan sonuç alamayan mükelleflerle ilgilidir. Ofis bu çalışma döneminde HMRC ile ilgili kaydettiği şikayetlerin ise sadece 8'ini araştırmayı kabul etmiştir⁵⁷.

B. MÜKELLEFİN AVUKATI İDARESİ (Taxpayer Advocate Service)

Mükellefin Avukatı İdaresi Amerika'da uygulama alanı bulan bir kurumdur. Amerika'da 1979'da IRS (İç Gelir İdaresi)'de mükelleflere temel savunma hizmeti veren Mükellef Ombudsmanı Ofisi kurulmuştur. Bunun temelleri Mükellef Hakları Bildirgesi (Taxpayer Bill of Rights – TBOR) ile düzenlenmiştir. 1996'da ise yayınlanan Taxpayer Bill of Rights 2 (TBOR 2) ile Mükellef Ombudsmanı kaldırılarak yerine Mükellef Avukatı Ofisi (Office of the Taxpayer Advocate) getirilmiştir. Bu değişikliğin sebebi Vergilendirme Karma Komisyonu tarafından açıklanmıştır. Açıklamaya göre daha önce hizmet veren vergi ombudsmanı kurumu IRS yetkilileri emrinde bir devlet memurluğu mesleği olarak görülmektedir. Bu sebeple de mükellefler için bağımsız bir savunma kurumu olduğu halk tarafından anlaşılmamaktadır. Kurumun IRS'de tamamıyla mükellef çıkarını temsil eden önemli görevini vurgulamak için kongre, onu IRS'den ayırarak ve raporlarını direkt kongreye sunan bir yapıya kavuşturmayı amaçlamıştır⁵⁸.

⁵⁵ 2009-2010 döneminde Parlamento Üyesi'nin onayını alamadığı için ombudsmana başvurulamayan 235 şikayet mevcuttur. Ombudsman bu ön elemanın kaldırılması gerektiğini yayınladığı raporlarla dile getirmektedir [Parliamentary and Health Service Ombudsman, **Annual Report 2009-2010: Making an Impact**, 15 July 2010, London, p. 18, http://www.ombudsman.org.uk/_data/assets/pdf_file/0015/4263/AnnualReport-2009-10-low-res-with-appendix-as-spread.pdf, (30.05.2011)].

⁵⁶ HMRC, <http://www.hmrc.gov.uk/complaints-appeals/how-to-complain/make-complaint.htm>, (30.5.2011).

⁵⁷ Parliamentary and Health Service Ombudsman, **Annual Report 2009-2010: Making an Impact**, a.g.r., s. 48.

⁵⁸ National Taxpayer Advocate, **Fiscal Year 2011 Objectives, Report to Congress**, 2010, p. 83, <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/nta2011objectivesfinal.pdf>, (30.05.2011).

Bildirgedeki değişlikle sadece ofis yeniden yapılandırılmamış aynı zamanda onun görevleri şu şekilde tanımlanmıştır⁵⁹:

- Mükelleflere IRS ile olan problemlerin çözümünde yardımcı olmak,
- Mükelleflerin IRS ile ilgili problemlere sahip olduğu alanları tespit etmek,
- Tespit edilmiş problemleri azaltmaya yönelik IRS'nin idari uygulamalarında değişiklikler önermek,
- Problemleri azaltmaya uygun olabilecek yasal değişiklik belirlemek.

IRS Yeniden Yapılandırma ve Reform Kanunu ile (Restructuring and Reform Act of 1998), Mükellef Savunma Ofisini yeniden isimlendirmiş ve Ulusal Mükellef Avukatı (National Taxpayer Advocate) olarak değiştirmiştir. Aynı zamanda her eyalet için yerel mükellef avukatı idaresini kurmuştur. Ulusal Mükellef Avukatına bağlı bu birimlerin çalışmaları direkt olarak ona raporlanmaktadır⁶⁰.

Mükellef avukatları mali güçlükler sebebiyle olabilecek vergi problemleri olan, bunu normal usullerle çözemeyen veya IRS işlemlerinin olması gerektiği gibi çalışmadığına inanan ve bu problemlerin çözümünde yardım bulmaya çalışan mükelleflere yardım etmektedir. Mükellefin Avukatı İdaresi, IRS yeni politikalar veya usuller üretirken bu süreçte mükelleflerin bakış açısını sağlayarak IRS'de mükelleflerin sesi olarak hizmet verir⁶¹. Onun görevi, her mükellefe adil davranılmasını, onların haklarını bilmesini ve anlamasını sağlamaktır. Kurum, mükelleflerin kendi başlarına çözemeyecekleri vergi problemlerinin, karmaşık olan çözüm sürecinde onlara kılavuzluk etmek için ücretsiz yardım hizmeti sunmaktadır. Kurum IRS'nin içinde bağımsız bir organizasyon olarak, mükelleflere IRS ile olan problemlerinin çözümünde yardım etmekte ve oluşabilecek problemleri önlemek için tavsiye vermektedir. Eğer mükellefin bir vergi sorunu varsa ve onu gelir idaresiyle kendisi başlatmaya çözüme kavuşturamıyorsa, bu durumda Mükellefin Avukatı İdaresi'ne başvurabilir⁶². Mükellefler telefon, internet aracılığıyla veya yazılı olarak bu idareye başvurabilirler⁶³.

⁵⁹ **Fiscal Year 2011 Objectives, Report to Congress**, a.g.r., ss. 83-84. Bu görevler aynı zamanda İç Gelir Kanunu'nun 7803 (c) maddesinde düzenlenmiştir.

⁶⁰ **Fiscal Year 2011 Objectives, Report to Congress**, a.g.r., s. 84.

⁶¹ **Fiscal Year 2011 Objectives, Report to Congress**, a.g.r., s. 41.

⁶² Taxpayer Advocate Service, Who We Are, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Who-We-Are>, (21.02.2011).

⁶³ Smiley, a.g.e., s. 352.

Mükellef vergi avukatına başvurduğunda, ondan beklentileri şunlardır⁶⁴:

- İsim, telefonu ve işyeri sicil numarası,
- Nazik ve güvenilir hizmet,
- Uygun kabul,
- Onun problemlerinin tarafsız ve bağımsız incelenmesi,
- Zamanla ilgili bilgi,
- Konuyla ilgili ilerleme sağlama,
- İleride ortaya çıkabilecek vergi sorunlarını önlemek için tavsiye vermek.

Aynı zamanda mükellefler de başvurularında kendilerinden istenecek şu bilgileri vermelidir⁶⁵:

- İsim, adres, sosyal güvenlik numarası veya IRS tarafından verilen işveren kimlik numarası,
- Telefon numarası ve ona bu numaradan ulaşabilecekleri en iyi zaman dilimi,
- Vergi beyannamesinin türü ve vergilendirme dönemi,
- Onun problemlerini veya zorluğa düştüğü durumu tanımlaması ve bu probleme yönelik öncelikle başvuracağı IRS Ofisi ve orada problemi nasıl çözmeye çalıştığına yönelik bilgi.

Mükellefin Avukatı İdaresi'nin iki temel hizmeti vardır. Bunlardan biri “sorun savunma” denilen ve kişilerin birebir başvuruları ile gerçekleşen; diğeri ise “sistemik savunma” denilen bütün sistemi etkileyen sorunlara çözüm aramayı içeren hizmettir. Sorun savunma kapsamında mükellefler onların sorunlarını dinleyen, bunların çözümünde neler yapılması gerektiğini anlamalarına yardımcı olan ve sorunları çözülmünceye kadar her adımda onların yanında olan mükellef avukatından kişiye özel hizmet alırlar. Bu kapsamda mükellef avukatları, tüm eyaletlerde ve IRS'nin bürolarında hizmet vermektedir. Avukatlar, IRS'den bağımsız olmakla birlikte sorunların çözümünde onunla nasıl işbirliği yapacağını bilirler⁶⁶.

⁶⁴ Taxpayer Advocate Service, **Troublesome Tax Issues?**, Department of The Treasury, 2010, p. 3, <http://www.unclefed.com/IRS-Forms/2006/p1546.pdf>, (20.05.2011).

⁶⁵ **Troublesome Tax Issues?**, a.g.e., s. 3.

⁶⁶ Taxpayer Advocate Service, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Case-Advocacy>, (25.02.2011).

Mükellefin Avukatı İdaresi'nin diğer bir görevi sistematik savunmadır. Bir sistematik problemin özellikleri şunlardır⁶⁷:

- Birçok mükellefi etkiler,
- IRS'nin amaçlanmış olarak işlemeyen sistemi, politikası veya usulüyle ilgilidir,
- Analize ihtiyaç duyar,
- İdari veya kanuni yolla çözümlenir,
- Mükellef haklarının korunmasını gerektirir.

Sistematik Savunma Ofisi mükelleflerin problemlerinin çözümünde IRS'yle çeşitli şekilde çalışır. Örneğin, kişisel bilgilerin çalınmasıyla, cezalar veya vergi toplama işlemleriyle ilgili problemlerle uğraşmak için IRS'yle işbirliği yapar. Ayrıca analizlerin Kongre'ye sunulan yıllık raporun geliştirilmesinde rolü vardır⁶⁸. Sistematik savunma yönteminde mükellef avukatı mükellefleri, uzmanları, profesyonel kurumları ve konuyla ilgilenen tüm Amerikalıları IRS ve vergi mevzuatıyla ilgili sorunların tespiti ve buna yönelik tavsiyeler için katılıma çağırır. Mükellefler ileri sürdükleri savunma konularını, öneri veya fikirlerini sistematik savunma yönetimi sistemi (Systemic Advocacy System – SAMS) ile iletirler. Sistematik savunma yönetimi sistemi, IRS çalışanları ve mükelleflerden gelen sorunları ve bilgileri toplayan bir veritabanıdır⁶⁹.

Mükellefin Avukatı İdaresinin yayınladığı direktifler sebebiyle yetkisi artmaktadır. Kurum bu kapsamda, iki önemli yetkiye sahiptir⁷⁰:

- Mükellef Savunma Direktifi (Taxpayer Advocate Directive – TAD): Kurum bu yolla, IRS'ye mükellef haklarını korumak, yanlış vergi yükümlülüklerini önlemek veya eşit muameleyi sağlamak için bir özel idari işlem hakkında soru sorabilir.

- Mükellef Yardım Emri (Taxpayer Assistance Order – TAO): Bu yol, vergi tahsilatının kesintisini ve mükellef haklarını ihlal edebilecek diğer idari eylemleri sekteye uğratabilecek durumları önlemek için IRS'ye emir vermeyi içerir. Ulusal Mükellef Avukatı, bir vergi mükellefi önemli bir sıkıntıya maruz kaldığı zaman veya iç gelir kanunu usulünün

⁶⁷ Taxpayer Advocate Service, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Systemic-Advocacy>, (02.03.2011).

⁶⁸ Taxpayer Advocate Service, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Systemic-Advocacy>, (02.03.2011).

⁶⁹ IRS, Systemic Advocacy Management System (SAMS), <http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=117703,00.html>, (02.03.2011).

⁷⁰ Serrano, a.g.m., s. 142.

sonucu olan önemli bir zarar hakkında TAO yayınlatabilir. Bir TAO IRS'ye bir harekette bulunmak, bir işlemi durdurmak, belirli bir durumdaki eylemi gerçekleştirmekten kaçınmak için emir verir⁷¹.

Tablo 9: 2006-2010 Döneminde Mükellefin Avukatı İdaresi Tarafından Verilen Mükellef Yardım Emri Sayıları

Yıl	TAO Sayısı
2006	46
2007	28
2008	68
2009	45
2010	95

Kaynak: Taxpayer Advocate Service, **2010 Annual Report to Congress**, Volume One (Case Advocacy), p. 528.

Mükellefin Avukatı İdaresi önceki yıldan yaklaşık %10'dan fazla olarak, 2010 mali yılında (10.1.09 – 9.30.10 arası kaydedilen) yaklaşık 299,000 yeni vaka almıştır. Kaydedilen sorunların %74'ü kısmen veya tamamen çözüme kavuşmuştur⁷². Bu sorunlardaki en yaygın konular üç başlık altında toplanır: belge işleme, denetimler ve iadeler. Başvurular kişisel gelir, büyük, orta ve küçük ölçekli işletmeler ve vergiden muaf kuruluşlardan gelmiştir. Bu doğrultuda kongreye sunulan 2010 Yıllık Raporuyla çok sayıda yasal öneri verilmiştir⁷³. İç Gelir Kanunu'nun 7803 (c)(2)(B)(ii) maddesi gereği her yıl kongreye sunulan raporlarla aynı zamanda mükelleflerden gelen şikayetler görülmekte ve bunlara yönelik idari ve yasal düzenlemeler önerilmektedir. Sunulan raporlardan biri her yıl Temmuz ayında verilen ve gelecek yıllara ait planlanan amaç ve faaliyetleri içeren amaç raporudur⁷⁴. Diğer sunulması gereken yıllık raporda ise mükelleflerden gelen ve en fazla görülen 20 şikayetin yer alması gerekmektedir⁷⁵. Bunun dışında şikayetlerle ilgili çözüm önerileri ve IRS'nin mükelleflere daha iyi hizmet sunmak için yaptığı çalışmalar da raporda yer almaktadır⁷⁶.

⁷¹ IRC § 7811(b)(2).

⁷² Taxpayer Advocate Service, Case Advocacy, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Case-Advocacy>, (25.02.2011).

⁷³ Taxpayer Advocate Service, Who We Are, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Who-We-Are>, (25.02.2011).

⁷⁴ Ateş, a.g.m., s. 92.

⁷⁵ IRC § 7803(c)(2)(B)(ii)(III).

⁷⁶ Ateş, a.g.m., s. 92.

Bu kapsamda 2010 yılında görülen şikayetler “mükellef hakları sorunları” ve “vergi idaresi sorunları” olarak ayrı başlıklar altında toplanmıştır. Bunların bazıları şu şekildedir:

Tablo 10: 2009-2010 Yıllarında Mükellefin Avukatı İdaresi’ne Yapılan Başvurularda En Çok Rastlanan Sorunların Envanteri

Sorunun Açıklaması	2009	2010
Belge İşleme Sorunları	53,528	86,485
Denetim Sorunları	55,542	67,949
İade Sorunları	47,785	43,687
Toplama Sorunları	43,799	41,142
Mükellefiyet Sorunları	22,920	23,526
Ceza Sorunları	13,921	13,399
Teknik, Usule İlişkin veya Yasal Sorunlar	10,248	9,428
Ödeme veya Alacak Sorunları	7,891	6,251
Başvuru Sorunları	3,084	3,443
Cezai Soruşturmaya İlgili Sorunlar	11,954	2,150
Faiz sorunları	1,135	907
Diğer Sorunlar	597	566
Toplam	272,404	298,933

Kaynak: Taxpayer Advocate Service, Case Advocacy, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/AboutTAS/Case-Advocacy>, (25.02.2011).

Tüm bu görevlerinin yanında Mükellef Avukatı İdaresi Mükellef Savunma Paneli (Taxpayer Advocacy Panel – TAP)’nin izlenmesinden ve Düşük Gelirli Mükellef Kliniği (Low Income Taxpayer Clinic – LITC) programının yönetiminden sorumludur⁷⁷.

Mükellef Savunma Paneli’nde mükellefler dinlenmekte, onların sorunları tespit edilmekte ve IRS’nin hizmetlerini ve mükelleflerin memnuniyetini artırmak için önerilerde bulunmaktadır. Bu sistem şu an demografik ve coğrafi olarak ayrılan her eyalette en az bir üyenin olduğu 101 gönüllü vatandaşla hizmet vermektedir⁷⁸. Mükellef Savunma Paneli 2002 yılında Hazine (Department of The Treasury) tarafından IRS tavsiye sistemini yeniden yapılandırma amacıyla kurulmuştur. Öncelikle on eyalette başlayan “vatandaş savunma paneli”nin yerini “mükellef savunma paneli” almıştır. Mükellef Savunma Paneli bağımsız bir tavsiye komitesidir ve Federal Savunma Komitesi Kanunu (Federal Advisory Committee Act – FACA)’nın kurallarına bağlı olarak halk için tavsiye komitelerinin önerilerinin tarafsız ve ulaşılabilir olmasını sağlamak amacıyla çalışmaktadır. Mükellef

⁷⁷ Fiscal Year 2011 Objectives, Report to Congress, a.g.r., s. 41.

⁷⁸ Taxpayer Advocate Service, Taxpayer Advocacy Panel (TAP), <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Taxpayer-Advocacy-Program>, (05.03.2011).

Savunma Paneli Hazine, IRS ve Mükellef Avukatı İdaresi'ne bağlı hizmet vermektedir. Hazırladığı yıllık raporlarını her üç kuruma da sunmakla birlikte; finansal kaynağını, teknik, idari desteğini Mükellef Avukatı İdaresi'nden sağlamaktadır⁷⁹.

Mükellefin Avukatı İdaresi tarafından sunulan bir diğer hizmet ise Düşük Gelirli Mükellef Kliniği'dir. Klinik 1998 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 3 ile kurulmuştur⁸⁰. Bu uygulamadan yararlanacak mükellefler, haklarını ve sorumluluklarını öğrenmek isteyen İngilizceyi ikinci dilleri olarak konuşan kişilerle, yıllık gelirleri aile bireylerinin sayısına göre belirli bir oranın altında kalan, profesyonel vergi yardımını karşılayamayacak durumda olan ve gelire yönelik ilkeleri öğrenmek isteyen kişilerdir⁸¹. Bu düşük gelir statüsü⁸² Federal Yoksulluk Endeksi aracılığıyla en fazla üç yıllığına belirlenir. 2009 yılı itibarıyla 50 eyalette en az bir klinikle hizmet vermektedir. Klinik Mükellefin Avukatı İdaresi tarafından yönetilir ve raporları ona iletilmektedir⁸³.

C. İHAS ve İHAM KARARLARI

İnsan haklarıyla ilgili temel belgelerde insan haklarının korunmasının yanı sıra vergilendirmeye yönelik düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Bu sebeple de vergilendirmenin tarihine baktığımızda insan haklarının tarihini görebiliyoruz. Çalışmamızda ülkelerdeki mükellef haklarının gelişimini anlatırken Magna Carta'yla başlayan süreçte birçok belgede vergi ile ilgili izlere rastlandığını ele aldık. Bu duruma uluslararası alanda bir örnek ise İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) ek protokolündeki devletlerin vergilendirme yetkisine saygı duyulmakla beraber, bu yetkinin keyfi olarak kullanılmayacağı kuralıdır⁸⁴.

⁷⁹ Taxpayer Advocacy Panel, **2009 Annual Report**, a.g.r., s. 13.

⁸⁰ Greenbaum, a.g.m., s. 375.

⁸¹ IRC, How Do I Qualify for LITC Assistance?, <http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=177941,00.html>, (06.03.2011).

⁸² 2009 yılına ilişkin düşük gelirliler grubu şu şekildedir: bir kişi için en yüksek \$27.075, iki kişilik aileler için en yüksek \$36.425, üç kişilik aileler için en yüksek \$45.775, dört kişilik aileler için en yüksek \$55.125, beş kişilik aileler için en yüksek \$64.475. Ailede beş kişiden fazla olanlar için her bireye \$9.350 eklenerek bulunan tutar.

⁸³ Low Income Taxpayer Clinic, **2010 Grant Application Package and Guidelines**, 2009 p. 1, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3319.pdf>, (06.11.2010).

⁸⁴ Nihal Saban, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 1998, M.Ü Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000, s. 253.

Bir devletin vergilendirme yetkisinin olduğu tartışılmaz bir gerçektir. Fakat bu yetki sınırsız değil, anayasal gereksinim ve yükümlülükler altında ve özellikle bireysel hak ve özgürlükleri korumak için oluşturulan uluslararası anlaşmalarla bağlıdır. Bu doğrultuda İHAS insan haklarının koruyan en önemli belgedir⁸⁵.

İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunması Sözleşmesi kısa ismiyle İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) 4 Kasım 1950 tarihinde Roma’da imzaya açılmış ve 3 Eylül 1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu sözleşmeyi önemli kılan ise 1959 yılında İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) ile kurduğu koruma alanıdır. Sistem, kabul edilen çeşitli protokollerle değişikliğe uğrayarak çok daha etkin bir hale gelmiştir⁸⁶. Bu sebeple de İHAS’ı ülkelerin iç hukuklarıyla ilişkisi ve bir yargı denetimine sahip olması sebebiyle insan hakları açısından ve bu temelde mükellef hakları açısından bir kaynak ve İHAM’ı insan haklarının korunmasının ve buna yönelik oluşturulacak standartların merkezi olarak görebiliriz⁸⁷. İHAM, bağımsız yargıçları içeren ulusüstü bir yargı tarafından anlaşmaya taraf devletlerin ulusal kararlarını tekrar incelenerek, hükümleri devletler tarafından bağlayıcı olan uluslararası hukukta önemli ve emsalsiz bir adımdır. İnsan haklarının temel teorisini uygulamaya çevirir ve bu hakları sağlam şekilde kanunlara ve devletlerin uygulamalarına yerleştirir⁸⁸.

Türkiye’de Anayasa md. 90/5’e göre usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir ve bunların anayasaya aykırılığı sebebiyle Anayasa Mahkemesi’ne başvurulamaz. Aynı maddenin devamında usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalarla kanunların farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda uluslararası anlaşmaların hükümlerinin esas alınacağı düzenlenmiştir. Ülkemiz 4 Kasım 1950’de imzaladığı sözleşmeyi 19 Mart 1954 tarihli 8662 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6366 sayılı yasayla ihtirazi kayıtla onaylamıştır. Bu sebeple İHAS’a taraf olmuş ve devamında

⁸⁵ Agnieszka Leszczyńska, “ The European Convention on Human Rights as an Instrument of Taxpayer Protection”, **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, Ed. Włodzimierz Nykiel – Małgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, p. 82.

⁸⁶ Yaşar Salihpaşaoğlu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türkiye: Bazı Rakamlar ve Gerçekler, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIII, S. 1-2, 2009, s. 253.

⁸⁷ Yaltı, a.g.e., s. 8.

⁸⁸ Leszczyńska, a.g.m., s. 83.

İHAM'a bireysel başvuru yolu açılmıştır. İç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra altı ay içinde yapılacak bir başvuruyla İHAM'da hakların savunulması mümkün olmuştur⁸⁹.

İHAS'taki düzenlemeler özel olarak mükellefler ya da vergi alanı için olmasalar bile; mükellefleri koruyan niteliklere sahiptir. Mükellef haklarının korunmasında bu haklar iddia edilmiştir ya da iddia edilebilecek niteliktedir. Mükellefler için sonuç doğuran ya da doğurabilecek nitelikte olan İHAS'ın düzenlediği hakları şu başlıklar altında ele alabiliriz:

1. Adil Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkı İHAS'ın 6. maddesinde yer almaktadır⁹⁰. İHAM 1959-2009 yılları arasında toplam 12.198 davayı karara bağlamıştır. Bu davaların 2.295⁹¹'i Türkiye ile ilgilidir ve görüldüğü gibi toplam içinde büyük bir bölümü oluşturmaktadır. Türkiye aleyhine verilmiş kararlar incelendiğinde ise büyük bir çoğunluğunun yargıyla ilgili olduğu görülür. Özellikle ihlal kararlarının yaklaşık üçte biri⁹² İHAS'ın 6. maddesinde düzenlenen "adil yargılanma hakkı" ile ilgilidir⁹³.

⁸⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Avrupa Konseyi Türkiye Dış Politika Enstitüsü, http://www.avrupakonseyi.org.tr/akih.htm#P49_4639 (15.03.2011).

⁹⁰ İHAS "Adil Yargılanma Hakkı" başlıklı 6. madde:

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

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.

⁹¹ Bu davaların 2.017'si Türkiye'nin Sözleşmenin en az bir maddesini ihlal ettiğini, 46'sında herhangi bir ihlalin olmadığını tespit edilmiştir. 204 karar dostane çözüme ve 28'i ise diğer konulara ilişkindir.

⁹² 2.017 kararın 657'si 6. maddede düzenlenen "adil yargılanma hakkı"nın ihlaline ilişkindir.

⁹³ European Court Of Human Rights, **50 Years of Activity The European Court Of Human Rights – Some Facts and Figures**, Public Relations Unit Council Of Europe, April 2010, p. 15, <http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/65172EB7-DE1C-4BB893B1B28676C2C844/0/FactsAndFiguresEN.pdf>, (17.03.2011).

Nitekim anayasamızın 36. maddesinde yer alan “*Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*” maddesiyle de iç hukukumuzda yer edinen bu hak mükellefler için de çok önemlidir.

Adil yargılanma hakkı bir taraftan, hukukun üstünlüğüne dayanan demokratik hukuk devletlerinde, yargılama sürecinde adil kararlar verilmesini sağlamaya yönelik ön koşulların varlığını talep hakkını bireylere verir. Diğer taraftan ise devlete yargılanmanın adil yapılmasını sağlama ödevi yükler. Adil yargılanma hakkının *medeni hak ve yükümlülüklerin ve suç isnatlarının* karara bağlanmasıyla sınırlandırılmasından dolayı, mahkeme bütün idari uyuşmazlıkları bu kapsamda değerlendirmemiş; yargılama konusu hakkın niteliğine, yargılamanın sonuç itibarıyla medeni hak ve yükümlülükler için belirleyici olup olmadığına, idari yaptırımlarla ilgili suç ve cezanın niteliğine bakarak karar vermiştir. Bunun sonucu olarak da, vergi hukukunun kamusal yönü ve kamusal yetki kullanımı ağır basması nedeniyle çoğunlukla bu uyuşmazlıkları medeni uyuşmazlık olarak görmemiştir⁹⁴. Bunun yanında vergi suçlarının varlığı durumunda, mükelleflerin bunlara ilişkin yargılama sürecinde adil yargılanma hakkından faydalanabileceği yönünde kararlar vardır (İlk örnek Bendenoun – Fransa 1994). Mahkemeye hem vergi aslı hem de cezası için gidildiği durumlarda ise mükellefin adil yargılanma hakkı her iki aşama için de kabul edilmiştir (Georgiou – İngiltere 2000). Aynı zamanda vergi inceleme sürecinin bir cezayı ortaya çıkarma niteliği olduğundan hareketle, vergi incelemelerinde adil yargılanma hakkının içeriğini oluşturan güvencelerin korunması gerektiği yönünde kararlar vardır (Hozee – Hollanda 1998, J.B. – İsviçre 2001)⁹⁵.

Adil yargılanma hakkı, 6. madde metninden açıkça çıkarılabilecek yargı yerinin *tarafsızlığı ve bağımsızlığı, yargılamanın adil ve aleni olması, yargılamanın makul sürede yapılması* unsurlarının yanı sıra, İHAM kararlarıyla somutlaşan bazı hak ve ilkelerle genişlemiştir. Adil yargılanma hakkı, *mahkemeye başvurma hakkı, çekişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ilkesi ve susma hakkını* kapsar niteliktedir⁹⁶.

Mahkemeye başvurma hakkı gereği, herkesin medeni hak ve yükümlülükleri ve haklarındaki suç isnatları ile ilgili bir mahkeme ya da yargı yeri önüne çıkması güvence

⁹⁴ Yaltı, a.g.e., ss. 81-86.

⁹⁵ Yaltı, a.g.e., ss. 102-109.

⁹⁶ Yaltı, a.g.e., s. 81.

altına alınmıştır. Mahkemeye ulaşma bakımından sınırlamalar getirilmesi adil yargılama hakkının ihlali anlamına gelir. Bu durumda devletlerin getireceği sınırlamaların hakkın özünü zedelemeyecek nitelikte, meşru bir amaç çerçevesinde ve ölçülü olması gerekir. Mükelleflerin İHAM'a bu hak kapsamında başvuruları olmuştur (Janosevic – İsveç 2002, Veeber – Estonya 2003, Teltronic – Polonya 2006)⁹⁷.

Silahların eşitliği ilkesi tarafların eşitliği anlamına gelir. Bu çerçevede mahkemede bir taraf diğerine nazaran olumsuz koşullar altında olmamalıdır. İddia ile müdafaa arasında haklar bakımından eşitlik gözetilmeli, şüpheli aleyhine bir tutum sergilenmemelidir. Bu hak en çok mükelleflerin dava sırasında kendi bilgilerine ulaşması noktasında önem taşımıştır. Çünkü idare mükellefler hakkında daha geniş bilgiye sahiptir ve mükelleflerin bunlara ulaşamaması bir eşitsizlik yaratmaktadır (Bendenoun – Fransa 1994)⁹⁸.

Susma hakkı, bir suç isnadı altında bulunan kişinin kendi aleyhine delil vermeme hakkının sonucu olarak bir savunma aracıdır. Bu hak, kişinin kendini suçlayıcı bir duruma düşmesine yol açacak şekilde zorlanmama hakkının bulunduğu ifade eder. Susma hakkının, yetkili makamlara kendini suçlayıcı ifade ve/veya belge vermeme ve sessiz kalmanın kişi aleyhinde delil olmamasına ilişkin iki yönü vardır⁹⁹. Cezai isnat açısından söz konusu olan susma ve kendi aleyhine delil sağlamama hakkı vergilendirme sürecinde de adil yargılanma kapsamında uygulanabileceği İHAM tarafından görülen davalarda kullanılmıştır¹⁰⁰. Bu kapsamda mahkeme mükelleflerin suç isnadı altında belge vermekten kaçınması sebebiyle para cezası almalarını susma hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir. (Funke – Fransa 1993, J.B – İsviçre 2001)¹⁰¹.

Bunlar dışında mükelleflerin adil yargılanma hakkı çerçevesinde madde 6/2 kapsamındaki masumiyet karinesi ve 6/3 kapsamında adli yardım alma, tercüman hizmeti alma gibi sanık haklarından yararlanacağı açıktır.

⁹⁷ Yaltı, a.g.e., ss. 114-120.

⁹⁸ Yaltı, a.g.e., ss. 125-127.

⁹⁹ Yaltı, a.g.e., s. 139.

¹⁰⁰ Hakan Üzeltürk, "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point", **Vergi Dünyası**, S. 250, Haziran, 2002, s. 154.

¹⁰¹ Yatlı, a.g.e., ss. 142-144.

2. Mülkiyetin Korunmasını Talep Hakkı

İHAS'ın 1 No'lu Ek Protokolü'nün 1. maddesi¹⁰² ile tanınan mülkiyet hakkı, özel ve tüzel kişilere ait mal ve mülklere, devlet tarafından yapılabilecek keyfi müdahalelere karşı bir koruma sağlamaktadır. Bu maddeyle devletler sadece yasalarda belirtilen koşullar altında kişilerin mal ve mülklerini kullanabilir, hatta kişileri bunlardan mahrum edebilirler. Müdahalenin genel veya kamu yararını sağlamak amacıyla yapılıp yapılmadığı bu durumda bir kıstas oluşturmaktadır. Özellikle kamu gücüne dayanarak devletler vergi, harçlar veya diğer ceza ödemelerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla mülkiyetin kullanımını kontrol altına alabilirler. Bu durumlarda kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki orantılılık gözetilerek, müdahalelerin keyfiyetten uzak ve hukuka uygun gerçekleşmesi önemlidir¹⁰³. Bu hakkın içeriği, hakka yönelik en önemli davalardan birinde şu şekilde ortaya konulmuştur: Mülkiyetin dokunulmazlığına saygı gösterilmesi, mal ve mülkten yoksun bırakmanın belli koşullara bağlanması, devletlerin mülkiyetin kullanımını kontrol hakkına sahip olmasının genel yarara uygun olarak gerekli kanunlar çerçevesinde yapılması (Sporrong & Lönnroth – İsveç)¹⁰⁴. Mülkiyetin dokunulmazlığına müdahalelerin demokratik toplumun ve kamu yararının gerektirdiği durumlarda kanunlar çerçevesinde yapılması gerekir¹⁰⁵.

İHAS'ın düzenlemeleri arasında “vergi” kavramının geçtiği bir madde olarak protokolün 1. maddesi önemlidir ve bu maddede vergilendirme söz konusu temel hakkın bir istisnası olarak görülmektedir. Bu sebeple de vergilendirme yetkisi konusunda devletlerin geniş bir takdir yetkisi olduğu kabul edilerek, maddenin ihlali sebebiyle vergileme alanında açılan davalar genellikle reddedilmiştir¹⁰⁶. Devletin vergilendirme yetkisinin kullanması kişilerin malvarlığındaki vergi miktarı kadar azalmaya sebep olacağı, bu miktar kadar kendi malvarlıklarından yoksun kalacakları sonucunu doğurur. Bu sebeple

¹⁰² 1 No'lu Ek Protokol'ün 1. maddesi:

Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hanel getirmez.

¹⁰³ Aida Grgic v. dğr. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı**, Council of Europe, İnsan Hakları El Kitapları, No:10, Belçika, 2007, s. 5.

¹⁰⁴ Grgic ve dğr., a.g.e., s. 10.

¹⁰⁵ Grgic ve dğr., a.g.e., s. 13.

¹⁰⁶ Yaltı, a.g.e., ss. 43-44.

de, vergilendirmenin ekonomik menfaatler anlamında mülkiyet hakkına müdahale olduğu düşünülerek, sözleşme çerçevesinde değerlendirilebilmelidir¹⁰⁷.

Vergilendirmeye ilişkin İHAM'a başvurular 1959 yılına kadar götürülebilir. Fakat devletin vergilendirme konusunda diğer alanlarda daha geniş yetkilere sahip olduğu görüşü nedeniyle davaların kabul edilememesi uzun bir süre devam etmiştir. İHAM'a vergi davalarının taşınmasını 1995 yılında gerçekleştirmiştir (Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH – Hollanda)¹⁰⁸. Bu kapsamda vergilendirme ile ilgili davalar mülkiyetin korunması çerçevesinde incelenirken makul bir temel, meşru bir amaç, amaç ve araçlar arasında orantılılık ilişkisi aranmıştır ve mükellefler için vergiyle getirilen yükümlülükte toplumun genel yararı arasında *adil bir denge* gözetilmesi ve bireysel yükler getirmemesi vurgulanmıştır. Nitekim mahkeme bir kararında meşru temelden yoksun olmadığı sürece kararlara saygı duyacağını yinelemiştir. Bu kapsamda birçok başvurunun incelenmesine rağmen, ülkelerin geniş takdir yetkisi çerçevesinde ihlal olmadığına karar verilmiştir (Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH – Hollanda 1995, The National & Provincial Building Society – Birleşik Krallık 1997)¹⁰⁹. Bununla birlikte ihlal kararı verilen mülkiyet hakkına yönelik davalar daha yeni dönemlere aittir (Stere ve dğr. – Romanya 2006, S.A. Dangeville – Fransa 2002, Jokela ve dğr. – Almanya 2004, Eko Elda Avee – Yunanistan 2006)¹¹⁰.

3. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

İHAS'ın 8. maddesindeki özel hayat ve aile hayatına yönelik düzenleme¹¹¹ gereği, herkes özel ve aile yaşamına, konut ve haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Bu niteliğiyle madde, kavramları gereği birçok unsuru kapsar hale gelmiş ve mahkeme verdiği kararlarda da özel yaşamı geniş biçimde ele almıştır. Bu maddede geçen “özel yaşam” ve “konut” kavramları, mesleki ve ticari faaliyetleri de kapsayacak şekilde

¹⁰⁷ Yaltı, a.g.e., s. 49.

¹⁰⁸ Yaltı, a.g.e., ss. 43-44.

¹⁰⁹ Yaltı, a.g.e., ss. 50-55.

¹¹⁰ Yaltı, a.g.e., ss. 56-62.

¹¹¹ “Özel ve aile hayatına saygı hakkı” başlıklı 8. madde:

1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.

2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir.

genişletilebilmiştir. Müdahalenin meşruiyetini düzenleyen istisnalar ise maddenin devamında demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması olarak sayılmıştır¹¹². Kavramların oldukça geniş yorumlanabileceği açık olduğundan, mahkeme müdahalelerin meşru amaç taşıması gerektiği noktasında yaptığı incelemelerde devletin geniş takdir yetkisini gözetmiştir¹¹³. Vergilendirme sürecinde devletin aldığı bilgilerle özel yaşama müdahalesi söz konusudur. Bu doğrultuda ekonomik refahın sağlanması ve suçun önlenmesi amacıyla yapılacak müdahaleler meşru sayılmakla birlikte; mükelleflerin kişisel, ticari ve mesleki sınırlarına yönelik müdahalelerin ise yasalar çerçevesinde ve gerekli ölçüde olması gözetilmelidir¹¹⁴.

4. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı

Ayrımcılığa uğramama hakkı İHAS'ın "ayrımcılık yasağı" başlığının taşıyan 14. maddesinde düzenlenmiştir¹¹⁵. Bu hakkın kapsamı gereği devletlerin, sözleşmede korunan hak ve özgürlükleri ayırım yapmaksızın kullanılmasını güvence altına alma yükümlülüğü vardır. Sözleşmede düzenlenen ayrımcılık yasağı mutlak eşitlik olarak değerlendirilmez; bu yasak benzer durumdakilere farklı davranılmasını engeller niteliktedir. Aynı zamanda nesnel ve meşru bir gerekçeye dayanan durumlar ayrımcılık olarak nitelendirilmez. Vergilendirme alanında da ayrımcılık yasağının ihlal edilip edilmediğinin tespiti, sözleşmenin diğer maddeleriyle bağlantılı olarak değerlendirilir¹¹⁶. Özellikle Avrupa Birliği alanında hedeflenen amaçlarda sermayenin, malların, kişilerin ve hizmetlerin serbest dolaşımı üye ülkeler arasında vergilendirme konusundaki vatandaşlara ve vatandaş olmayanlara yapılan uygulamaları İHAM kararlarına taşımış ve ayrımcılık çerçevesinde

¹¹² Yaltı, a.g.e., ss. 166-167.

¹¹³ Mualla Buket Soygüt Arslan, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mialhe/Fransa Kararı", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl.8, S. 16, Güz, 2009, s. 166.

¹¹⁴ Yaltı, a.g.e., s. 167.

¹¹⁵ "Ayrımcılık Yasağı" başlıklı 14. madde:

Bu Sözleşme'de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetilmeksizin sağlanmalıdır.

¹¹⁶ Yaltı, a.g.e., s. 184-185.

değerlendirmiştir. Bunun dışında muafiyet ve istisnaların kullanımının dava konusu yapıldığı görülmektedir (Darby – İsveç 1990, Schmidt – Almanya, PM – İngiltere 2005)¹¹⁷.

5. Seyahat Özgürlüğü Hakkı

1963 yılında imzaya açılıp, 1968 yılında yürürlüğe giren 4 Nolu Protokol'ün 2. maddesiyle¹¹⁸ düzenlenen “seyahat özgürlüğü”nün mükellef açısından sonuçları vergi borçları nedeniyle yurt dışına çıkış yasağı uygulanıp, uygulanmayacağı noktasındadır¹¹⁹. Türkiye bu protokolü 1992’de imzalamış, 1994’de onaylamıştır¹²⁰. Ancak onay belgesi tevdi edilmediğinden, Türkiye protokole taraf değildir¹²¹. Ülkemizde yurtdışı çıkış yasağı uzun yıllar 5682 Sayılı Pasaport Kanunu çerçevesinde yürütülmüştür. Bu kanundaki düzenleme anayasaya aykırı olduğu iddiası Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir¹²². Anayasa Mahkemesi’nin verdiği bu iptal kararında ilk defa İHAM’ın konuyla ilgili verdiği bir kararına doğrudan atıf yapıldığı görülmektedir (Reiner – Bulgaristan, 2006). Bu kararda anayasal güvence altına alınmış olan seyahat özgürlüğünün ancak kanunla sınırlandırılabilceği ve ölçülülük ilkesi gereği kullanılan araç ile hedeflenen amaç arasında kuvvetli bir illiyet bağının olması gerektiği belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi’nin bu kararı dikkate alınarak yurt dışı çıkış yasağı AATUHK’nın 36/A maddesinde bu ölçütler dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir. Ancak 2010 anayasa değişikliği ile “vatandaşlık ödevi” nedeniyle yurt dışı çıkış yasağı uygulamasına son verilmiştir. Bunun üzerine, 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’la yapılan düzenlemelerle kamu

¹¹⁷ Yaltı, a.g.e., ss. 187-188.

¹¹⁸ 4. Protokol’ün “Serbest Dolaşım Özgürlüğü” başlığını taşıyan 2. Maddesi:

1. *Bir devletin ülkesi içinde usulüne uygun olarak bulunan herkes, orada serbestçe dolaşma ve ikametgahını seçebilme hakkına sahiptir.*

2. *Herkes, kendi ülkesi de dahil, herhangi bir ülkeyi terk etmekte serbesttir.*

3. *Bu haklar, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu tedbirler olarak ve yasayla öngörülmüş sınırlamalara tabi tutulabilir.*

4. *Bu maddenin 1. fıkrasında sayılan haklar, belli yerlerde, yasayla konmuş ve demokratik bir toplumda kamu yararının gerektirdiği sınırlamalara tabi tutulabilir.*

¹¹⁹ Yaltı, a.g.e., s. 175.

¹²⁰ 3975 sayılı onay kanunu 26 Şubat 1994 gün ve 21861 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

¹²¹ İstanbul Bilgi Üniversitesi, İnsan Hakları Hukuku Araştırma ve Uygulama Merkezi, <http://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/source/turkce/4.1.3/İNSAN%20HAKLARI%20VE%20ANA%20HÜRRIYETLERİN%20KORUNMASINA%20DAİR%20AVRUPA%20S.pdf>, (01.04.2011).

¹²² Anayasa Mahkemesi’nin 18.10.2007 tarihli E. 2007/4, K. 2007/81 sayılı kararı.

borçluları için alacaklı tahsil dairelerinin talepleri üzerine 6183 sayılı kanunun 36/A maddesi kapsamında uygulanmış olan yurtdışı çıkış yasağı uygulaması kaldırılmıştır¹²³.

D. MÜKELLEFLER BİRLİKLERİ

Mükellef birliklerinin oluşumu öncelikle kendini bu işe adan bir lider bulup onu göreve getirmeye başlar. Girişimcilik becerisi ön planda tutulan bu kişinin birliğe finansman sağlama noktasında katkıları olabileceği düşüncesiyle, politika veya iş hayatında deneyimi olması önemlidir. Politikada deneyimli olmayan bir yönetici politikacıların ve siyasi partilerin eylemlerini eleştirmekten sık sık kaçınabilir. Bununla birlikte önceden politikacı olan bir başkan da bu faaliyetlerini devam ettirmesi de uygun değildir. Çünkü onun başkanlık görevi kamu giderlerinin seyrini izleme amacı taşır ve bu amaçla yanlış olan hususları belirtmesi ve gerekli müdahalelerde bulunması gerekir. Ayrıca yöneticinin organizasyonu tanıtmaya amacıyla medyayla iletişiminin ön planda olması beklenir.

Bir misyon geliştirmek mükellef birliğinin diğer önemli ögesidir. Çünkü iyi bir misyon belirlemek birliğin varlık sebebini ve gelecekte ulaşmak istediği hedefleri daha doğru açıklayacaktır. Bir misyon organizasyonun başlıca özelliklerini, önemini ve çalışmalarını ortaya koyar ve kamu yararını savunan diğer organizasyonlar arasında uygun mevkii bulmasına, bu amaçla destekçi çekmesine yardım eder. Belirlenecek misyon şunları gerçekleştirmeyi hedefler¹²⁴:

- Mükellefler için kanuni haklar,
- İyi çalışan kamu sektörü,
- Daha az kamu harcaması,
- Kısıtlamaların kaldırılması ve özelleştirme,
- Yüksek olmayan vergiler,
- Anlaşılır ve basit vergi sistemi.

¹²³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Erhan Gümüş, “Anayasa Değişikliği Sonrası Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması”, **Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler**, Ed. Nihat Edizdoğan – Özhan Çetinkaya, Ekin Basım Yayın, 2011, ss. 241-249; Hakan Üzeltürk, “Referandum ve Yurtdışı Çıkış Yasağı”, <http://www.6haber.com/tr/articles/51/tr/prof-dr-hakan-uzelturk/referandum-ve-yurtdisi-cikis-yasagi>, (10. 04.2011).

¹²⁴ Björn Tarras-Wahlberg, “**Taxpayer Revolution**” **How to Start and Operate a Taxpayers Association**, Third Edition, 2010, p. 4, http://www.worldtaxpayers.org/Taxpayer_Revolution-eng.pdf, (17.03.2011).

Bir diğ er ö ğ e de üye bulma ve birliğ in devamı için finansman sağlamadır. Üyelerin çok olması ve kamu desteğ inin alınması politik etki oluşturma, finansal kaynak sağ lama, yapılacak yayınların daha fazla kişiye ulaşması, reklam vb. sebeplerle avantaj sağlamaktadır. Birliğ in devamı için gerekli finansman öncelikle üyelere alınacak aidatlarla karşılanacaktır. Bu amaçla her üye için sabit bir üyelik ücreti seçilebileceğ i gibi, kişilerin ö demek istedikleri tutarları kendileri belirleyebilecekleri bir sistem de tercih edilebilir. Üye toplamak için de direkt iletişim, üyelere aktarım, internet, radyo ve TV reklamları gibi yollar kullanılabilir. Üye sayısının artması finansal desteğ in artışı nı da birlikte getirmektedir¹²⁵.

Birliğ in iş lemlerinden biri de mükellefler için hizmet sunmaktır. Bu amaçla üyeleri vergiyle ilgili bilgilendirme amaçlı uzman kişiler çalıştırılmaktadır. Bu danışmadan ekstra ücret alınabileceğ i gibi ücretsiz olarak hizmet veren birlikler de vardır. Örneğ in Finlandiya'daki mükellef birliğ inde çalışan vergi uzmanı 15 avukat ücretsiz olarak telefonda üyelerin sorunlarına çözüm aramaktadır. Avustralya, Estonya, Norveç, İsveç bu sistemi uygulamasına rağmen çoğ u ÷ lke bunu kullanmamaktadır. Birliğ in sunduğ u diğ er hizmetler ise seminerler, vergi ile ilgili yayınlar, kitaplar olabileceğ i gibi; üyeler için bazı kurumlardan alınacak indirimli alış veriş de olabilir. İsveç Mükellefler Birliğ i üyeleri için indirimli alış veriş sistemini en çok uygulayan birliklerdendir¹²⁶. Birlikler aynı zamanda süreli yayın basma yolunu seçmektedirler. Böylece tanıtım yapılmakla birlikte, birliğ in devamı için ekstra finansman da sağ lanabilmektedir. Fransa'daki birlik yayınlamış olduğ u gazeteyle oldukça başarı elde etmiştir¹²⁷. Mükellef birlikleri daha fazla kişinin ilgisini toplamak için özellikle yeni bir vergi sorunu olduğ u zaman kampanyalar yapmaktadır. Bunun dışında süreli yayınlardaki tanıtıcı makalelerle, basın açıklamalarıyla, diğ er kurum, kuruluş ve derneklerden müttefik toplayarak, toplantılar organize ederek faaliyetlerini sürdürmekte ve hedeflenen amaçlarına ulaşmaya çalışmaktadırlar¹²⁸.

Mükellef birliklerinin kurulma aşaması ve faaliyetlerine genel olarak değ indikten sonra üst birlik olarak Avrupa Mükellefler Birliğ i (Taxpayers Association of Europe – TAE) ve onun da bağı lı olduğ u Dünya Mükellefler Birliğ i (World Taxpayers Associations – WTA)'ni incelemek yerinde olacaktır.

¹²⁵ Tarras-Wahlberg, a.g.e., s. 5.

¹²⁶ Tarras-Wahlberg, a.g.e., ss. 17-18.

¹²⁷ Tarras-Wahlberg, a.g.e., s. 18.

¹²⁸ Tarras-Wahlberg, a.g.e., ss. 19-20.

Avrupa Mükellefler Birliği, Avrupa’da toplamda bir milyondan fazla üyesi olan 29¹²⁹ ulusal mükellef birliğinin üyesi olduğu bir federasyondur. 1969 yılında Lüksemburg’da kurulan federasyonun günümüzde biri Münih’te diğeri Brüksel’de olmak üzere iki ofisi vardır¹³⁰. Birlik kamu yararına çalışan, kâr amacı gütmeyen bir organizasyon olarak kurulmuştur ve belirlediği amaçlar řunlardır¹³¹:

- Farklı ülkeler ve organizasyonlar arasında bağlantı kurmayı ve bilgi değişimini teşvik etmek,
- Dünya Mükellefler Birliği’nin belirlenmiş görevlerinin uluslararası temellerini takip etmek,
- Mükellef faaliyetlerini diğer ülkelere yaymak,
- Kamu giderleri ve vergilendirme hakkında karşılaştırmalı çalışmaları canlandırmak,
- Maliye politikaları, vergi hukuku kuralları ve özel konular hakkında ortak görüşmeler,
- Üye organizasyonların isteğiyle karşılıklı yardım sağlama,
- Vergilendirme ve kamu harcamalarının ekonomik gelişme üzerindeki etkileri hakkında araştırmaları teşvik etmek.

Birlik tüzüğünde, organizasyonun adı, şube ve ulaşım bilgileri, kamu yararına çalışan, kâr amacı gütmeyen bir organizasyon olduğu, amacı, siyasi partilerden bağımsızlığı, üyelik bilgileri, üyelerin toplantıları, üyelik aidatları, üyelerin oy kullanımı, yönetim ve yürütme kurulu, imza yetkisi olanlar, muhasebe, bütçe ve denetim, kuralların değişimi ve fesih bilgileri yer almaktadır¹³².

Dünyanın her yerinde daha az vergi oranları, daha az savurganlık, mali sorumluluğu olan devlet ve mükellef hakları için birlikte çalışmak amacıyla kurulmuř¹³³ olan Dünya Mükellefler Birliği’nin uzun hikayesi 1921’de kurulan İsveç Mükellef

¹²⁹ Birliklerin olduğu üye ülkeler şunlardır: Avusturya, Belçika, Beyaz Rusya, Bulgaristan, Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Gürcistan, Macaristan, İtalya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Hollanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Rusya, Sırbistan, Slovakya, İspanya, İsveç, İsveçre, Ukrayna, İngiltere.

¹³⁰ Taxpayers Association of Europe, <http://www3.taxpayers-europe.com/aboutus/profile.html>, (15.03.2011).

¹³¹ Statutes of Taxpayers Association of Europe (TAE), Section 2. Purpose, <http://www3.taxpayerseurope.com/aboutus/statues.html>, (15.03.2011).

¹³² Statutes of Taxpayers Association of Europe (TAE), <http://www3.taxpayerseurope.com/aboutus/statues.html>, (15.03.2011).

¹³³ World Taxpayers Associations, <http://www.worldtaxpayers.org/index.htm>, (10.03.2011).

Birliği'nin Finlandiya (1947), Almanya (1949), Fransa (1990), Estonya (1995) ve Tanzanya (1998)'daki mükellef birliklerinin kurulmasına yardım etmesine dayanır. Tüm bu birlikler günümüzde büyük, güçlü ve başarılı birlikleri temsil etmektedir¹³⁴. Günümüzde 6 kıtada, 52 ülkede 65 birlik¹³⁵ hizmet vermektedir¹³⁶.

Dünya Mükellefler Birliği tüzüğünde şunlar yer almaktadır¹³⁷: organizasyonun 2000 yılında son şeklini alan adı, İsveç'e kayıtlı olduğu ve ulaşım bilgileri, kamu yararına çalışan, kâr amacı gütmeyen bir organizasyon olduğu, amacı, diğer ülke ve siyasi partilerden bağımsızlığı, üyelik bilgileri, üyelerin toplantıları, üyelik aidatları, üyelerin oy kullanımı, yönetim kurulu, personel, danışma kurulu, komiteler, imza yetkisi olanlar, muhasebe, bütçe ve denetim, tüzük değişikliği ve fesih bilgileri.

Kendilerini devletin artan vergi talebine karşı koruma istekleri olan vatandaşlardan ayrı olarak mükellef faaliyetleri büyüyerek sürmektedir. Bu faaliyetler daha az vergilerin ve daha fazla bireysel özgürlüğün olduğu bir toplum isteğiyle devam etmektedir. Kamu sektöründe etkinlik ve tasarrufu sağlamayı amaçlamaktadır. Vergi yükünü sınırlandıran kanuni düzenlemeleri, vergi memurlarının haksız baskılarını önlemeyi, vergilendirme ve kamu harcamaları hakkında daha açık bilgi sağlamayı desteklemektedir. Bu hedefleri benimseyen Dünya Mükellefler Birliği bir mükellef birlikleri federasyonudur. Amaçları şu şekilde belirlenmiştir¹³⁸:

- Farklı ülkeler ve organizasyonlar arasında bağlantı kurmayı ve bilgi değişimini teşvik etmek,
- Mükellef faaliyetlerini diğer ülkelere yaymak,
- Kamu giderleri ve vergilendirme hakkında karşılaştırmalı çalışmalarını canlandırmak,
- Bir ülkedeki birliğin vergi sorunları hakkında diğer ülkelerdeki birliklerden yardım almasını sağlamak,

¹³⁴ Tarras-Wahlberg, a.g.e., s. 3.

¹³⁵ Birliklerin olduğu üye ülkeler şunlardır: ABD, Almanya, Antigua ve Barbuda, Avusturya, Azerbaycan, Belçika, Beyaz Rusya, Brezilya, Bulgaristan, Çin, Danimarka, Endonezya, Ermenistan, Estonya, Filipinler, Finlandiya, Fransa, Gürcistan, Hırvatistan, Hong Kong, İngiltere, İsveç, İsviçre, İtalya, Japonya, Kamerun, Kanada, Kazakistan, Kenya, Kırgızistan, Kolombiya, Kore, Letonya, Litvanya, Macaristan, Makedonya, Malezya, Moğolistan, Nepal, Norveç, Pakistan, Polonya, Portekiz, Rusya, Sırbistan, Slovakya, Şili, Tanzanya, Tayland, Uganda, Ukrayna.

¹³⁶ Tarras-Wahlberg, a.g.e., s. 22.

¹³⁷ World Taxpayers Associations, Statutes of World Taxpayers Associations, <http://www.worldtaxpayers.org/statutes.htm>, (10.03.2011).

¹³⁸ Statutes of World Taxpayers Associations, Section 2., "Purpose".

- Vergilendirme ve kamu harcamalarının ekonomik gelişme üzerindeki etkileri hakkında araştırmaları teşvik etmek.

Dünya Mükellefler Birliği ve üye birlikler tüm devletlerden ve siyasi partilerden bağımsızdırlar. Birlik bu sebeple hiçbir devletten ve devlet kurumundan ödenek kabul etmez. Bu durum, üye birliklerin de katıldığı bir politikadır.

Birliğin ilk toplantısı 1988'de Washington'da yapılmıştır. Kurucu üyelerin katıldığı bu toplantıdan sonra üye olmak isteyen diğer birlikler iki yıllık bir geçici üyelik sürecinden sonra tam üyeliğe başvurabilirler. Üye birlikler vergiler, kamu harcamaları ve diğer kamu politikası sorunları hakkında kendi konumlarını seçme hakkına sahiplerdir ve federasyonun bakış açısını kabullenmeleri gerekli değildir. Üyelerin katıldığı toplantılar her iki yılda bir yapılmakla birlikte yönetim kurulunun her zaman toplantıya çağırma hakkı vardır. Üyelik aidatlarının miktarı toplantılarda üçte iki olumlu oyla değiştirilmektedir. En son 2009'un başlangıcından itibaren 5000 üyeye kadar her birlik için yıllık olarak 500 dolar; bu sayının üstündeki her 1000 üye için 10 dolar ilave aidat belirlenmiştir. Birliklerin yeni veya daha küçük olması durumunda bu aidatta indirim yapılabilmektedir¹³⁹.

Mükellef birliklerinin ayrı ayrı ve onların toplandığı bir federasyon olarak Avrupa Mükellefler Birliği ve Dünya Mükellefler Birliği'nin mükellef haklarının korunması aşamasında önemli bir yeri olduğu görülmektedir. Sorunlara karşı ortak hareket edecek bireylerin olduğu bir topluluk hiç şüphesiz ki amacına daha çabuk ulaşacaktır.

II. TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK DÜZENLEME VE GELİŞMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Günümüzde mükellef haklarının korunması birçok müesseseyle birlikte sürmektedir. Peki, bunların Türkiye için işlerliği var mıdır ya da bu hangi boyuttadır? Cevap aradığımız bu soru için öncelikle Türkiye'de mükellef haklarının korunmasına yönelik düzenlemeler ele alınacak, daha sonra son dönemdeki gelişmeler incelenecek öneriler oluşturulmaya çalışılacaktır.

¹³⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Statutes of World Taxpayers Associations, <http://www.worldtaxpayers.org/statutes.htm>, (10.03.2011).

A. TÜRKİYE’DE MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELER

Ülkemizde mükellefler haklarına yönelik düzenlemelerin sistematik bir şekilde olmadığı çalışmamızda daha önce de vurgulanmıştır. İşte bu sebeple mükellefler haklarını ve bu hakların korunmasına yönelik düzenlemeleri tek bir yerde bulmak mümkün değildir. Bir değerlendirme yapmak amacıyla öncelikle mükellefler haklarının kaynakları olarak ele aldığımız anayasayı, daha sonra ise kanuni ve idari düzenlemeleri incelememiz gerekir.

1. Anayasal Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

Anayasal gelişmeler çok daha önce başlamakla birlikte, ilk yazılı anayasa 1787 Amerika Birleşik Devletleri Anayasası’dır. Normlar hiyerarşisinde kanunların üstünde bulunan ve kanunlardan daha zor bir şekilde değiştirilebilen kanunların olması düşüncesi sonucu ortaya çıkan anayasaların yapılması gereği, devlet iktidarının sınırlandırılması ve vatandaşların temel hak ve hürriyetlerinin devlet karşısında güvence altına alınması isteğine dayanır¹⁴⁰.

Çalışmamızın ilk bölümünde mükellefler haklarının kaynakları olarak anayasaları değerlendirirken, anayasamızda yer alan hukuk devleti ilkesi gereği kanuni idare, hukuki güvenlik, kanun önünde eşitlik, ölçülülük ilkesi, başvuru hakkının ve anayasal vergileme ilkeleri olan vergilendirmede kanunilik ilkesi, genellik ilkesi, karşılıklılık ilkesi, mali güç ilkesi, eşitlik ilkesi ve vergilendirmede adalet ilkesinin mükellefler hakları alanına yansımalarını değerlendirdik. Bununla birlikte, çalışmamızın ikinci bölümünde anayasal gelişmelerdeki vergi hükümlerini inceleyerek, Sened-i İttifak’tan günümüz 1982 Anayasası’na kadar Türkiye’deki mükellefler hakları alanındaki gelişmeleri ele aldık. Özellikle 1982 Anayasası’nın mükellefler açısından sonuç doğuracak ve mükellefler hakları alanında etkili olan en önemli maddesi “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. maddedir. Ayrıca mükellefler hakları ile ilişkili olabilecek; özel hayatın gizliliği (md. 20), mülkiyet hakkı (md. 35), hak arama hürriyeti (md. 36), dilekçe hakkı (md. 74), bilgi edinme (md. 74), kamu denetçiliği (md. 74)’ne yönelik hükümler anayasamızda yer almaktadır.

¹⁴⁰ Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş**, a.g.e., ss. 18-19.

Bu konuda yapılacak anayasal bir değerlendirmede, her şeyden önce şunu belirtmek gerekir. Anayasamız bir çerçeve anayasa niteliğinde değil, her şeyi ayrıntısına kadar düzenlemek isteyen bir “düzenleyici anayasa” niteliğindedir¹⁴¹. Bu sebeple de mükellef hakları açısından sonuç doğuran hükümlerin anayasamızda ayrıntılı bir şekilde yer aldığını ve yasal düzenlemeler sırasında bu durumun mükellef haklarını koruyucu nitelik taşıdığını söyleyebiliriz.

Bu ayrıntılı düzenlemelerin yanında, anayasamızda mükellef haklarını koruma niteliği taşıyan “kanunların geriye yürümezliği” ilkesine yer verilmemiştir. Her ne kadar bu ilke hukuk devleti ilkesi kapsamında hukuki güvenlik çerçevesinde korunmasına rağmen, anayasal koruma alanının genişlemesi açısından ayrı bir düzenleme yapılması yerinde olabilir¹⁴².

Düzenlemelerin varlığı yanında önemli olan bu anayasal korumaların hayata geçirilebilmesidir. Bu noktada eksiklerin olduğu düşünülmektedir. Çünkü batı ülkelerinde olduğu gibi bizde Osmanlı döneminden günümüze anayasal gelişmeler halk hareketi sonucunda olmamıştır, bu sebeple de yapılan düzenlemeler çeşitli örneklerin kopyalanarak alınması şeklinde iç hukukumuzda aktarılmıştır. Bunun sonucu olarak, insan hakları ve mükellef haklarına yönelik anayasal gelişmeler sadece düzenlemelerle sınırlı kalmış, uygulamaya geçirilmekte sorunlar yaşanmıştır¹⁴³. Nitekim vergi kanunlarının oluşumu sırasında üst norm olarak anayasaya uygunluğunun yeterince gözetilmediği, anayasa yargısında iptal edilen mevzuat hükümlerinin varlığından anlaşılmaktadır¹⁴⁴. Bu sebeple anayasal düzenlemenin ve Anayasa Mahkemesi’nin varlığı kadar, bu temel düzenlemelerin uygulamada hayat bulmasının da önemli olduğunu düşünüyoruz.

2. Yasal Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ve bu uyumun artırılması vergi sisteminde güvenlik önlemlerinin geliştirilmesi ve denetimlerin çoğalması yanında; mükelleflere sunulan hizmet kalitesinin iyileştirilmesi ve onların haklarına saygı

¹⁴¹ Gözler, a.g.e., s. 192.

¹⁴² Çelik, a.g.m., s. 62.

¹⁴³ Aslan, a.g.tz., s. 40.

¹⁴⁴ Ayrıntılı bilgi için ve karar örnekleri için bkz. Şehnaz Gerek – Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

gösterilmesi ile mümkündür. Bu uygulamanın başarısı ise, yükümlülüklerin ve hakların tespiti kadar bunların kullanımının da kendi içinde dengeli ve tutarlı olması, topluma adil dağılmasına bağlıdır¹⁴⁵.

Vergileme ile ilgili yasal düzenlemelerin, başarılı bir vergi uygulamasının esaslarını oluşturan vergi ilkelerine uygun olarak oluşturulması, mükellef haklarının korunmasına yönelik bir güvence sağlayacaktır. Bu bağlamda; vergide genellik, adalet, eşitlik, belirlilik, verimlilik, uygunluk, istikrar gibi ilkeler vergiler konulurken dikkate alınarak; şeffaflık sağlanmakta ve mükelleflerin hakları gözetilmektedir¹⁴⁶.

Vergileme ilişkisinde taraflardan birisi olan devlet bu alandaki kuralları belirlerken, öncelikli olarak verginin toplanmasını amaç edinmiştir. Bunun en önemli sonucunu Vergi Usul Kanunu'nda görebiliriz. VUK'un ikinci kitabında “mükellefin ödevleri”ne ayrı bir bölüm ayrılmışken; mükelleflerin hakları ile ilgili özel bir düzenleme ne bu kanunda ne de diğer vergi kanunlarında bulunmaktadır. Buna rağmen bazı kuralların doğrudan olmasa da mükellef hakları alanında sonuçlar doğurması kaçınılmazdır. Hukukun genel ilkelerinin gerektirdiği düzenlemeler, uluslararası sözleşmeler, anayasal düzenlemeler ve yargı denetimine ilişkin düzenlemeler bireyin haklarına hizmet etmektedir ve bunların da mükellef hakları boyutunda ele alınması, birer temel olarak görülmesi doğaldır¹⁴⁷.

VUK'da vergi ile ilgili usul hükümleri düzenlenerek; kanun kapsamındaki mali yükümlülükler için esas alınacak usul ve süreç ortaya konulmuştur. Bu durum mükellefle devlet arasındaki dengeyi sağlar niteliktedir¹⁴⁸. VUK'da vergi mahremiyeti, sürelerle ilgili (kanunda süre açıkça yazılı olmayan hallerde idarenin en az 15 gün süre vermesi, mücbir sebepte sürelerin durması, ölüm halinde ve zor durumda sürelerin uzaması, mali tatil ve adli tatilde sürelerin uzaması, vergi incelemesi sırasında mükellefin defter ve belgelerinin alınmış olması halinde vergi beyannamesi verme süresine ek süre verilmesi, veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmesinde ek süre, iadesi gereken vergilerin süresinde iade edilmemesi halinde faiz ödenmesi), tebligat hükümlerinden doğan (kanuna uygun tebligat yapılması, ilan yoluyla tebligatın belli şartlara bağlanmış olması), vergi idaresinin bilgi toplama yollarında, vergi cezalarında, vergi borcu ve/veya cezasını sona erdiren bazı

¹⁴⁵ Abdurrahman Akdoğan, “Mali Zorlama ve Mükellefin Korunmasına Yönelik Önlemlerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S. 299, Temmuz, 2006, s. 11.

¹⁴⁶ Akdoğan, a.g.m., s. 12.

¹⁴⁷ Güneş – Şirin, a.g.m., s. 135.

¹⁴⁸ Akdoğan, a.g.m., s. 12.

hallerde (yanılma, pişmanlık, zamanaşımı, cezalarda indirim, terkin, hata düzeltme, uzlaşma)¹⁴⁹ mükellef haklarını görebiliyoruz.

Bunun yanında, 6183 sayılı kanunla düzenlenen tecil (md. 48), tahsilatın geri bırakılması (yürütmenin durdurulması md. 49, aciz hali md. 75, ölüm halinde takibatın geri bırakılması md. 50), kamu borcunun erken ödenmesinde indirim (ek md. 1)¹⁵⁰, terkin (md. 105, 106), mahsup ve takas (md. 23), ihtiyati haciz sebebine karşı dava açma (md. 15), ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haczin sebep ve miktarına karşı dava açma (md. 20), ödeme emrine karşı dava yolu (md. 58) mükelleflerin sahip oldukları haklardır.

3. Mükellef Hakları Bildirgesinin Değerlendirilmesi

Mükellef hakları bildirgesi, vergi mükelleflerine, anayasa – uluslararası sözleşme – yasa – idari düzenleyici işlemlerde yazılı asli ve tali haklarına ilişkin uygulamalarda, idareden bir şey yapmasını veya yapmamasını talep yetkisi veren bir bildiridir¹⁵¹. Mükellef hakları konusunda bildirgelere sahip olan ülkelerdeki bildirgelerin tamamı vergi mükelleflerine yasal koruma sağlamamaktadır. Bunların bir kısmı yalnızca vergi idaresinin mükellef haklarını sistemli bir şekilde ortaya koyma amaçlı çalışmalardır. Bunlar vergi mükellefleri açısından ise idarenin niyet ifadesinin dışında herhangi bir koruma sağlamamaktadır, fakat vergi idarelerine vergi kanunlarını uygularken esnekliğin olduğu ve takdir yetkilerinin bulunduğu noktalarda kılavuzluk yapmaktadır¹⁵².

Ülkemizde de yeniden yapılandırılan gelir idaresi, vergileme işlemlerine ve mükelleflerine gösterdiği mükellef odaklı yaklaşımın doğal bir sonucu olarak, mükelleflerin halihazırda var olan haklarını gündeme getirip, bu konuya dikkat çekilmesi amacıyla, Şubat 2006'da “Mükellef Hakları Bildirgesi”ni yayınlamıştır¹⁵³. Belirtmekte

¹⁴⁹ Çelik, a.g.m., ss. 42-59.

¹⁵⁰ Düzenlemeye göre, kamu alacağının kanuni süresinden önce ödenmesinde indirim, ödeme tarihinden kanuni ödeme süresinin son gününe kadar, her gün için aylık % 4 oranında uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu oranı sifira kadar indirmeye ve %8'e kadar artırmaya, kamu alacağının türleri ve vadeleri itibariyle farklı oranlar tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Ayrıca “Erken Ödeme İndirimi” ile ilgili esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği Seri No:396 ile düzenlemiştir. En son 97/9942 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.10.1997 tarihinden itibaren bu oran %0 olarak belirlenmiş ve uygulanması fiilen sona ermiştir. (Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2010, s. 102).

¹⁵¹ Özgenç, a.g.m., s. 187.

¹⁵² Gökbel, a.g.tz., s. 42.

¹⁵³ GİB, **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri**, a.g.e., ss. 47-48.

yarar vardır ki, bu bildirge kanuni statüde düzenlenmemiştir; sadece idarenin mükelleflerin hakları konusunda sistemli ve kısa bir beyanını içermektedir.

Yayınlanan bildirge şu şekildedir¹⁵⁴:

*T.C.
Maliye Bakanlığı
Gelir İdaresi Başkanlığı
MÜKELLEF HAKLARI BİLDİRGESİ*

Bu bildirge, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, 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 kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını onaylar.

Bu nedenle;

- *Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.*
- *Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.*
- *Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.*
- *Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.*
- *Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.*
- *Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.*
- *Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.*
- *Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.*
- *Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.*
- *Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.*

Maddeleri incelediğimizde, “şahsi ve gizli bilgilere saygı” düzenlemesinin hukukumuzda vergi mahremiyeti kapsamında korunduğu görülür. Bunun yanında diğer birçok madde ya idarenin hizmetlerine ilişkin bilgilendirme niteliği taşımakta ya da hizmet kalitesine yönelik ulaşılmak istenen hedefler içermektedir¹⁵⁵. Bu haliyle ülkemizde mükellef

¹⁵⁴ GİB, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>, (15.08.2010).

¹⁵⁵ Özgenç, a.g.m., ss. 188-189.

hakları bildirgesi bir bildirgeden çok gelir idaresinin mükelleflere yönelik hizmet taahhütnamesi niteliği ön plandadır.

Bunun yanında 1990 yılında yapılan bir çalışmada OECD ülkelerindeki mükellef haklarına yönelik düzenlemelerde benzer uygulamalar olduğu görülerek mükellef bildirelerinde olması gereken haklar, altı başlık halinde sıralanmıştır:

- Bilgilendirme, yardım ve haber alma hakkı
- Başvuru hakkı
- Doğru vergi miktarından daha fazlasını ödememe hakkı
- Belirlilik hakkı
- Mahremiyet hakkı
- Gizlilik hakkı

OECD'nin belirlediği bu kriterler çerçevesinde yapılacak bir değerlendirmede şu noktalar üzerinde durulabilir:

- Bilgilendirme kapsamında *yeterli bilgi ile hizmet verme, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istenilen her bilgi için kişilerin yönlendirilmesi, incelemenin her aşamasında bilgilendirme, vergi konusundaki gelişmeleri duyurma, ücretsiz e-posta hizmeti;*

- Yardım ve haber alma hakkı kapsamında *vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde kolaylık sağlama, şikayetlere cevabın en kısa sürede verilmesi;*

- Mahremiyet hakkı ve gizlilik hakkı kapsamında *şahsi ve gizli bilgilere saygılı olunduğu, VUK'un öngördüğü haller dışında bunların açıklanmayacağı* halleri bildirmede yer almaktadır.

Bu sebeple mükelleflere belirlilik ve doğru vergi miktarından daha fazlasını ödememe hakkı kapsamında bir bilgilendirme yapılmadığı görülmektedir. Bildirgemizdeki eksikliğin sadece bu noktada olmadığı bir gerçektir. Ülkeler gün geçtikçe mükellef haklarının artan önemini göz önünde bulundurup, kanuni düzenlemeleri yapmaya daha çok ağırlık vermektedirler. Bu sebeple de beklentimiz, Türkiye'de de bildirgenin niteliğinin revize edilerek şu an eksikliği hissedilen mükellef hakları alanındaki kanuni düzenlemelerin yapılmasıdır.

B. TÜRKİYE’DE MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK YENİ GELİŞMELER

1. Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkının Değerlendirilmesi

Anayasa şikayeti olarak da adlandırılan bireysel başvuru yolu, temel hak ve hürriyetleri ihlal edilen kişilerin, başka başvuru yollarını tükettikten sonra, Anayasa Mahkemesi’ne başvurularındır¹⁵⁶. Ülkemizde Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru hakkı 2010 yılı anayasa değişikliğiyle anayasanın 148. maddesinde düzenlenmiştir¹⁵⁷. Bu düzenlemeye göre bireysel başvurunun şartları şöyledir¹⁵⁸:

- Bireysel başvuruda bulunacak kişinin, Anayasa veya İHAS tarafından güvence altına alınan bir temel hak ve hürriyeti ihlal edilmiş olmalıdır. Dolayısıyla, herhangi bir hak ve hürriyet için değil, sadece bu niteliği taşıyan hak ve hürriyetler için bireysel başvuru yolu açıktır.

- Söz konusu ihlalin, herhangi bir kişi tarafından değil, bir kamu gücü tarafından yapılmış olması gerekir.

- Bireysel başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır. Bundan kasıt, başvuruda bulunacak kişinin öncelikle hakkını diğer yargı organları önünde aramış ve bundan sonuç elde edememiş olmasıdır.

Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanun koyucuya bırakılmıştır. 5982 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu’nun geçici 18. maddesinde “*Bireysel başvuruya ilişkin gerekli düzenlemeler iki yıl içinde tamamlanır. Uygulama kanununun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bireysel başvurular kabul edilir.*” hükmü yer aldığından, bu konu ile ilgili düzenlemelerin 23.09.2012¹⁵⁹ tarihine kadar yapılması beklenmektedir.

¹⁵⁶ Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, a.g.e., s. 430.

¹⁵⁷ Anayasa md. 148 “*Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.*

Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.

Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.”

¹⁵⁸ Gözler, a.g.e., s. 430.

¹⁵⁹ 2010 anayasa değişikliği ile ilgili 12.09.2010 tarihinde yapılan halkoylaması sonuçları Yüksek Seçim Kurulu tarafından 23.09.2010 tarih ve 27707 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Anayasamıza, bireysel başvuru yolunun eklenmesi ülkemiz için insan hakları alanında atılan adımlardan biri olarak nitelendirilebilir. Anayasa Mahkemesi olan pek çok ülkede bu sistem uygulanmaktadır. Bu düzenleme hukuk devleti ilkesinin idarenin yaptığı temel hak ihlallerine karşı bireyin korunmasına yardımcı olma unsurunu geliştirici niteliktedir. İHAM kararlarında kişilerin iç hukuk yollarının tüketilmiş olup olmadığını araştırırken, ilgili ülkede Anayasa şikayeti kurumunun bulunup bulunmadığını dikkate alarak; bu yolun önemini vurgulamaktadır. Bu sebeple, hak ihlallerine maruz kaldığını iddia edenlerin İHAM'a gitmeden Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluyla tatmin edilebilmesi mümkün olabilecektir. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 2004/6 sayılı tavsiye kararında İHAM'daki dava sayısının azaltılması için bireysel başvurunun iç hukukta tanınmasını gerekliliğine değinilmiştir¹⁶⁰.

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu Almanya, Avusturya, Arjantin, Güney Kore, İspanya, İsviçre, Portekiz, Meksika ve Kolombiya¹⁶¹, da uygulanmaktadır. Anayasa yargısında Amerikan modelini uygulayan ABD, İngiltere, Danimarka, Estonya, İrlanda, Norveç ve Hollanda gibi ülkelerde kanunların anayasaya uygunluğu genel mahkemeler tarafından denetlenmekte, bu ülkelerde Anayasa Mahkemesi bulunmamaktadır. Avrupa modelini uygulayan ve Anayasa yargısı denetimi müstakil mahkeme tarafından yapılan pek çok ülkede ise, soyut norm denetimi yapılmakta ve somut norm denetimine ilişkin bireysel başvuru hakkı kabul edilmemektedir. Bireysel başvuru hakkının, genelde federal devletlerde veya tek bir yüksek mahkemenin bulunduğu ve yargı birliğinin gerçekleştirildiği üniter devletlerde kabul edildiği görülmektedir¹⁶².

Görüldüğü gibi ülkelerde, kişilerin temel hak ve hürriyetlerini koruyan bu sistem mükelleflerin de anayasa ve İHAS'da yer alan haklarına yönelik bir koruma sağlayacak ve bunun sonucu olarak da mükellef haklarının korunmasında yeni bir mekanizma olarak işleyebilecektir.

¹⁶⁰ Hasan Tahsin Fendoğlu, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, <http://www.sde.org.tr/tr/kose-yazilari/267/anayasa-mahkemesine-bireysel-basvuru.aspx>, (15.04.2011).

¹⁶¹ Ülkelerdeki uygulamalar konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Bahadır Kılınç, "Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği", **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 25, 2008, ss. 19-59.

¹⁶² Fendoğlu, a.g.m.

2. Türkiye’de Ombudsman Kurulmasına Yönelik Girişimin Değerlendirilmesi

Anayasamızın 12 Eylül 2010 tarihli halkoylamasıyla onaylanan 5982 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu’yla değişen dilekçe hakkını düzenleyen 74¹⁶³. maddesine yapılan eklemeye kamu denetçiliği kurumu düzenlenmiş ve kurum hakkında diğer bir kısım hususların kanunla yapılacağı belirtilmiştir. Değişiklik Kanunu’nun gerekçesinde pek çok Avrupa ülkesinde var olan bu kurumun, idarenin işleyişi konusunda standart oluşturacağı, ilkeler belirleyeceği ve önemli katkılar sunacağı düşüncesi yer almaktadır. Aynı zamanda bu kurumun oluşturulup, faaliyete başlaması Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı’nın bir gereği olduğu vurgulanmıştır¹⁶⁴.

Ülkemizde, idari davalarda görülen artış, buna bağlı olarak yargı organlarının iş yükü, yargı kararlarının geç verilmesi sebebiyle bireylerin haklarının korunması aşamasından onları mağdur etmektedir. Bu sebeple de yargının yükünü azaltma ve daha hızlı sonuç elde etme amacını taşıyan ve dünyanın birçok ülkesinde hızla yayılan bu kurumun ülkemizde kurulması bir ihtiyaç haline gelmiştir¹⁶⁵.

Aslında ombudsmanlık kurumunun oluşumuna yönelik çalışmalar eskiye dayanmaktadır. Türkiye’de çok önceden tartışılmakla birlikte, kurumun oluşumuyla ilgili önemli adımlardan biri Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile atılmıştır. Planda kurumun, yönetim – birey ilişkilerinde karşılaşılan uyuşmazlıkları etkin ve hızlı bir şekilde çözüme kavuşturan, bu fonksiyonuyla da yargının katı kurallarına bağlı kalmadan yönetimden bağımsız ama onu destekleyici bir denetim birimi olduğu vurgulanmıştır. Avrupa Birliği’nin kendi bünyesinde ve üye ülkelerin çoğunda bulunan “kamu denetçisi (ombudsman)” kurumunun ülkemizde de kurulması hedeflenmiş ve bu amaçla bir yasa oluşturulacağı açıklanmıştır¹⁶⁶. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda da kamu

¹⁶³ “Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler.

Kamu Başdenetçisi Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından gizli oyla dört yıl için seçilir. İlk iki oylamada üye tamsayısının üçte iki ve üçüncü oylamada üye tamsayısının salt çoğunluğu aranır. Üçüncü oylamada salt çoğunluk sağlanamazsa, bu oylamada en çok oy alan iki aday için dördüncü oylama yapılır; dördüncü oylamada en fazla oy alan aday seçilmiş olur.

Bu maddede sayılan hakların kullanılma biçimi, Kamu Denetçiliği Kurumunun kuruluşu, görevi, çalışması, inceleme sonucunda yapacağı işlemler ile Kamu Başdenetçisi ve kamu denetçilerinin nitelikleri, seçimi ve özlük haklarına ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.”

¹⁶⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss497.pdf>, (15.04.2011).

¹⁶⁵ Kestane, a.g.m., s. 137.

¹⁶⁶ Bkz. Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 3. Bölüm, Temel Yapısal Değişim Projeleri. <http://www2.dpt.gov.tr/dptweb/ekutup96/plan7/pln7-oku.html>, (20.04.2011).

hizmetlerinde etkinliğin artırılmasına yönelik kamu yönetiminin iyileştirilmesi ve yeniden yapılandırılmasında, hukuki ve kurumsal düzenlemelerde yönetimi destekleyen ama yönetime bağlı olmayan bir Kamu Denetçisi (ombudsman) kurulması öngörülmüştür. Bu amaçla gerekli altyapının oluşturulması ve sistemin istisnasız tüm idari işlem ve eylemleri kapsamı düşünölmüştür¹⁶⁷. Devam eden süreçte Kamu Denetçiliği Yasa Tasarısı hazırlanarak, TBMM Başkanlığına sevk edilmiştir. Tasarı ile ilgili 2006 yılında Avrupa Birliğine Uyum Komisyonu'nun görüşleri, Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığı'nda kamu kurum ve kuruluşları ile sivil toplum örgütleri temsilcilerinin de katılımı ile tasarı son şeklini almıştır¹⁶⁸. 28 Eylül 2006 tarihli ve 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu yasalaşarak 13 Ekim 2006 tarihli ve 26318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kurumun yasal statü kazanmasını takiben kanunun iptaline yönelik Anayasa Mahkemesi'ne dava açılmıştır¹⁶⁹. İptal davasının gerekçesinde yasa koyucunun bu yetkisini, hukukun evrensel ilkelerine ve anayasaya uygun olmak koşuluyla kullanacağı vurgulanmış ve öncelikle anayasal sistemin kamu denetçiliği kurumunun kurulmasına elverişli olup olmadığının incelenmesi gerektiği belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin 25 Aralık 2008 günü verdiği kararla Kanunu'nun tümü oybirliği ile iptal edilmiştir¹⁷⁰.

Buradan hareketle, anayasa değişikliğiyle yeni yapılan düzenlemenin, daha çok kuruma anayasal temel kazandırmayı hedeflediğini söyleyebiliriz¹⁷¹. Oluşturulacak Kamu Denetçiliği Kurumu'nun idarenin işleyişiyle ilgili şikayetleri inceleyeceğinden hareketle, kurumun idarenin işlem ve eylemleri sonucu haksız uygulamalarla karşılaşan kişilerin şikayetlerine çözüm arayacağı açıktır. Bu durumda vergilendirme işlemi de bir idari işlem olduğundan kurumun görev alanına girecektir¹⁷².

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına gitmeden çözölməsi birçok açıdan önem taşımaktadır. Öncelikle uyuşmazlığın sona ermesini sağlayacaktır. Bu durum ise mükellef üzerinde olumlu etki yapmaktadır. Mükellef için aynı zamanda kısa sürede ve maliyetsiz

¹⁶⁷ Bkz. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 9. Bölüm, Kamu Hizmetlerinde Etkinliğin Artırılması, s. 193, www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/1969/plan8.pdf, (20.04.2011).

¹⁶⁸ Kestane, a.g.m., ss. 137-138.

¹⁶⁹ Dava, dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer ve 123 Milletvekili tarafından açılmıştır.

¹⁷⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 04.04.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan E. 2006/140 ve K. 2008/15 sayılı 25.12.2008 tarihli kararı.

¹⁷¹ Ramazan Cengiz Derdiman, "Halkoyuna Sunulacak 5982 Sayılı Kanun Hükümleri Hakkında Düşünceler", <http://www.anayasa.gen.tr/derdiman-5982.htm>, (25.04.2011).

¹⁷² Ayrıntılı bilgi için bkz. Mehmet Yüce – Ezel Altunay, "Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi", **Vergi Dünyası**, S. 355, Mart, 2011, s. 185.

olarak çözüme ulaşma sağlanarak, emek ve zaman kaybı önlenecektir. Diğer bir önemli neden ise idare – mükellef ilişkilerinin olumlu etkileyecek olmasıdır¹⁷³. Bu sebeple de vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına gitmeden, idari aşamada çözümlenmesi adına böyle bir kurumun oluşturulması mükelleflerin haklarını koruyucu niteliktedir. Ombudsmannın, insanların haklarını savunması ekseninde mükellef haklarını savunan, bu hakları koruyan bir yapıya sahip olacağı düşünülmektedir.

3. 6009 Sayılı Kanun İle Yapılan Mükellef Haklarını İlgilendiren Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte getirilen yeni düzenlemelerin mükelleflerin haklarını koruyucu nitelikte olduğunu düşünüyoruz. Bu sebeple son dönem gelişmeleri içinde bu düzenlemelerin değerlendirilmesi yapılacaktır.

Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte VUK'un 114. maddesinde yapılan değişiklikle vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması ile zamanaşımının durmasına bir yıllık süre getirilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin takdir komisyonlarına başvurularda zamanaşımının durmasına yönelik VUK 114/2 maddesinin iptalinden¹⁷⁴ sonra yapılan bu düzenlemeyle takdir komisyonunda geçen sürede zamanaşımının duracağı yeniden kabul edilerek, kanunun bir yıllık bir süre kısıtlamasına giderek düzenlemeyi tekrar getirilmiş olduğu ortaya çıkmaktadır¹⁷⁵.

VUK'un 369. maddesine göre hatalı özgelere göre işlem yapan mükelleflere vergi cezası kesilmemekte, fakat vergi aslı alınırken gecikme faizi hesaplanmaktaydı. Bu maddede yapılan değişiklikle, artık özgelere sonucunda ortaya çıkabilecek hatalarda mükelleflerden sadece vergi aslı alınacak, vergi cezası ve gecikme faizi istenmeyecektir. Bu düzenlemenin idarenin verdiği hatalı bilgiler sonucunda oluşabilecek durumlara karşı mükelleflerin haklarını koruma niteliğinde olduğu açıktır.

¹⁷³ Kızılot-Kızılot, a.g.e, ss. 63-64.

¹⁷⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 08.01.2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan E.2006/124 ve K.2009/146 sayılı 15.10.2009 tarihli kararı.

¹⁷⁵ Adnan Gerçek, "6009 Sayılı Kanun ve Mükellef Hakları", <http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/6009-sayili-kanun-ve-mukellef-haklari>, (25.04.2011).

Ayrıca VUK’nda yapılan değişikliklerle vergi incelemesi sırasında mükelleflerin haklarının korunmasına yönelik birçok düzenlemenin yapıldığı ortaya çıkmaktadır. Kanunun genel gerekçesinde “*mükellef haklarının korunması bakımından, vergi incelemelerinin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi, öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması ve incelemelerde yöntem ve uygulama birliği sağlanmasının amaçlandığı*” yer almaktadır¹⁷⁶. Çalışmamızın 2. bölümünde denetim sırasındaki haklar konusunda ele aldığımız vergi incelemesine başlanıldığını gösteren tutanağın bir örneğini isteme hakkı, inceleme raporlarının vergi mevzuatına uygunluğunun gözetilmesini isteme hakkı, incelemenin belli süre içinde bitirilmesini talep etme hakkı mükelleflere 6009 sayılı yasayla VUK’nda yapılan değişikliklerle verilen haklarıdır. Bu kapsamda VUK md. 140/2. maddesinde yapılan değişikliklerle, uygulamada karşılaşılan sorunların giderilerek mükelleflere inceleme yapıldığına yönelik bir belge temin edilmesi zorunlu hale gelmiştir. VUK 140/5. maddesinde vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre mükelleflerin inceleme raporlarında mevzuatın doğru bir şekilde uygulanmasını talep hakları vardır. VUK 140/6. maddesi kapsamında düzenlenen sürelerle göre ise tam incelemenin en fazla bir yıl, sınırlı incelemenin en fazla altı ay içinde tamamlanması gerekmektedir. Özellikle mükellefler açısından bu sürelerin düzenlenmesinin önemli olduğunu düşünüyoruz. Düzenlemeyle vergi incelemesinin zamanında tamamlanamaması durumunda ileri sürebilecekleri bir hak ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda vergi inceleme raporlarının bir kez daha gözden geçirilmesi amacıyla komisyonlarda incelenmesi kabul edilerek, komisyonlarda raporların vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği benimsenmiştir. Mükelleflerin vergi idaresiyle olan karşılıklı ilişkisinin en çok zedelenebileceği vergi denetimi sırasında, mükelleflere böyle bir güvencenin verilmesi, vergi inceleme raporlarına ve dolayısıyla vergi inceleme sonuçlarına olan güveni artıracak, bir denetim elemanının yaptığı hatalı bir işlemin düzeltilmesi daha kolay hale gelecektir. Bu sebeple düzenlemenin olumlu olduğu ve mükellef haklarını koruyucu nitelikte olduğu açıktır.

¹⁷⁶ Ozansoy, a.g.m., s. 67.

4. Mükellef Hakları Platformunun Kurulmasının Değerlendirilmesi

Çalışmamızda mükellef haklarının korunmasıyla ilgili yapılardan biri olarak mükellef birliklerinden bahsettik. Birlikler mükellef haklarının korunmasını amaçlayan ve bu amaçla çeşitli faaliyetler gösteren sivil toplum kuruluşlarıdır. Birlikler gün geçtikçe artış göstermekle birlikte, bunların hukuka uygun, adil vergilemeyi sağlamak ve mükellef haklarını korumak adına yaptığı faaliyetler de her geçen gün artmaktadır¹⁷⁷.

Sivil toplum kuruluşlarının bu çalışmaları gözlenerek, Türkiye’de de 2009 yılında ilk kez Bursa’da “Mükellef Hakları Platformu” devletlerden, hükümetlerden, siyasi ve ideolojik gruplardan bağımsız olarak, mükellef hakları alanında ulusal ve uluslararası hukuk ekseninde her türlü bilimsel, teorik ve uygulamaya yönelik araştırma, raporlama, eğitim, yayınlar yapmak ve bu surette ülkemizde mükellef haklarının yerleşmesini, gelişmesini sağlamak, bu alanda toplum bilincinin olgunlaşması, yaygınlaşması için gerekli faaliyetleri yürütmek amacıyla faaliyete geçmiştir.

Platformun kurulma sürecinde iş dünyası, diğer sivil toplum kuruluşları ve meslek odalarından önemli destekler alarak oluşturduğu “Mükellef Hakları Platformu Tüzüğü”nde, vizyonunu “Hukuka uygun, adil ve saygılı vergilemenin geçerli olacağı bir dünya yaratmak” olarak belirlemiştir. Ayrıca platform mükellef haklarının korunması ve geliştirilmesi için araştırma, izleme, yayınlama, eylem planı oluşturma ve eğitim yöntemlerini kullanarak çalışmayı kendine misyon edinmiştir.

Bu hedeflerine ulaşma adına yürüteceği çalışma ve faaliyetlerini şu şekilde belirlemiştir¹⁷⁸:

- a. Mükellef haklarına ilişkin ulusal ve uluslararası alanda makale, araştırma ve yayınlar yapmak,
- b. Mükellef haklarına ilişkin ulusal ve uluslararası alanda seminer, konferans, toplantı ve benzeri etkinlikler düzenlemek,
- c. Uluslararası düzeyde mükellef hakları alanındaki gelişmeleri izlemek,
- d. Mükellef haklarına ilişkin konularda periyodik olarak ampirik çalışmalar yürütmek ve bunların sonuçlarını raporlayarak kamuoyunun bilgisine sunmak,

¹⁷⁷ Adnan Gerçek, “Mükellef Hakları Platformu Hayata Geçiyor”, <http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/mukellef-haklari-platfomu-hayata-geciyor>, (29.04.2011).

¹⁷⁸ Bkz. Mükellef Hakları Platformu Tüzüğü, <http://mukellefhaklariplatformu.org/?page=tuzuk>, (29.04.2011).

e. Mükellef hakları konusu ile ilgili olarak ulusal ve uluslararası alanda tüm kişi, kurum ve kuruluşlarla ilişkiler kurmak, geliştirmek ve iş birliği yapmak,

f. Ülkemizde mükellef hakları alanında mevzuatın geliştirilmesi, mükellef haklarının korunması ve iyileştirilmesine yönelik yapının oluşturulmasına katkıda bulunmak,

g. Toplumun mükellef hakları alanında bilgisini ve duyarlılığını geliştirmeye yönelik eğitim projeleri üretmek ve uygulamak,

h. Amacı ile ilgili gördüğü her türlü etkinlik ve çalışmalarda bulunmak.

Platform, genel kurulunda en az 5 kişi ile temsil edilen üniversite, sivil toplum kuruluşları, meslek odaları, iş dünyası ve çalışma hayatı kuruluşlarından oluşur. Ayrıca, çalışma ve faaliyetleri yürütürken aşağıdaki ilkeler çerçevesinde hareket edeceğini açıklamıştır¹⁷⁹:

a. Ülke ve toplum çıkarlarını esas alan adil bir vergi sistemini savunmak,

b. Kayıtdışı ekonominin ülkenin en önemli sorunu olduğu bilinciyle, ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmasını savunmak,

c. Her mükellefin gelirine göre vergi alınmasını ve ülkemizde en az geçim indiriminin yerleşmesini savunmak,

d. Vergilendirmelerde “sosyal devlet” ilkesinin gözetilmesini, temel toplumsal hizmetlerin vergi, resim ve harçtan arındırılmasını savunmak,

e. Devletin gelirlerinin olduğu kadar giderlerinin de izlenmesini, vergi veren mükelleflerin daha iyi hizmet almasını talep etmek,

f. Hükümetler tarafından oluşturulan ekonomik programlar, teşvik tedbirleri, ülke bütçesinin oluşumu, ülkenin genel ekonomik durumu hakkında kamu yararı doğrultusunda görüş oluşturmak ve kamuoyuna sunmak,

g. Verginin tarhından, tahsilatına ve harcanmasına kadar tüm süreçleri izleyip kamuoyunu bilinçlendirmek,

h. Verginin yol açtığı haksız rekabetin önlenmesi için bilinçlendirme çalışmalarında ve denetim süreçlerinde sivil toplum örgütleri ve mesleki kuruluşların yer almasını sağlamak.

Platformun kurulma süreci beraberinde diğer şehirlerde de aynı hedefe odaklanan sivil toplum kuruluşlarının oluşumunu gündeme getirmiştir. Örneğin, 2010 yılında

¹⁷⁹ Bkz. Mükellef Hakları Platformu Tüzüğü, <http://mukellefhaklariplatformu.org/?page=tuzuk>,(29.04.2011).

Mersin’de de Mükellef Hakları Platformu Kurulmuştur¹⁸⁰. Dolayısıyla, bu oluşumlar vergileme sırasında mükellef haklarına uyulması ve saygı gösterilmesini isteyen herkesin ortak sesi olarak, platforma destek vermek ülkemizde vergi bilinci ve kültürünün yerleşmesine önemli katkı sağlayacaktır. Platformun oluşumuyla mükellef haklarının korunmasına yönelik önemli bir adım atıldığı düşünülmektedir¹⁸¹.

C. MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASINA YÖNELİK ÖNERİLER

Yukarıda, ülkemizde mükellef haklarının korunmasına yönelik düzenleme ve gelişmeleri değerlendirmeye çalıştık. Bu değerlendirmeden yola çıkarak ne gibi düzenlemelerin eksik olduğunu ve bu eksikliklerin giderilmesi için nelerin yapılması gerektiğini ortaya koymayı amaçlamaktayız. Bu sebeple sistemli bir açıklama oluşturabilmek adına önerilerimizi aşağıdaki başlıklar altında ele alacağız.

1. Vergi Kanunları İle İlgili Öneriler

Her demokratik toplumda vatandaşlar, devletle ve onun kurumlarıyla olan ilişkilerinde bir dizi temel hak ve yükümlülüklerle sahiptir. Vatandaşların gelir idareleriyle olan ilişkileri de bu durumun istisnasını oluşturmamalıdır. Bu sebeple de çoğu ülke vergilendirmede mükelleflerin hak ve yükümlülükleri mevzuatına sahiptir¹⁸².

Mükelleflerin haklarından haberdar olmaları için bu hakların bir bütünlük içinde açıkça düzenlenmesi önemlidir. Bu sebeple mükellef haklarının anayasalardan sonra en önemli kaynaklarını oluşturan kanunlardaki düzenlemelerin olmasının yanı sıra bunların bir bütünlük içinde ve sistemli olarak açıklanması gerekir.

Nitekim doktrinde birçok kişi bu konuya dikkat çekmiştir. Bu alanda ülkemizde yapılan ilk çalışmayı gerçekleştiren GÖKBEL (2000)¹⁸³, VUK’da mükelleflerin haklarıyla yükümlülükleri konusundaki düzenlemelerin dengeli olmadığına dikkat çekerek, kanunun mükelleflerin yükümlülüklerini düzenleme amacının ağır bastığını savunmuştur. Bu sebeple sadece uyulacak kuralların değil, mükellefler için ileri sürülebilecek hakların da

¹⁸⁰ Bkz., <http://www.haberler.com/mersin-mukellef-haklari-platformu-kuruluyor-haberi/>, (30.04.2011).

¹⁸¹ Gerçek, “Mükellef Hakları Platformu Hayata Geçiyor”, a.g.m.

¹⁸² CFA, Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note, a.g.e., s. 3.

¹⁸³ Gökbel, a.g.tz., s. 297.

düzenlenmesi gerektiğini ifade etmiştir. ÇELİK (2003)¹⁸⁴, mükellef haklarına yönelik özel bir mevzuatın yapılmasını önermekle birlikte; DOĞRUSÖZ (2005)¹⁸⁵ bir adım daha ileri bir yapılanmayla VUK'a eklenen mükerrer 8. maddeyle düzenlenecek bir taslaktan bahsetmiştir. GÜNEŞ – ŞİRİN (2005)¹⁸⁶ VUK'da “mükellefin ödevleri”ne ayrılan bir bölüm olmasına rağmen mükelleflerin hakları ile ilgili özel bir düzenlemenin bu kanunda ve diğer vergi kanunlarında yapılmadığına dikkat çekmiştir. ÜZELTÜRK (2005)¹⁸⁷, vergi mevzuatımızda mükellef haklarını ön plan çıkaran düzenlemelerin yeterince olmadığını mükellef – idare ilişkilerini geliştirme amacıyla düzenli ve kapsamlı bir çalışmayla bu açığın tamamlanması gerektiğini vurgulamıştır. GERÇEK (2006)¹⁸⁸, VUK'da mükellef hakları ve bunların korunmasına yönelik düzenlemeler yapılması gerektiğini dile getirmiştir.

Son dönemde “mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum”u tespit etmek amacıyla yapılan bir anket çalışmasına katılan mükelleflerin sadece %32,1 mükellef haklarının yeterince düzenlenmiş olduğunu düşünmektedir. Ankete katılan mükelleflerin % 58,6 mükellef haklarının yasalarca korunacağına inanmaktadır. Bu mükelleflerin % 62,3'ü ise hakların basit ve açık bir şekilde düzenlenirse daha iyi anlaşılabilceğine katılmaktadır. Mükellef haklarının yasalarda açıkça yer almaması mükellefleri herhangi bir sorunla karşılaşmaları durumunda ne yapmaları gerektiği konusunda çözüm üretemeyecek ve bu sebeple onları kayıt dışılığa götürecektir, onların gönüllü uyumunu engelleyecektir¹⁸⁹.

Şunu da belirtmek gerekir OECD'nin 2004 yılındaki raporunda üye ülkelerden sadece 2/3'ü mükellef hakları konusunda hukuki düzenlemeye sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Benzer çalışmanın 2008 yılında yapılan versiyonunda ise ele alınan OECD üyesi ve bazı üye olmayan seçilmiş toplam 43 ülkeden 36'sında kanuni bir düzenlemenin mevcut olduğu görülmüştür¹⁹⁰. Çalışmamız ilk bölümünde tablo 1'de OECD'nin 2010 yılı son çalışmasındaki ortaya çıkan sonuç ise hukuki düzenlemelerin artmakta olduğu yönündedir.

¹⁸⁴ Çelik, a.g.m., s. 62.

¹⁸⁵ Bumin Doğrusöz, Mükellef ve Eksik Hakları, <http://www.dunyagazetesi.com.tr/haberArsiv.asp?id=225813>, (05.06.2010).

¹⁸⁶ Güneş – Şirin, a.g.m., s. 135

¹⁸⁷ Üzeltürk, a.g.m, s. 1835.

¹⁸⁸ Gerçek, a.g.m., s. 145.

¹⁸⁹ Gerger, a.g.e., ss. 127-129.

¹⁹⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)**, a.g.r., s. 132.

Dünyadaki bu eğilime rağmen mevzuatımızda, VUK'un "Mükellefin Ödevleri" başlığını taşıyan ikinci kitabının varlığı yanında mükellefin hakları başlığını taşıyan bir bölümün olmaması sebebiyle büyük bir eksiklik göze çarpmaktadır. Bu durum mükellef hakları alanında kanuni düzenlemelerin olmadığı anlamı taşımamakta; fakat düzenlemelerin kanunlarda sistematik olarak yer almamasının bir sonucu olarak mükelleflerin haklarından haberdar olmalarını ve bunları iddia edebilmelerini güçleştirmektedir. Ayrıca vergi mevzuatımızda mükelleflerin adil, eşit ve saygılı hizmet alma, belirlilik hakkı, temsilci kullanma hakkı ile ilgili düzenlemeler bulunmamaktadır. Bu sebeple de yenilenmesi gündemde olan VUK'un ikinci kitap başlığının "Mükellefin Hak ve Ödevleri" şeklinde değiştirilerek, ayrı bir kısımda mükellef hakları ile ilgili kanuni düzenlemelere yer verilmesinin önemli olduğunu düşünüyoruz.

2. Mükellef Hakları Bildirgesi ile İlgili Öneriler

Demokratik toplumların özelliği, halkın katılımını sağlamaktır. Bu birçok aşamada çeşitli şekilde gerçekleşebilir. Nitekim ülkelerin mükellef haklarına yönelik bildirgeler konusunda son düzenlemelerine baktığımızda eskiden olan devlet tarafından hazırlanıp aynı şekilde ilan edilme anlayışının bırakılarak, bildirgelerin devlet dışındaki birimlerden alınan sistemli bir danışma süreci sonucu oluştuğu görmekteyiz¹⁹¹.

Bu sebeple son dönemde mükellef bildirgelerini revize eden İngiltere, Avustralya gibi ülkelerde bildirgelerin idareyle halk, iş dünyası, vergi uzmanları, çeşitli sivil toplum kuruluşlarının katıldığı bir sistematik danışma sürecinin sonucunda oluştuğu görülmüştür. Hazırlık aşamasında halktan belgenin alanı ve biçimi hakkında görüş alınması için çeşitli toplantılar, atölye çalışmaları yapılmış ve yine aynı amaçla ampirik çalışmalarla danışma sistemi desteklenmiştir. Ülkemizde var olan Mükellef Hakları Bildirgesi ile ilgili bu eksiklik dikkat çekicidir. Bu sebeple yeni yapılacak düzenlemenin dünyadaki bu eğilimi dikkate alarak yapılması gerekmektedir.

Bunun yanında dünyadaki ayrıntılı düzenlemelere rağmen, Türkiye'deki bildirgenin kısa ve önemli konulardan uzak olması, mükellefler açısından kullanılabilir olma niteliğini yitirmektedir. Ülkelerde bildirgelerin yayınlanmasından sonra mükelleflere gönderilip ayrıntılı tanıtımlar yapıldığı görülmektedir. Ülkemizde gerek ön çalışmalarının da

¹⁹¹ James – Murphy – Reinhart, a.g.m., s. 2.

sistematik danışma sürecinde yapılmamış olmasından kaynaklı olarak bildirge yeterince duyurulamamıştır. Nitekim, 2010 yılında “mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum”u tespit etmek amacıyla yapılan bir anket çalışmasına katılan mükelleflerin % 46’sının Mükellef Hakları Bildirgesi konusunda hiç bilgi sahibi olmadıkları, % 22,8’inin ise bildirgeyi duydukları ama içeriğini hiç bilmedikleri ortaya çıkmıştır. Bildirge konusunda tam olarak bilgi sahibi olan sadece % 2,8 mükellefin olması mükelleflere bildirgenin yeterince duyurulmadığının bir göstergesidir¹⁹².

Bütün bu noktalar dikkate alınarak Mükellef Hakları Bildirgesi ile ilgili yeni yapılacak bir düzenlemenin gerekli olduğunu düşünüyoruz. Öncelikle birçok ülkenin bildirgesi incelenerek, daha sonra ise halkın ve bazı kesimlerin görüşlerini almak için danışma sürecinin olduğu bir sisteme ihtiyaç vardır. Bu aşamada bazı konularda mükellefleri mevzuat içinde boğmayacak kadar sade, fakat bir o kadar da konunun özüne odaklanan ayrıntılı açıklamalara ihtiyaç duyulmaktadır. Yeni yapılacak düzenleme öncekini pekiştirecek ve geliştirecek nitelikte olmalıdır. Bunun yanında düzenlemenin yapıldıktan sonra tanıtımı, duyurulması, mükelleflere gönderilmesi onların idareye olan görüşlerini etkileyecektir. Yapılacak bu düzenleme idare-mükellef ilişkilerini geliştirmede ve mükellef haklarının korunmasında önem taşıyacaktır.

3. Vergi Ombudsmanı Kurulması İle İlgili Öneriler

Ülkemizde vergi sistemimizdeki kuralların açık olmamasından dolayı çoğu mükellef hakları konusundaki düzenlemeleri kolayca anlayamamaktadır. Kanunların sık değişmesi de mevzuatın takibini zorlaştırmaktadır. Bu sebeple mükellefler vergi konularında uzman kişilerden yardım alma yoluna başvurmak zorunda kalmaktadır. Bu kişilere danışmak ise, verginin gizli maliyetini artırmaktadır¹⁹³.

Mükelleflerin bilgi almaya ihtiyacı olduğu böyle karmaşık bir alanda, karşılaştıkları sorunlarda onlara yardımcı olacak bir kurumun varlığı hiç şüphesiz ki birçok olumlu gelişmeyi de birlikte getirecektir. Bunun yanında ülkemizde son dönemde yargı üzerindeki iş yükünün gün geçtikçe arttığı görülmektedir. Kurumun en önemli özelliklerinden birinin idari aşamada sorunların çözülmesi olmasından hareketle ülkemiz açısından önemi

¹⁹² Gerger, a.g.e., ss. 134-135.

¹⁹³ Çelik, a.g.m., s. 61.

ortadadır. Bunun yanında ülkeler tüm idari problemlerle ilgilenen genel bir ombudsman kurumunun yanı sıra, bazı özel konular için ayrı yapılanmaya gidebilmektedir. Özellikle vergi gibi uzmanlık gerektiren bir alanda ayrıca düzenlenecek vergi ombudsmanının daha etkin işleyeceğini gerçektir.

Vergi ombudsmanının önemli bir işlevi vergi bilincini artırarak, vergi ahlakının gelişmesine yardımcı olmaktır. Bunun yanında mükellef – idare ilişkilerini geliştirmek, gönüllü uyumu sağlamak diğer işlevleridir. Gelir idaremizin hedeflediği ilkeler çerçevesinde bunlara önem verdiği ve kurumun oluşturulmasıyla, idareye bir destek sağlanacağı düşünülmektedir. Şu noktanın da belirtilmesi gerekir, vergi ombudsmanı gelen şikayetlerden hareketle ve araştırmaları doğrultusunda her yıl hazırladığı raporlarla vergi sistemi hakkındaki eksik yönleri, sorunlara yol açabilecek noktaları ortaya koymaktadır. Bu sebeple oluşturulacak kurumun mevzuatın geliştirilmesinde ve mükellef haklarının korunmasında önemli olduğu ortadadır.

Bu sebeple 2010 anayasa değişikliği sonrası yapılacak kamu denetçiliği ile ilgili düzenlemenin, diğer ülkelerdeki özel ombudsman kurumları dikkate alınarak; tek bir yapı değil de vergilendirme ile ilgili ayrı bir düzenlemeyi içermesi gerektiğini düşünüyoruz. Ülke örneklerinden hareket ederek oluşturulacak “Vergi Ombudsmanı” kurumunun özellikle Amerika’daki “Mükellefin Avukatı İdaresi” temelinde şekillendirilmesi gerekir. Çünkü görülmektedir ki, Amerika önceki vergi ombudsmanı sisteminin eksikliklerini fark ederek oluşturduğu bu kurumda bağımsızlığa, tarafsızlığa ve geniş yetkilere odaklanmasıyla hedeflenen amaçları daha yerinde gerçekleştirmektedir. Ayrıca hem merkezi hem de yerelde kurduğu ofislerle mükelleflere daha kolay ulaşarak birebir iletişim sağlamaktadır. Bu bakımdan etkin işleyen idarenin ayrıntılı incelenerek yapılacak bir düzenlemenin ülkemizde mükellef haklarının korunması açısından önemli bir adım olacağı gerçektir.

SONUÇ

Devletler varlıklarını sürdürmek için ihtiyaç duydukları geliri ağırlıklı olarak vergilerden karşılamışlardır. Özellikle iktidarlar güçlü dönemlerinde yaptıkları harcamaları halktan daha fazla vergi alarak karşılamaya çalışmışlardır. Bu sebeple de insanların hak arayışlarıyla, iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması düşüncesinin aynı temelde şekillendiğini ve insan haklarının önem kazanmasının mükellef haklarının gelişimine bir zemin hazırladığını görebiliriz.

Mükellef haklarını, gerek genel hukuk sisteminde var olan temel insan haklarından kaynaklanan; gerekse anayasa, uluslararası anlaşma, kanun veya idari düzenlemelerle korunan, vergileme işlemi sırasında mükelleflerin ileri sürebilecekleri haklar olarak tanımlayabiliriz. Tanımdan anlaşıldığı gibi mükellef hakları kapsam itibarıyla geniştir. Bu sebeple de bazı hakların niteliğiyle karıştırılması doğaldır. Özellikle insan hakları temelinden çıkması dolayısıyla mükelleflerin temel haklarının buradan kaynaklandığı görülmektedir. Fakat mükelleflerin bunun yanında özel olarak vergilendirme işleminden doğan hakları da mevcuttur. Bilindiği gibi mükellefler sadece gerçek kişilerden oluşmamaktadır. Bunun yanında hukuken tanınan tüzel kişilerin olması onların haklarının olmasını da zorunlu kılmaktadır. Mükellefler sadece niteliklerinden ötürü çeşitli haklara sahiptirler ve bu sebeple de ne vatandaşlık hakları ne de tüketici hakları onların bu haklarını tam olarak karşılayabilmektedir. Çünkü mükellefler bir ülkenin vatandaşları olmayabilecekleri gibi, günümüz vergi sisteminin dolaylı vergilere kayması sebebiyle tüketicilerin vergi yükleri artmasına rağmen sadece tüketici de değillerdir. Bu sebeple de mükelleflerin mükellef olmalarından kaynaklı özel haklarının düzenlenmesi ve korunması gereklidir.

Mükellef hakları kapsam itibarıyla geniş olduğundan, onları düzenleyen kaynaklar da ulusal veya ulusüstü nitelikte insan hakları ve vergileme ile ilgili metinlerdir. Mükellef haklarının ülkelerin kendi iç hukuklarında anayasalarda hüküm altına alınan temel hak ve özgürlüklerle ilgili maddeler ile özellikle anayasal vergileme ilkelerinin belirlendiği maddeler çerçevesinde korunduğu açıktır. Bunun yanında vergi kanunları mükellefler için bir koruma alanı yaratmakla birlikte, ülkelerin diğer çeşitli kanunlarında da mükellef hakları açısından başvurulacak düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemelere örnek olarak

ülkelerin bilgi edinme hakkı ya da bilgilerin korunmasına yönelik kanunlarını verebiliriz. Uluslararası alanda ise insan haklarını koruma amacı taşıyan düzenlemeler ve vergilendirme ile ilgili anlaşmalar mükellef haklarına kaynak oluşturmaktadır. Buna verilebilecek en önemli örnekler ise İHAS tarafından oluşturulan koruma alanı, İHAM'ın kararları ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır.

Mükellef haklarının gelişimini incelediğimizde devletlerin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına kadar giden bir tarihi görebiliriz. Bu sebeple de kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran ilk belge olarak Magna Carta'nın mükelleflere haklar tanınması açısından önemli bir yeri vardır. Günümüzde ise 1990'lı yıllardan itibaren yeniden yapılandırılan gelir idareleri mükelleflerin gönüllü uyumunu ön planda tutarak bunu artırmanın arayışı içinde olmuşlardır. Bu arayışta da mükelleflere haklar verilmesi onların idareye olan güvenlerini sağlayıcı bir mekanizma olarak değerlendirilmiş ve yapılan düzenlemeler gün geçtikçe daha önemli boyutlara gelmiştir. Bu kapsamda gerek idari gerekse kanuni statüde oluşturulabilen “mükellef hakları bildireleri”yle yapılan düzenlemeler önemlidir. Nitekim OECD'nin 2010 yılında yaptığı çalışmada, içinde Türkiye'nin de yer aldığı 49 ülkeden biri hariç hepsinde mükelleflere yönelik kanuni ya da idari olarak bir düzenlemenin olduğu görülmüştür. Son dönemde ise özellikle İngiltere ve Avustralya'daki mükelleflere yönelik mevcut bildirelerin revize edilmesi çalışmalarının tamamlandığı göze çarpmaktadır. Artık ülkeler mükelleflerle karşılıklı iletişim içinde oldukları bir danışma sürecinde mükellef hakları bildirelerini hazırlamakta ve onların katılımıyla gerçekleşen bu bildire mükelleflerin idareye güvenini daha çok artırmaktadır. Demokratik toplumların özelliği de halkın daha fazla katılımını sağlamaktır.

Türkiye'de de yeniden yapılandırılan gelir idaresi “*mükellef haklarını gözetmeyi*” görev edinmiştir. Bu kapsamda 2006 yılında hazırlanan “Mükellef Hakları Bildirgesi” bir adım olarak göze çarpmaktadır. Bu süreç beraberinde çeşitli bilgilendirici yayınların yanı sıra personel eğitimlerini, bilgi alma amaçlı telefon hizmetlerini getirmiştir. Yapılan bu çalışmalar önemli olmakla birlikte dünyadaki eğilim yapılan yeniliklerin sürekli güncellenmesine yöneliktir. Bizde ise mükellef hakları ile ilgili düzenlemelerin kapsam itibariyle sınırlı kaldığı görülmektedir.

Mükellef haklarını belirlemek, kaynakları ve gelişim süreciyle birlikte giderek zorlaşmıştır. Bu sebeple onları sınıflandırarak açıklamak gerekmektedir. Günümüzde genel

kabul görmüş bir sınıflandırmaya göre mükellef hakları; genel haklar (adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, belirlilik hakkı) ve özel haklar (tarh ve tahsil sırasındaki haklar, idari yollar sırasındaki haklar, yargılama sırasındaki haklar, denetim sırasındaki haklar) olarak ikiye ayrılmaktadır. Gerek ülkemizde, gerekse diğer ülkelerde bu sınıflandırma başlıkları altında çeşitli düzenlemeler mevcuttur.

Günümüzde ülkeler mükellef haklarına yönelik düzenlemelerde belirli bir noktaya gelmiştir. Artık yeni tartışma, mükellef haklarına yönelik koruma mekanizmalarının kurulmasıdır. Bu kapsamda ülkelerdeki genel ombudsman kurumunun ve özel olarak vergi için kurulan vergi ombudsmanı kurumunun, mükellef birliklerinin ve uluslararası alanda İHAS ve İHAM kararlarının mükellef hakları açısından bir koruma sağladığı görülmektedir.

İdareden bağımsız olarak kurulacak bir şikayet birimi, gerek mükelleflerin sorunlarına çözüm üretecek gerekse çeşitli araştırmalarla mevzuatın geliştirilmesini, oluşabilecek aksaklıkların önlenmesini sağlayacaktır. Bununla birlikte vergi gibi uzmanlık isteyen bir alanda, konusunda tecrübeli kişilerin çalıştığı ve sadece bu alana yönelen bir yapı hiç kuşkusuz ki daha etkin işleyecektir. Bu sebeple ülkelerde, özel olarak kurulan vergi ombudsmanları veya buna benzer yapılar dikkat çekmektedir. Örneğin Avustralya'daki Vergilendirme Ombudsmanı ve İngiltere'deki Hakem Ofisi mükelleflerin sorunlarına çare aramaktadır. Bunun yanında en etkin işleyen kurumun diğer ülke uygulamalarından daha fazla yetkiye sahip olan ABD'deki Mükellef Avukatı İdaresi olduğu görülmektedir. Bu idarenin, yürüttüğü çeşitli faaliyetlerle önemi ve etkinliği gün geçtikçe artmaktadır. Her üç kurumun da ortak paydası; mükelleflerin sorunlarla karşılaştıkları durumlarda başvurabilecekleri, haklarını öğrenebilecekleri ve sorunların çözümünde yardım alabilecekleri müesseseler olmalarıdır. Bu sebeple mükellef haklarının korunmasında önemli yapılardır.

Uluslararası alanda insan hakları için önemli bir koruma sağlayan Türkiye'nin de taraf olduğu İHAS ve sözleşme kapsamında kurulan İHAM mükellefler açısından da bir koruma alanı yaratmıştır. Vergilendirme yetkisinin ülkelerin egemenlik hakkından doğduğunu kabul eden İHAM, kural olarak vergi davalarına bakmamakla birlikte, insan hakları temeline bağlı mükellef haklarının ihlali ile ilgili davaları karara bağladığından, mükellef hakları için de başvurulabilecek bir koruma mekanizmasıdır.

Mükellef birlikleri, mükellef haklarının korunması amacıyla devletlerden, hükümetlerden, siyasi ve ideolojik gruplardan bağımsız olarak kurulan sivil toplum kuruluşlarıdır. Bu sebeple kamu harcamalarının makul ölçüde olmasını ve vergilerin mümkün olduğunca az alınmasını savunarak, mükellef hakları ile ilgili çeşitli araştırmalar ve yayınlar yaparak, mevzuatın eksik yönlerini ortaya koyarak ve bilgilendirme amaçlı basın duyuruları gerçekleştirerek mükellef haklarının korunmasına önemli ölçüde katkıda bulunmaktadır. Bu açıdan hem ulusal düzeyde kurulan mükellef birlikleri, hem de bunların bağlı olduğu Avrupa Mükellefler Birliği ile Dünya Mükellefler Birliği mükelleflerin haklarını korumak için önemli müesseselerdir.

Ülkemizde mükellef haklarının düzenlenmesinin yanı sıra, bunların korunması yönünden de çeşitli eksiklikler göze çarpmaktadır. Mükellef hakları iç hukukumuzda anayasa, kanun ve mevcut bildirgemizde kaynaklarını bulmaktadır. Özellikle anayasamızın vergi ödevi başlığı taşıyan 73. maddesinde mükellef haklarına yönelik doğrudan düzenlemelerin yanı sıra, diğer birçok maddede de mükellef haklarını dolaylı olarak etkileyen düzenlemeler mevcuttur. Ancak mevcut sistemin varlığı, onun etkin olarak işlediği anlamına gelmez. Nitekim vergi mevzuatımızda karşılaşılan eksiklik ve aykırılıkların vergi kanunları oluşturulurken üst norm olarak anayasanın yeterince gözetilmediği Anayasa Mahkemesi'nin vergi düzenlemelerine yönelik iptal kararlarından anlaşılmaktadır.

Bunun yanında vergi kanunlarımızda mükellef haklarına yönelik sistemli bir düzenleme yer almamaktadır. Vergi kanunlarında mükellef hakları ile ilgili düzenlemeler bulunmakla birlikte, bunlar kanunlar içinde serpiştirilmiş durumdadır ve bu nedenle uzmanların bir takip etmekte zorlandığı görülmektedir. Ülkemizdeki Mükellef Hakları Bildirgesi ise, daha çok idarenin hizmet taahhütnamesi niteliğini taşımakta ve mükellef haklarını açıklama açısından yetersiz kalmaktadır. Ayrıca çağdaş bildirgeler gibi sistematik bir danışma süreci sonucunda oluşmayıp, idare tarafından hazırlanarak duyurulması mükellefler için bildirgenin önemini kaybettirmekte, beklenen etkiyi yerine getirememesi sonucunu doğurmaktadır.

Bununla birlikte ülkemizde son dönemde Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkının tanınması, kamu denetçiliği (ombudsman) kurumunun anayasal nitelik kazanması, 6009 Sayılı Kanun ile vergi incelemeleri ve özelge sistemi ile ilgili yenilikler getirilmesi, Mükellef Hakları Platformu'nun faaliyete başlaması mükellef haklarının korunmasına

yönelik adımlar olarak değerlendirilebilir. Fakat bu alanda hala önemli eksiklikler mevcuttur. Bunun için ülkemizde mükellef haklarının korunmasına yönelik şu düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır:

- “Mükellef Hakları Bildirgesi” halkın, vergi uzmanlarının, çeşitli sivil toplum kuruluşlarının katılımının sağlanacağı bir danışma sistemi içinde, daha ayrıntılı fakat bir o kadar da tüm mükelleflere hitap edebilecek şekilde sade olarak düzenlenmeli, geniş kitlelere ulaşması için tanıtımı yapılmalıdır.

- Mükellef haklarının korunması açısından büyük önem taşıyan sistematik, anlaşılır ve kolaylıkla takip edilebilir bir kanuni düzenlemenin oluşturulabilmesi için, yenilenmesi gündemde olan VUK’un ikinci kitap başlığı “Mükellefin Hak ve Ödevleri” şeklinde değiştirilmeli ve burada mükellef haklarına ayrı bir kısım olarak yer verilmelidir.

- Mükellef haklarının korunmasında etkin işleyen bir mekanizma olan ombudsman kurumundan beklenen yararın elde edilebilmesi için, ülkemizde kurulması gündemde olan kamu denetçiliği kurumunun genel bir yapı altında değil, “Vergi Ombudsmanı” şeklinde özel bir yapı altında oluşturulması ve burada vergilendirme konusunda uzmanlaşmış kadroların görev alması sağlanmalıdır.

Bu önerilerin hayata geçirilmesi ile ülkemizde mükellef hakları alanında sistematik, kapsamlı ve kurumsal bir koruma mekanizması elde edilmiş olacaktır. Böylece, hem gelir idaresinin vergilendirme işlemini hukuka uygun bir zeminde yürütmesi sağlanacak, hem de mükellefler ciddi bir koruma güvencesine sahip olacaklarından, onların vergiye gönüllü uyumu artacaktır.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- AKINTÜRK Turgut, **Medeni Hukuk**, 10. b., Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2004.
- AKSOY Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.
- AKTAN Coşkun Can – Dilek DİLEYİCİ – Özgür SARAÇ, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002.
- ASLAN İ. Yılmaz, **Hukuka Giriş**, 2. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2001.
- ASLAN İ. Yılmaz, **Tüketici Hukuku**, 2. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2004.
- ATASOY Ömer Adil – Mustafa TAŞKIN – Hakan ACAR, **Tüketiciyi Koruma Hukuku**, 2. b., Yargı Yayınevi, Ankara, 2000.
- ATASOY Ömer Adil, **Temel Hukuk Hukukun Temel Kavramları**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Yayın No:142, Eskişehir, 2007.
- ATEŞ Leyla, **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.
- AVŞAR Zahir, **Ombudsman (Kamu Hakemi)**, Hak-İş Konfederasyonu Yayını, Ankara, 1999.
- AYBAY Aydın – Rona AYBAY, **Hukuka Giriş**, 4. b., İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.
- BABÜROĞLU Oğuz – Nevra HATİBOĞLU, **Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi**, TÜSİAD Yayını, İstanbul, 1997.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 3. b., Afyon, 2006.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Afyonkarahisar, 2009.
- BİLGE Necip, **Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavramları ve Kurumları**, 20. b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.
- BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, 23. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- CANDAN Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. b., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- CİHAN Erol – Feridun YENİSEY, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 2. b., Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1997.
- ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- DERDİMAN Ramazan, **Hukuk Başlangıcı**, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2009.
- DOĞAN İsmail, **Vatandaşlık, Demokrasi ve İnsan Hakları**, 3. b., Pegem A Yayıncılık, Ankara, 2002.

- DOĞAN Vahit, **Türk Vatandaşlık Hukuku**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 1999.
- EDİZDOĞAN Nihat – Metin TAŞ – Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007.
- EDİZDOĞAN Nihat – Özhan ÇETİNKAYA – Erhan GÜMÜŞ, **Kamu Maliyesi**, 11. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2010.
- ERDEM Metin – Doğan ŞENYÜZ – İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, 5. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.
- ERGUN Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 7. b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.
- EROL Ahmet, **Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, 2010.
- ERSAN Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- GENÇ Mehmet, **İnsan Hakları ve Temel Özgürlükleri**, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayını, Bursa, 1997.
- GERÇEK Adnan, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2010.
- GERÇEK Adnan, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- GERÇEK Adnan, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, Ekonomik ve Mali Araştırmalar Yarışması, **Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:13, Ankara, 2002.
- GEREK Şehnaz – Ali Rıza AYDIN, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- GERGER Güneş Çetin, **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- GİRAY Filiz, **Maliye Tarihi**, Ezgi Kitabevi, 3. b., Bursa, 2010.
- GÖZLER Kemal, **Anayasa Hukukuna Giriş**, 5. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2004.
- GÖZLER Kemal, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998.
- GÖZLER Kemal, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 9. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2010.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, **Anayasa Hukuku**, 9. b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 13. b., Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.
- GRGIC Aida – Zvonimir MATAGA – Matija LONGAR – Ana VILFAN, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı**, Council of Europe, İnsan Hakları El Kitapları, No:10, Belçika, 2007.

- GÜLMEZ Mesut, “İnsan Haklarının Tarihsel Gelişimi ve Bugünkü Ulaştığı Nokta”, **Farklı Bakış Tarzlarıyla İnsan Hakları Uygulamaları**, A.P.K. Dairesi Başkanlığı Yayını, Ankara, 2000.
- GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, 6. b., İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002.
- GÜNEŞ Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. b., XII Levha Yayınları, İstanbul, 2008.
- GÜRİZ Adnan, **Hukuk Başlangıcı**, 6. b., Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997.
- Haklar ve Özgürlükler Antolojisi**, Haz. Coşkun Can AKTAN – İstiklal Yasar VURAL – Tülay AKTAN, Hak-iş Yayınları, Ankara, 2003.
- JELLINEK G. L’Etat modern et son droit, Trad. Par G. Fardis, C.II, Paris, 1912.
- KABOĞLU İbrahim Ö., **Özgürlükler Hukuku (İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme)**, Afa Yayıncılık, İstanbul, 1994.
- KAPANİ Münci, **İnsan Haklarının Uluslararası Boyutları**, 3. b., Bilgi Yayınevi, İstanbul, 1996.
- KAPANİ Münci, **Kamu Hürriyetleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:453, 6. b., Ankara, 1981.
- KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 4. b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.
- KARAKOÇ Yusuf, **Türk Vergi Ceza Hukuku’nda Pişmanlık ve Islah**, 2. b., Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İzmir, 1997.
- KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul, 1995.
- KARYAĞDI Nazmi, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2006.
- KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, 13. b., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001.
- KIZILOT Şükrü – Zuhul KIZILOT, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 13. b., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- KİLİ Suna – A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Türk Anayasa Metinleri “Senedi İttifaktan Günümüze”**, Türkiye İş Bankası Yayınları, Ankara, 1985.
- MUŞUL Timuçin, **Tebliğat Hukuku**, 2. b., Arıkan Yayınları, İstanbul, 2008.
- MUTLUER Kamil – Fethi HEPER – Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, 2. b., Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2004.
- NOMER Engin, **Vatandaşlık Hukuku**, 15. b., Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005.
- OĞURLU Yücel, **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.
- ÖZAY İl Han, **Günüşğinde Yönetim**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002.
- ÖZER İlhan, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, TODAİE Yayınları, Ankara, 1977.
- ÖZGÜVEN Volkan, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

- SAYAR Nihad S., **Kamu Maliyesi (Bütçe Prensipleri ve Tatbikati)**, C. II., 5. b., İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul, 1974.
- ŞENYÜZ Doğan – Mehmet YÜCE – Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku**, 2. b., Ekin Basım Yayın, Bursa, 2011.
- ŞENYÜZ Doğan – Metin TAŞ, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006.
- ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 5. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2011.
- ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, 2. b., Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997.
- ŞİN Sevil, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul, 2005.
- TARRAS-WAHLBERG Björn, **“Taxpayer Revolution” How to Start and Operate a Taxpayers Association**, Third Edition, 2010, http://www.worldtaxpayers.org/Taxpayer_Revolution-eng.pdf, (17.03.2011).
- TAŞ Metin, **Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1994.
- TAŞ Metin, **Vergi Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2002.
- TEKBAŞ Abdullah, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2009.
- TEKİN Fazıl - Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993
- ULUOCAK Nihal, **Türk Vatandaşlık Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım, İstanbul, 2006.
- YERLİKAYA G. Kürşat, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlarla Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2005.
- YÜCE Mehmet, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.
- YÜCE Turhan Tufan, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Hukuk Devleti Esasları**, Atatürk Üniversitesi Yayınları, Erzurum, 1968.

Makaleler

- AKDOĞAN Abdurrahman, “Mali Zorlama ve Mükellefin Korunmasına Yönelik Önlemlerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S. 299, Temmuz, 2006, ss. 10-15.
- ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış”, **Danıştay Dergisi**, S. 6-7, 1973, ss. 30-47.
- ARSLAN Mualla Buket Soygüt, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Miailhe/Fransa Kararı”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl. 8, S. 16, Güz, 2009, ss. 159-171.

- ATEŞ Kamil, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Mükellef Haklarını Savunma Birimi”, **Vergi Dünyası**, S. 278, Ekim, 2004, ss. 91-93.
- AYDIN Selda, “Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 212, Mayıs, 2006, ss. 31-35.
- AYDIN Selda, “Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 213, Haziran, 2006, ss. 25-37.
- BAKER Philip, “Taxpayers’ Charter and a Taxpayers’ Charter for Europe”, **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss. 130-135.
- BARAK Nevzat, “Mükellefin Feryadı ve Bir İncelemenin Tarihsel Süreci (Mükellef Yapmak da Zor, Mükellef Olmak da Zor)”, **E-Yaklaşım**, S. 41, Aralık 2006, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006128783.htm>, (15.12.2010).
- BATUN Mehmet, “Tam ve Sınırlı İncelemenin Tanımlanması Üzerine”, **Yaklaşım**, S. 215, Kasım, 2010.
- BAYKARA Bekir, “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olunduğunu Kabul Anlamına Gelmez”, **Vergi Dünyası**, S. 319, Mart, 2008, ss. 8-10.
- BENTLEY Duncan, “An Overview of Taxpayers’ Rights”, **Taxpayers’ Rights: An International Perspective**, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, ss. 35-56.
- BENTLEY Duncan, “Classifying Taxpayers’ Rights” **Taxpayers’ Rights: An International Perspective**, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, ss. 16-34.
- BENTLEY Duncan, “Definitions and Development”, **Taxpayers’ Rights: An International Perspective**, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, ss. 1-15.
- BRZEZINSKI Bogumil, “Taxpayer’ Rights: Some Theoretical Issues”, **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss. 17-32.
- ÇELİK Binnur, “Vergi Usul Kanununda Mükellef Hakları ve Sorunlar”, **Maliye Seçme Yazılar**, Ed. S.Binnur Çelik – Fatih Saraçoğlu, Ankara, 2003, ss. 33-62.
- ÇÜÇEN A. Kadir, “İnsan Hakları Düşüncesinin Gelişimi”, **Kaygı**, S. 2003/2, 2003, ss. 27-35.
- DAIBER Claudia, “Protection of Taxpayers’ Rights in Germany”, **Taxpayers’ Rights: An International Perspective**, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, ss. 152-202.
- DOĞANYİĞİT Sadettin, “Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Yeni Arayışlar: Mükellef Haklarının Korunması ve Mükelleflerin Vergiye Karşı Dirençlerinin

- Minimize Edilmesi”, **E-Yaklaşım**, S. 11, Haziran, 2004, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004064548.htm, (10.09.2010).
- DÖNMEZ Recai, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım**, S. 136, Nisan, 2004, ss. 53-58.
- ERHÜRMAN Tufan, “Ombudsman”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 31, S. 3, Eylül, 1998, ss. 87-102.
- EROL Ahmet, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları I”, **Yaklaşım**, S. 207, Mart, 2010, ss. 17-20.
- EROL Ahmet, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları II”, **Yaklaşım**, S. 208, Nisan, 2010.
- GAMMELTOFT-HANSEN Hans, “Ombudsman Kavramı”, Çev. Turgay Ergun, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 29, S. 3, Eylül, 1996, ss.195-202.
- GERÇEK Adnan, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 209, Şubat, 2006, ss. 121-149.
- GORDON Richard K., “Law of Tax Administration and Procedure”, **Tax Law Design and Drafting**, Vol. 1, Ed. Viktor Thuronyi, International Money Fund Publication Services, Washington D.C., 1996, ss. 95-134.
- GREENBAUM Abe, “United States Taxpayer Bills of Rights 1, 2 and 3: A Path to The Future or Old Whine in New Bottles?” **Taxpayers' Rights: An International Perspective**, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, ss. 347-379.
- GÜMÜŞ Erhan, “Anayasa Değişikliği Sonrası Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulaması”, **Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler**, Ed. Nihat Edizdoğan – Özhan Çetinkaya, Ekin Basım Yayın, 2011, ss. 241-249.
- GÜNEŞ Gülsen – Z. Ertunç ŞİRİN, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 197, Şubat, 2005, ss. 135-145.
- İLAL Ersan, “Magna Carta”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.XXXIV, S. 1-4, 1969, ss. 210-242.
- JAMES Simon– Kristina MURPHY – Monika REINHART, **The Taxpayers’ Charter: A Case Study in Tax Administration**, The Australian National University Centre for Tax System Integrity, Working Paper 62, 2005, ss. 1-21.
- KARYAĞDI Nazmi, “Mükellef Hakları Bildirgesi”, **Vergi Dünyası**, S. 295, Mart, 2006, ss. 44-47.
- KESTANE Doğan, “Çağdaş bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)”, **Maliye Dergisi**, S. 151, Temmuz-Aralık, 2006 ss. 128-142.
- KILINÇ Bahadır, “Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 25, 2008, ss. 19-59.
- KIRBAŞ Sadık, “Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri”, **Vergi Dünyası**, S. 119, Temmuz, 1991, ss. 53-62.
- KUMRULU Ahmet, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, **AÜHFD**, C. 40, S. 1-4, 1988, ss. 237-250.

- LESZCZYNSKA Agnieszka, “The European Convention on Human Rights as an Instrument of Taxpayer Protection”, **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss. 82-103.
- OZANSOY Ahmet, “6009 Sayılı Kanunla Getirilen Mükellef Hakları”, **Yaklaşım**, Yıl.18, S. 213, Eylül, 2010, ss. 62-67.
- ÖZ Erdoğan, “Mükelleflerin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması - İhtirazi Kayıtlarla Beyan - “, **Vergi Dünyası**, S. 213, Mayıs, 1999, ss. 134-137.
- ÖZGENÇ Selçuk, “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 305, Ocak, 2007, ss. 184-193.
- ÖZPEHRİZ Niyazi, “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, **Vergi Dünyası**, S. 294, Şubat, 2006, ss. 109-113.
- PICKL Victor J., “Ombudsman ve Yönetimde Reform”, Çev. Turgay Ergun, **Amme İdaresi Dergisi**, S. 19 (4), 1986, ss. 37-46.
- REIMER Ekkehart, “National Report on Taxpayer Protection in Germany”, **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss. 200-231.
- RIJN Antoinette Van, “A Comparative Study of Taxpayer Protection in Five Member Countries of European Union”, **Taxpayer Protection in The European Union**, Ed. Dink Albrechtse Henk Van Arendonk, Kluwer Law International, 1998, ss. 45-53.
- SABAN Nihal, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 1998, M.Ü Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000, ss. 249-274.
- SALİHPAŞAOĞLU Yaşar, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türkiye: Bazı Rakamlar ve Gerçekler, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIII, S. 1-2, 2009, ss. 253-281.
- SERRANO Fernando, “The Role of The Tax Ombudsman in Taxpayer Protection”, **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss. 136-150.
- SMILEY Stafford, “National Report on Taxpayer Protection in The United States of America”, **Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective**, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, ss. 349-363.
- SONSUZOĞLU Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, S. 141, Haziran, 2000, ss. 116-134.

- ŞENYÜZ Doğan, “Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku”, Prof. Dr. Adnan Tezel’in Anısına Düzenlenen Toplantı Tebliği, Galatasaray Üniversitesi Vergi Hukuku Merkezi, İstanbul, 31 Mayıs 2007.
- ŞENYÜZ Doğan, “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Prof.Dr. Bedi N. Feyzioğlu’na Armağan, İstanbul, 1993, ss. 207-216.
- TAŞ Suat – Şerafettin KARAKIŞ, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, **Vergi Dünyası**, S. 227, Temmuz, 2000, ss. 91-95.
- TORTOP Nuri, “Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 31, S. 1, Mart, 1998, ss. 3-11.
- TUNCER Selahattin, “6009 Sayılı Yasa ile Özelge (Mukteza)’de yapılan Yeni Düzenlemeler”, **Yaklaşım**, Yıl.18, S. 213, Eylül, 2010, ss. 9-14.
- ÜNAL Noyan Alper, “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Mahremiyeti Esası”, **Yaklaşım**, Yıl.12, S. 133, Ocak, 2004, ss. 100-107.
- ÜNAL Noyan Alper, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi Dünyası**, S. 294, Şubat, 2006, ss. 74-83.
- ÜZELTÜRK Hakan, Mükellef Hakları: Yansımalar, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Temmuz, 2005, ss. 1835-1843.
- ÜZELTÜRK Hakan, “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point”, **Vergi Dünyası**, S. 250, Haziran, 2002, ss. 144-156.
- ÜZELTÜRK Hakan, “Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, **Kriz Ortamında Vergilendirme Politikalarının Değerlendirilmesi**, 25. Türkiye Maliye Sempozyumu, Gazi Üniversitesi Maliye-Vergi Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayını, Ankara, 2011, ss. 117-140.
- VANISTENDAEL Frans, “Legal Framework for Taxation”, **Tax Law Design and Drafting**, Vol. 1, Ed. Viktor Thuronyi, International Money Fund Publication Services, Washington D.C., 1996, ss. 15-71.
- WHEELWRIGHT Karen, “Taxpayers’ Rights in Australia”, **Taxpayers’ Rights: An International Perspective**, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, ss. 57-88.
- WILLIAMS David, “United Kingdom Tax Collection: Rights of and Against Taxpayer”, **Taxpayers’ Rights: An International Perspective**, Ed. Duncan Bentley, Hyde Park Press, Adelaide, 1998, ss. 331-346.
- YÜCE Mehmet – Ezel Altunay, “Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi”, **Vergi Dünyası**, S. 355, Mart, 2011, ss. 177-188.

Diğer Kaynaklar

- Adjudicator’s Office, **Annual Report 2010**, London, Eylül, 2010, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/report2010.pdf>, (20.05.2011).

- Adjudicator's Office, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/>, (30.05.2011).
- Adjudicator's Office, **The Adjudicator's Office For Complaints About HMRC and VOA**, London, 2009, <http://www.hmrc.gov.uk/leaflets/ao1.pdf>, (30.05.2011).
- ALGAN Bülent, Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Hakların Korunması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2006.
- Allotts Chartered Accountants, **Business Update**, Spring 2010, <http://www.allotts.co.uk/BusinessUpdateSpring2010.pdf>, (10.03.2011).
- Arkansas Department of Finance and Administration, <http://www.dfa.arkansas.gov/offices/policyAndLegal/Pages/billOfRights.aspx>, (03.05.2011).
- ASLAN İsmail Özgür, Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2006.
- ATO Professionalism Survey May 2010, <http://www.ato.gov.au/content/downloads/cor00261842.pdf>, (10.05.2011).
- ATO, Business Perceptions Survey, May 2010, <http://www.ato.gov.au/content/downloads/cor00261758.pdf>, (10.05.2011).
- ATO, Community Perceptions Survey 2009, <http://www.ato.gov.au/content/downloads/cor00227095cps2009.pdf>, (10.05.2011).
- ATO, <http://www.ato.gov.au/content/25824.htm>, (10.05.2011).
- ATO, <http://www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?menuid=43142&doc=/content/0025644.htm&page=18&H18>, (10.05.2011).
- ATO, **Vergi Mükellefi Hakları ve Sorumlulukları Bildirgesi – Bilmeniz Gerekenler**, http://www.ato.gov.au/content/downloads/cor34094_taxpayerscharter_turkish.pdf, (10.05.2011).
- Australia Commonwealth Ombudsman, **Taxation Ombudsman Activities 2008**, Commonwealth Ombudsman, Canberra, 2009, http://www.ombudsman.gov.au/files/taxation_ombudsman_activities_2008.pdf, (05.04.2011).
- Avrupa Konseyi Türkiye Dış Politika Enstitüsü, http://www.avrupakonseyi.org.tr/akih.htm#P49_4639 (15.03.2011).
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, <http://www.bursavdb.gov.tr/bpi.asp?caid=626&cid=1666>, (16.08.2010).
- California Taxpayers' Bill of Rights, <http://www.ftb.ca.gov/forms/misc/4058.pdf>, (03.05.2011).
- Colorado Department of Revenue, http://dola.colorado.gov/dlg/ta/special_districts/elections/docs/artX_sec20.pdf, (03.05.2011).
- DERDİMAN Ramazan Cengiz, "Halkoyuna Sunulacak 5982 Sayılı Kanun Hükümleri Hakkında Düşünceler", <http://www.anayasa.gen.tr/derdiman-5982.htm>, (25.04.2011).
- DOĞRUSÖZ Bumin, Mükellef ve Eksik Hakları, <http://www.dunyagazetesi.com.tr/haberArsiv.asp?id=225813>, (05.06.2010).

- EGEMEN Ali, “Devlet Vergi Mükelleflerine Bankaların Müşterilerine Davrandığı Gibi Yaklaşacak”, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=37605, (01.03.2010).
- European Court Of Human Rights, **50 Years of Activity The European Court Of Human Rights – Some Facts and Figures**, Public Relations Unit Council Of Europe, April 2010, <http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/65172EB7-DE1C-4BB8-93B1-B28676C2C844/0/FactsAndFiguresEN.pdf>, (17.03.2011).
- FENDOĞLU Hasan Tahsin, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru”, <http://www.sde.org.tr/tr/kose-yazilari/267/anayasa-mahkemesine-bireysel-basvuru.aspx>, (15.04.2011).
- Gelirler Kontrolörleri Derneği “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazımı” Paneli, <http://www.gkd.org.tr/doc/desifre.doc>, (01.03.2010).
- GERÇEK Adnan, “6009 Sayılı Kanun ve Mükellef Hakları”, <http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/6009-sayili-kanun-ve-mukellef-haklari>, (25.04.2011).
- GERÇEK Adnan, “Mükellef Hakları Platformu Hayata Geçiyor”, <http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/mukellef-haklari-platformu-hayata-geciyor>, (29.04.2011).
- GERÇEK Adnan, “Mükellef Hakları ve Anayasal Vergileme İlkeleri”, <http://www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/mukellef-haklari-ve-anayasal-vergileme-ilkeleri>, (26.02.10).
- GİB, **2009 Faaliyet Raporu**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2010, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (20.06.2010).
- GİB, **2010 Faaliyet Raporu**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2011, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (10.03.2011).
- GİB, [http://www.gib.gov.tr/index.php?id=732&tx_ttnews\[tt_news\]=1745&cHash=a03bdc0bd6](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=732&tx_ttnews[tt_news]=1745&cHash=a03bdc0bd6), (20.03.2011).
- GİB, Mükellef Hizmetleri Merkezi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1218>, (20.08.2010).
- GİB, **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri**, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 41, Ankara, Ağustos 2007, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/mukhizmettekkatderkit.pdf, (10.03.2010).
- GİB, **Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri**, 2007, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_incelemelerinde_haklar.pdf, (20.11.2010).
- GİB, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>, (15.08.2010).
- GÖKBEL Doğan, Mükellef Hakları, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Eskişehir, 2000.
- GÖZLER Kemal, “İslahat Fermanı (1856)”, <http://www.anayasa.gen.tr/islahatfermani.htm>, (05.08.2010).
- GÖZLER Kemal, “Kanuni Esasi (1876)”, <http://www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm>, (06.08.2010).

- GÖZLER Kemal, “Tanzimat Fermanı: Gülhane Hattı Hümayunu (1839)”, <http://www.anayasa.gen.tr/tanzimatfermani.htm>, (05.08.2010).
- HMRC, **A New Charter For HMRC and Its Customer**, HM Revenue & Customs Communications and Marketing, 2008, http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ConsultationDocuments&id=HMCE_PROD1_028675&propertyType=document, (01.03.2011).
- HMRC, <http://www.hmrc.gov.uk/complaints-appeals/how-to-complain/makecomplaint.htm>, (30.5.2011).
- HMRC, Your Charter, <http://www.hmrc.gov.uk/charter/charter.pdf>, (08.03.2011).
- IRC, How Do I Qualify for LITC Assistance?, <http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=177941,00.html>, (06.03.2011).
- IRS, Systemic Advocacy Management System (SAMS), <http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=117703,00.html>, (02.03.2011).
- IRS, **Your Rights As A Taxpayer**, Department of the Treasury Internal Revenue Service, Publication 1, May 2005, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>, (12.10.2010).
- İNAN Alper, Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi Ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2008.
- İstanbul Bilgi Üniversitesi, İnsan Hakları Hukuku Araştırma ve Uygulama Merkezi, <http://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/source/turkce/4.1.3/İNSAN%20HAKLARI%20VE%20ANA%20HÜRRİYETLERİN%20KORUNMASINA%20DAİR%20AVRUPA%20S.pdf>, (01.04.2011).
- Low Income Taxpayer Clinic, **2010 Grant Application Package and Guidelines**, 2009, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3319.pdf>, (06.11.2010).
- Maliye Bakanlığı Kalite Politikası, http://www.maliye.gov.tr/kalite/MTKY/yanmenu/tky_proje/kalite_politikasi.htm, (11.09.2010).
- MOSS Philip, “Towards Community Ownership of the Tax System: The Taxation Ombudsman’s Perspective”, Challenges of Globalising Tax Systems, Sixth International Conference on Tax Administration, Sydney, April 2004, <http://www.ombudsman.gov.au/docs/speeches/atax-14april04.pdf>, (15.09.2010).
- Mükellef Hakları Platformu, <http://mukellefhaklariplatformu.org/?page=tuzuk>, (29.04.2011).
- Mükellef Hakları Platformu, <http://www.mukellefhaklariplatformu.org/index.php?sayfa=amac>, (20.08.2010).
- National Taxpayer Advocate, **Fiscal Year 2011 Objectives, Report to Congress**, 2010, <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/nta2011objectivesfinal..pdf>, (30.05.2011).
- Nebraska Department of Revenue, <http://www.revenue.ne.gov/rights.html>, (03.05.2011).
- New Jersey Taxpayers’ Bill of Rights, <http://www.state.nj.us/treasury/taxation/pdf/pubs/sales/anj1.pdf>, (03.05.2011).

- OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, **Taxpayer' Rights and Obligations – Practice Note**, 2003, <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>, (01.04.2010).
- OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)**, 28 January 2009, <http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>, (20.01.2010).
- OECD, **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)**, 3 March 2011, <http://www.oecd.org/dataoecd/2/37/47228941.pdf>, (20.04.2011).
- OECD, **Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)**, Ekler Tablo 13, 2004.
- Parliamentary and Health Service Ombudsman, **Annual Report 2009-2010: Making an Impact**, 15 July 2010, London, http://www.ombudsman.org.uk/_data/assets/pdf_file/0015/4263/Annual-Report-2009-10-low-res-with-appendix-as-spread.pdf, (30.05.2011).
- Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 9. Bölüm, Kamu Hizmetlerinde Etkinliğin Artırılması, www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/1969/plan8.pdf, (20.04.2011).
- Taxpayers Association of Europe (TAE), <http://www3.taxpayerseurope.com/aboutus/statues.html>, (15.03.2011).
- Taxpayer Advocate Service, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Case-Advocacy>, (25.02.2011).
- Taxpayer Advocate Service, Taxpayer Advocacy Panel (TAP), <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Taxpayer-Advocacy-Program>, (05.03.2011).
- Taxpayer Advocate Service, **Troublesome Tax Issues?**, Department of The Treasury, 2010, <http://www.unclefed.com/IRS-Forms/2006/p1546.pdf>, (20.05.2011).
- Taxpayer Advocate Service, Who We Are, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Who-We-Are>, (21.02.2011).
- Texas Taxpayers' Bill of Rights, http://www.window.state.tx.us/taxinfo/taxpubs/tx96_265.pdf, (03.05.2011).
- The HMRC Vision, <http://www.hmrc.gov.uk/governance/vision.htm>, (10.03.2011).
- ÜZELTÜRK Hakan, "Referandum ve Yurtdışı Çıkış Yasağı", <http://www.6haber.com/tr/articles/51/tr/prof-dr-hakan-uzelturk/referandum-ve-yurtdisi-cikis-yasagi>, (10.04.2011).
- World Taxpayers Associations, <http://www.worldtaxpayers.org/index.htm>, (10.03.2011).
- Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 3. Bölüm, Temel Yapısal Değişim Projeleri, <http://www2.dpt.gov.tr/dptweb/ekutup96/plan7/pln7-oku.html>, (20.04.2011).
- YURTSEVER Hatice, Vergi Hukukunda Terkin, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2007.
- 29.04.1926 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 818 sayılı Borçlar Kanunu.

- 28.07.1953 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK).
- 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK).
- 06.01.1982 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK).
- 13.06.1989 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.
- 24.10.2003 tarih ve 25269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu.
- 17.12.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK).
- 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.
- 25.02.2011 tarihli ve mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- Anayasa Mahkemesi’nin 01.07.1998 tarih E.1996/74 ve K.1998/45 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 25.03.2001 tarih E.2001/478 ve K.2004/38 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 03.04.2001 tarih E.1999/50 ve K.2001/67 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 18.10.2007 tarihli E. 2007/4 ve K. 2007/81 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 28.02.2008 tarih E.2006/71 ve K.2008/69 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 25.12.2008 tarih E. 2006/140 ve K. 2008/15 sayılı kararı
- Anayasa Mahkemesi’nin 23.07.2009 tarih E.2006/65 ve K.2009/114 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 08.01.2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan E.2006/124 ve K.2009/146 sayılı 15.10.2009 tarihli kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 28.01.2010 tarih E.2008/70 ve K.2010/21 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 04.02.2010 tarih E.2007/98 ve K.2010/33 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 13.05.2010 tarih E.2009/18 ve K.2010/65 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 30.12.2010 tarih E.2008/105 ve K.2010/123 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi’nin 17.03.2011 tarih E.2010/106 ve K.2011/55 sayılı kararı.
- Danıştay 3. Dairesi’nin 15.09.2005 tarih ve E. 2004 / 239, K. 2005 / 1905 sayılı kararı.
- Danıştay 7. Dairesi’nin 30.11.2005 tarih ve E. 2003 / 2371, K. 2005 / 3028 sayılı kararı.
- Danıştay 7. Dairesi’nin 30.11.2005 tarih ve E. 2003 / 2371, K. 2005 / 3028 sayılı kararı.
- Danıştay 4. Dairesi’nin 22.12.2005 tarih ve E. 2005 / 1195, K. 2005 / 2537 sayılı kararı.

ÖZGEÇMİŞ		
Adı, Soyadı	Feride BAKAR	
Doğum Yeri ve Yılı	İstanbul 04.06.1984	
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi	İngilizce İyi	
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise	1998 2001	Şehit Mehmet Gönenç Lisesi
Lisans	2004 2008	Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi – Maliye
Yüksek Lisans	2008 2011	Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü - Maliye
Mesleği	Başlama - Ayrılma Yılı	Çalışılan Kurumun Adı
1. Satış Danışmanı	2001 2004	Mephisto Kitabevi
2. Araştırma Görevlisi	2009	Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar		
Katıldığı Proje ve Toplantılar		
Yayınlar:	<ul style="list-style-type: none"> ❖ “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl.33, S. 261, Haziran, 2010, ss. 175-185. ❖ “Vergi Hukukunda “Üçüncü Kişi Vergi Ödevlisi” ve Sorumlulukları”, E-Yaklaşım, S. 221, Mayıs, 2011, ss. 617-624. 	
Diğer:	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Uludağ Üniversitesi 2008 Yılı Maliye Bölüm Birinciliği ❖ 2007-2008 Bahar Yarıyılı Erasmus Programı University of Economics – Varna 	
İletişim (e-posta):	feridebakar@uludag.edu.tr, feridebakar@hotmail.com.	
	Tarih İmza Adı Soyadı	