



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
DOKTORA PROGRAMI

TÜRKİYE’DE 2002-2023 YILLARI ARASINDA
GETİRİLEN VERGİSEL DÜZENLEMELERİN
MÜKELLEFLERİN HAKLARI AÇISINDAN İRDELENMESİ

DOKTORA TEZİ

Selçuk BAYRAMOĞLU

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN

TOKAT-2025

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum “Türkiye’de 2002-2023 Yılları Arasında Getirilen Vergisel Düzenlemelerin Mükellef Hakları Açısından İrdelenmesi” adlı Doktora tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

.../.../...

Selçuk Bayramoğlu

JÜRİ KABUL VE ONAY

Selçuk BAYRAMOĞLU tarafından hazırlanan “Türkiye’de 2002-2023 Yılları Arasında Getirilen Vergisel Düzenlemelerin Mükellef Hakları Açısından İrdelenmesi” adlı tez çalışmasının savunma sınavı **16/ 04 / 2025** tarihinde yapılmış olup aşağıda verilen Jüri tarafından Oy Birliği ile Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı’nda Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri	(Unvanı, Adı Soyadı)	İmzası
Üye (Başkan) :	Doç. Dr. Fatih ÇAVDAR.....	
Üye :	Doç. Dr. Gökçe MARAŞ.....	
Üye :	Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN	
Üye :	Dr. Öğr. Üyesi Bahadır SAZAK DOĞAN	
Üye :	Dr. Öğr. Üyesi Metehan ŞAHİN	

ONAY

.../.../.....

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

İTHAF

Bu tez çalışması, yalnızca münferit bir akademik çabanın değil; aynı zamanda bilgiye ulaşma sürecinde karşılaşılan zorlukların, gösterilen gayretin ve sağlanan desteklerin ortak bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır.

Öncelikle, araştırma süreci boyunca akademik rehberliği, yapıcı eleştirileri ve yönlendirici katkılarıyla çalışmamın şekillenmesine katkı sunan değerli danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN'a ve kıymetli eşi Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN'a en içten teşekkürlerimi sunarım.

Tez izleme jürisinde bulunan, tez süreci boyunca kıymetli görüş ve önerilerini esirgemeyen Dr. Öğr. Üyesi Metehan ŞAHİN'e ve Dr. Öğr. Üyesi Bahadır SAZAK DOĞAN'a, ayrıca doktora savunma sınavımda yer alan, tezime ve bilimsel bakış açıma mühim katkılar sağlayan Doç. Dr. Fatih ÇAVDAR'a ve çok kıymetli hocam Doç. Dr. Gökçe MARAŞ'a teşekkürü borç bilirim.

Tezin her aşamasında süreci sağlıklı bir şekilde yönetmeme hem fikri hem de teknik olarak hiçbir fedakârlıktan kaçınmadan destek veren, emeğini hiçbir zaman unutamayacağım kıymetli büyüğüm Öğr. Gör. Dr. Erdem KANIŞLI'ya da münhasıran teşekkür ederim.

Ve en nihayetinde; bu yolculuğun her adımında yorgunluğumu paylaşan, verdiği destek, gösterdiği sonsuz sabır ve de varlığıyla her adımda güç veren kıymetli eşim Tuba BAYRAMOĞLU, evladım Saruhan ve kızım Aybegüm Selenge ile duasını hiçbir vakit esirgemeyen canım ablalarım, her daim arkamda duran ağabeyime ve beni yetiştiren anne ve babama sonsuz teşekkürlerimle...

Selçuk BAYRAMOĞLU

Tokat, 2025

ÖZET

TÜRKİYE’DE 2002-2023 YILLARI ARASINDA GETİRİLEN

VERGİSEL DÜZENLEMELERİN MÜKELLEF HAKLARI

AÇISINDAN İRDELENMESİ

BAYRAMOĞLU, Selçuk

Doktora, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN

Nisan 2025, xiii + 194 sayfa

Küçük toplum örneklerinden büyük imparatorluklara kadar vergi hadisesi salt bir kamu kaynağından ziyade toplumsal düzenin tesisinde de önemli bir yere sahiptir. Zira gerek Dünya gerekse Türk tarihinde sonuçlarıyla yeni bir düzen getiren Magna Carta, Fransız İhtilali, Sened-i İttifak ya da Tanzimat/İslahat Fermanı gibi tarihi vakaların da dayanak noktasını genelde vergilemeye ilişkin isyanlar oluşturmuştur. Hatta bugün dahi küreselleşmenin getirdiği yeni ekonomik düzende uluslar, iktisadi rekabette vergi(leme) enstrümanlarına sık sık müracaat etmektedirler.

Yeni dünya düzeni, ulus devletleri yönetim anlayışında olduğu gibi mükellefe dair hak ve yükümlülükler konusunda da cereyan eden gelişim ve değişimlere uyum sağlamaya sevk etmiştir. Yeni haklar sisteminin ortaya çıkmasına sebep olan bu küresel gelişmenin ulusal ölçekte vergileme sahasına yansması ise pasif tarafta konumlanan mükellefe, aktif tarafta bulunan devlet karşısında yeni bir hüviyet kazandırarak mükellef odaklı bir devlet anlayışının ve yaklaşımının gelişmesi şeklinde zuhur etmiştir.

Vergileme sürecinde vergiyi tahsil eden ile ödeyen arasındaki hukuki ilişkide insan haklarının yeni bir türevi olarak vuku bulan bu haklar manzumesine mükellef hakları denilmektedir. Bugüne kadar hep ödev ve yükümlülükleri ile öne çıkan, akademik çalışmalara ve hukuki düzenlemelere konu olan mükellefin, ihmal edilen haklarının da yükümlülükleri kadar önemli olduğunu vurgulamak üzere bu çalışma tekemmül etmiştir. Dolayısıyla çalışmaya esas zaman kesiti 2002-2023 döneminde Türkiye’de vergisel ve çeşitli hukuki düzenlemeler arasına serpiştirilen mükellef haklarını ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi İdaresi, Mükellef Hakları

ABSTRACT

AN EXAMINATION OF TAX REGULATIONS
IMPLEMENTED IN TURKEY BETWEEN 2002-2023
IN TERMS OF TAXPAYERS' RIGHTS

BAYRAMOĞLU, Selçuk

Doctorate's Degree, Finance of Scientific

Advisor: Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN

Nisan 2025, xiii + 194 pages

From small societies to great empires, the concept of taxation is an important phenomenon not only in terms of a public resource but also in terms of social order. Indeed, historical events such as Magna Carta, the French Revolution, the Sened-i İttifak or the Tanzimat/İslahat Edict, which brought a new order to both world and Turkish history, were generally caused by tax rebellions. Even today, in the new economic order brought about by globalization, countries are realizing their economic competition through tax instruments.

The new world order has led countries to adapt to developments in the areas of taxpayer rights and responsibilities as well as in governance. Globalization, which has brought about a new rights system, has required countries to act in a taxpayer-oriented manner in their understanding of taxation. In addition, the new rights system has also given the taxpayer a new right against the tax administration.

These rights granted to the taxpayer (which is a new derivative of human rights) in the legal relationship between the tax administration and the taxpayer during the taxation process are called taxpayer rights. Until today, the neglected rights of the taxpayer, who has always been the subject of academic studies and legal regulations with their obligations, have formed the subject of this study. Therefore, this study was conducted to reveal the taxpayer rights among the tax and various legal regulations in Turkey in the period 2002-2023.

Keywords: Tax, Tax Administration, Taxpayer Rights

İÇİNDEKİLER

JÜRİ KABUL VE ONAY.....	i
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM VERGİ ve HAK KAVRAMLARININ NİTELİĞİ	3
1.1. DEVLET, VERGİ VE VERGİ SİSTEMATİĞİ	3
1.2. VERGİNİN TARAFLARI	9
1.2.1. Vergi İdaresi.....	10
1.2.2. Vergi Mükellefi.....	16
1.2.3. Vergi İdareleri ile Mükellef İlişkisi	18
1.3. HAK KAVRAMI	19
1.4. HAKLARIN SINIFLANDIRILMASI	22
1.4.1. Özel Haklar	24
1.4.2. Kamusal Haklar.....	25
2. BÖLÜM MÜKELLEF HAKLARI VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ	28
2.1. MÜKELLEF HAKLARI	28
2.1.1. Mükellef Haklarının Ortaya Çıkışı	29
2.1.1.1. İngiltere	30
2.1.1.2. Amerika Birleşik Devletleri	32
2.1.1.3. Fransa	34
2.1.2. Mükellef Haklarının Gelişimi	35
2.1.2.1. İngiltere	38

2.1.2.2. Fransa	38
2.1.2.3. Amerika Birleşik Devletleri	38
2.2. İNSAN HAKLARI BAKIMINDAN MÜKELLEFLERİN HAKLARI.....	39
2.3. EKONOMİK KALKINMA VE İŞ BİRLİĞİ TEŞKİLATI (OECD) AÇISINDAN MÜKELLEFLERİN HAKLARI	40
2.4. VERGİ UYUMUNA ETKİSİ BAKIMINDAN MÜKELLEFLERİN HAKLARI	42
2.5. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ UNSURLARI	46
2.6. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ HAKLAR İÇERİSİNDEKİ YERİ.....	49
2.7. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ PRATİĞİ VE İHLÂLLERİ	50
2.7.1. Mükellefler Hakkının Korunması	51
2.7.2. Türk Hukuk Prensiplerinde Mükellefler Hakkının Koruyan Mekanizmalar.....	53
3. BÖLÜM TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI.....	58
3.1. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ TARİHSEL SÜRECİ.....	58
3.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Mükellefler Hakkı	58
3.1.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Mükellefler Hakkı	61
3.2. TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN HAKLARININ ÖNEMİ	65
3.3. İÇ HUKUKA ETKİ EDEN AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI.....	68
3.3.1. Yaşam Hakkı.....	70
3.3.2. Adil Yargılanma Hakkı	70
3.3.3. Suç ve Cezalara Yönelik Haklar	71
3.3.4. Özel Hayatın Gizliliği veya Mahremiyet Hakkı	71
3.3.5. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı	71
3.3.6. Mülkiyet Hakkı	72
3.3.7. Non Bis İn İdem.....	73

3.3.8. Borçtan Dolayı Hürriyetinden Yoksun Bırakılma Yasağı	73
3.4. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI	73
3.4.1. Genel Mükellef Hakları	75
3.4.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı.....	75
3.4.1.2. Bilgi Alma Hakkı	76
3.4.1.3. Başvuru (İtiraz) Hakkı	77
3.4.1.4. Mahkemeye Erişim Hakkı	78
3.4.1.5. Vergilemede Belirlilik (Kesinlik) Hakkı.....	78
3.4.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı	79
3.4.1.7. Kanıt Hakkı	79
3.4.1.8. Dava Açma Hakkı.....	80
3.4.1.9. Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı	80
3.4.1.10. Vergi Mükellefine ve Mahremiyetine İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı	81
3.4.1.11. Dilekçe Verme Hakkı.....	82
3.4.1.12. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	83
3.4.1.13. Mülkiyet Hakkı	84
3.4.2. Özel Mükellef Hakları	85
3.4.2.1. Vergilendirme Sürecindeki Mükellef Hakları.....	86
3.4.2.1.1. Vergi Ödeme Hakkı ve Ödevi	86
3.4.2.1.2. İhtirazî Kayıtlı Beyan Hakkı.....	86
3.4.2.1.3. Tecil ve Taksitlendirme Hakkı	87
3.4.2.1.4. Mücbir Sebep Hakkı.....	87
3.4.2.1.5. Terkin Hakkı	88
3.4.2.1.6. Mahsup ve İade Hakkı.....	88
3.4.2.1.7. Zamanaşımı Hakkı.....	89
3.4.2.2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Mükellef Hakları.....	90

3.4.2.2.1.	Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı	90
3.4.2.2.2.	Cezalarda İndirim Hakkı.....	91
3.4.2.2.3.	Uzlaşma Hakkı	91
3.4.2.2.4.	Üst Makamlara Başvuru Hakkı	92
3.4.2.2.5.	Pişmanlık ve Islah Hakkı.....	93
3.4.2.2.6.	İzaha Davet.....	93
3.4.2.3.	Vergi Yargılaması Sırasında Mükellef Hakları	94
3.4.2.3.1.	Adil Yargılanma Hakkı.....	95
3.4.2.3.2.	Delil Serbestisinden Yararlanma ve İspat Hakkı	100
3.4.2.3.3.	Şikâyet Yolu ile Başvuru Hakkı.....	102
3.4.2.3.4.	Tam Yargı Davası Açma Hakkı.....	102
3.4.2.3.5.	Duruşma Talebinde Bulunma Hakkı	103
3.4.2.3.6.	Yürütmenin Durdurulması Talebinde Bulunma Hakkı	104
3.4.2.3.7.	Avukat Bulundurma ve Ondan Yararlanma Hakkı	105
3.4.2.3.8.	Kanun Yoluna Başvurma Hakkı	106
3.4.2.3.9.	Kanun Yolundan Vazgeçme Hakkı	109
3.4.2.3.10.	İhbar ikramiyesi Talep Etme Hakkı.....	110
3.4.2.4.	Vergi Denetimi Sırasında Mükellef Hakları	111
3.4.2.4.1.	Kimlik İbrazını Talep Etme Hakkı	112
3.4.2.4.2.	Denetimin Konusunu, Gerekçesini, Kapsamını ve Dönemini Öğrenme Hakkı	112
3.4.2.4.3.	Defter ve Vesikaların Mükelleften Yazılı Olarak Talep Edilmesini İsteme Hakkı	113
3.4.2.4.4.	Makul Yer ve Saatte İncelemenin Yapılmasını İsteme Hakkı.....	113
3.4.2.4.5.	Fiili Envanter Sırasında Yapılan Giderlerin Ödenmesini İsteme Hakkı	114
3.4.2.4.6.	Mükellefin Düzenlenen Tutanaklara İtirazının, Görüşlerinin Yazılmasını ve Bir Nüshasını İsteme Hakkı.....	114
3.4.2.4.7.	İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alma Hakkı	114
3.4.2.4.8.	İnceleme Esnasında Vekil/Temsilci Bulundurma Hakkı	115
3.4.2.4.9.	İnceleme Talep Etme Hakkı	115
3.4.2.4.10.	İnceleme Süresinde Bitirilmez ise Sebebini Öğrenme Hakkı	116
3.4.2.4.11.	Savunma Hakkı	116
3.4.2.4.12.	Vergi Ziyaî Cezasının Yarısının Uygulanması Hakkı	117
3.4.2.4.13.	Müruru Zaman Dolduktan Sonra ve Çeşitli Kanun Hükümlerine Göre İncelenmeme Hakkı	117

3.4.2.4.14.	Diğer Haklar	118
3.5.	MÜKELLEF HAKLARININ HUKUKİ DAYANAKLARI	118
3.5.1.	Asli Kaynaklar	119
3.5.1.1.	Anayasa	119
3.5.1.2.	Kanun	120
3.5.1.3.	Uluslararası Anlaşmalar	120
3.5.2.	Tali (Yardımcı) Kaynaklar	121
3.5.2.1.	Mükellef Hakları Bildirgeleri.....	121
3.5.2.2.	Diğer İdari Düzenlemeler.....	124
4. BÖLÜM	TÜRKİYE'DE 2002-2023 DÖNEMİ HUKUKİ	
DÜZENLEMELERİNDE	GETİRİLEN MÜKELLEF HAKLARI VE	
DEĞERLENDİRMESİ.....		126
4.1.	213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNDA YER VERİLEN	
MÜKELLEF HAKLARI		127
4.1.1.	Vergi Mahremiyeti Hakkı	127
4.1.2.	Vergi İnceleme Sürecinde Getirilen Mükellef Hakları	128
4.1.3.	İzaha Davet	132
4.1.4.	Vergi Cezalarında İndirim Hakkı.....	134
4.1.5.	Kanun Yolundan Vazgeçme Hakkı.....	135
4.1.6.	İdarenin Yanlış Bilgilendirmesi veya Yönlendirmesi Sonucu	
İşlem Yapan Mükelleflerin Cezai Müeyyide Karşısındaki Durumu		136
4.1.7.	İzahat Talebi.....	137
4.1.8.	Etkin Pişmanlık Hakkı	138
4.1.9.	Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru Hakkı	138
4.1.10.	Enflasyon Düzeltmesi	139
4.1.11.	Rapor Değerlendirme Komisyonu ve Dinlenme Hakkı.....	141

4.2. 193 SAYILI GELİR VE 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA YER VERİLEN MÜKELLEF HAKLARI.....	142
4.2.1. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Hakkı	142
4.2.2. Yatırım İndirimi Hakkı	143
4.2.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına Başvuru Hakkı.....	143
4.3. 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUNDA YER VERİLEN MÜKELLEF HAKLARI.....	144
4.3.1. Ödeme Emrine İtiraz Hakkı	144
4.3.2. İhtiyati Haciz Sebebine İtiraz Edebilme Hakkı.....	145
4.3.3. Bazı Hallerde Haczin Kaldırılması Hakkı	145
4.3.4. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Borçlarının Tecili Hakkı.....	146
4.4. ÇEŞİTLİ KANUNLAR VEYA UYGULAMALAR KAPSAMINDA YER VERİLEN MÜKELLEF HAKLARI	147
4.4.1. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı	147
4.4.2. Kamu Denetçiliğine (Ombudsmana) Başvuru Hakkı	149
4.4.3. Mali Tatile İlişkin Hükümlerden Yararlanma Hakkı.....	149
4.4.4. Af / Yapılandırma veya Benzeri Uygulamalarla Verilen Mükellef Hakları.....	150
4.4.5. 6009 Sayılı Kanun ile Getirilen Mükellef hakları.....	151
4.4.6. 7440 Sayılı Yasa Kapsamında Matrah Artırımı Hakkı.....	153
4.5. TÜRKİYE’DE MÜKELLEF HAKLARININ GENEL DEĞERLENDİRMESİ VE ÖNERİLER	154
SONUÇ	164
KAYNAKÇA.....	169
ÖZGEÇMİŞ	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat Şeması.....	16
Tablo 1.2. Kamu Hukuku Fihristi	27



KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	Anayasa Mahkemesi
BM	Birleşmiş Milletler
CİMER	Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
CMUK	Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
GATT	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HMRC	İngiltere Gelir İdaresi
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IFA	Uluslararası Maliye Derneği
IMF	Uluslararası Para Fonu
İHEB	İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi
IRS	ABD Gelir İdaresi
İVM	İstanbul Vergi Merkezi
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
MÖ	Milattan Önce
MRDK	Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonları
MÜHAK	Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Derneği
NATO	Kuzey Atlantik Anlaşması Teşkilatı
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Teşkilatı
ÖSYM	Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
RDK	Rapor Değerlendirilme Komisyonları
RG	Resmî Gazete
SM	Serbest Muhasebeci

SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
STK	Sivil Toplum Kuruluşu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
VAVEK	Vatandaşın Vergisini Koruma Derneği
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VEHUP	Vergi Hukuku Platformu
VERSAV	Vergi Mükellefi Savunucuları Derneği
VİMER	Vergi İletişim Merkezi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

“Cumhuriyet rejiminde hazine yararı demek; kanunun hazine lehine tespit ettiği hakla, kanunun mükellefi karşılaştırdığı vazifeyi gayet denk bir halde tutmak demek olduğunu bir an hatırlardan uzak tutmamak önemli prensibimizdir.”

Mustafa Kemal ATATÜRK



GİRİŞ

Son yıllarda tarım toplumundan sanayi toplumuna oradan da bilgi toplumuna doğru gelişimine tesadüf edilen yeni dünya düzeni, ulus devletleri hem yönetim ve yönetim anlayışında hem de hak ve yükümlülükler konusunda küresel alanda yaşanan değişim ve gelişimlere mutedil düzeyde uyum sağlamaya sevk etmiştir. Bu değişim ve gelişim hadisesi, bir taraftan yeni dünya ölçeğinde siyasi, iktisadî ve içtimaî sahalarda cereyan ederken diğer taraftan belli kalıpları ortadan kaldırıp yeni insan modellerinin ve bu bağlamda yeni haklar sisteminin vuku bulmasında tecessüm etmektedir.

Bireyi mücerret bir anlayıştan çıkarıp müşahhas bir kavrayışa konumlandıran hak mefhumunun bu yeni boyutu insanı hem küresel hem de yerel ölçekte borç-alacak ilişkisinde yükümlülük altına sokan devlet karşısında güçlendirerek devletin mükellef odaklı bir anlayışla yaklaşımını zorunlu kılmıştır. Zira sadece külfet, yükümlülük, sorumluluk ve ödev anlamlarıyla vergilemenin pasif tarafına gark olmuş mükellef sıfatı, “mükellef hakları” sıfatıyla kişiye bu hadisede yeni bir hüviyet kazandırarak kendisine karşı işlem gerçekleştiren idarelere müşteri odaklı bir tutum ve davranış içerisinde haklarını da gözetken bir tavır sergilemelerini gerektirmiştir.

Bu kapsamda tez; vergilemenin pasif tarafı ile konumlandırılan mükellefin aktif tarafta bulunan devlet karşısında konumunu güçlendiren normlar düzeninin ve idari yapılanmanın tarihsel ve hukuki sürecini ortaya koymaktadır. İlk bölümde; devlet, vergi ve hak kavramlarının gelişimi ele alınmakla beraber hak mefhumunun tasnifi ve verginin taraflarına ilişkin genel bir bakış sunulmaktadır. İkinci bölümde mükellef hakları kavramının ortaya çıkışı ve gelişimi, insan hakları içerisindeki yeri, vergi uyumu bakımından etkisi ve haklar içerisindeki konumu ortaya konulurken, devamında da mükellef haklarının unsurları ve OECD teşkilatının düzenlemelerinde yer verilen mükellef hakları ele alınmış ve son olarak Türk hukuk prensiplerinde mükellef haklarının korunmasına münhasır oluşturulan mekanizmalara yer verilmiştir. Üçüncü bölümde Türkiye’de mükellef hakları konusu ele alınarak bu kapsamda mükellef haklarının cumhuriyet öncesi ve sonrasında vuku bulan tarihsel süreci, Türk vergi yargısında mükellef haklarının önemi ve hukuki dayanakları ortaya konulurken akabinde iç hukukumuzu etkileyen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde yer alan mükellef hakları ele alınmış ve nihai olarak Türkiye’de Anayasa ile diğer çeşitli yasal düzenlemeler arasında

dağınık halde bulunan mükellef hakları genel ve özel mükellef hakları başlıkları altında bir araya getirilerek ihtiva ettiği haklar etraflıca izah edilmeye çalışılmıştır.

Son bölümde ise çalışmanın başlığına münhasır 2002-2023 yılları arasında Türkiye’de yapılan vergisel düzenlemeler kapsamında yasal dayanakları oluşturulan mükellef hakları, yer verilen hukuk prensipleri kapsamında ve çeşitli uygulamalar dahilinde bir araya getirilerek mahiyetleri ve maksatlarıyla ele alınmış ve bu hususta Türkiye’deki mevcut umumi durum hakkında genel bir değerlendirme yapılarak önerilerde bulunulup sonuç kısmına yer verilerek çalışma sonlandırılmıştır.



1. BÖLÜM

VERGİ ve HAK KAVRAMLARININ NİTELİĞİ

Devletler varlıklarını sürdürme teşebbüsü içerisinde bulunurken ifa etmek zorunda bulundukları birtakım vazifeleri yerine getirmek için kaynak arayışına girmektedirler. Borç alma, para basma, mal ve hizmet satma gibi eylemlerle gelir elde etseler de genel kabul görmüş en güvenilir ve en çok müracaat edilen ve bu noktada hayati bir öneme sahip olan gelir unsurları hiç şüphesiz vergilerdir. Tarihi süreç içerisinde bazen gönüllülük eksenini çerçevesinde hediye şeklinde bazen de zorunluluk ekseninde fedakârlık boyutunda vuku bulan vergi mefhumu, her daim insanlar tarafından varlığı sorgulanırken devletler tarafından da geliştirilerek uygulanmaya devam edilmiştir. Kazançtan harcamalara servetten hukuki muamelelere kadar hayatın hemen her alanında tecessüm eden vergi, toplumu oluşturan her kesim üzerindeki nüfuzu sayesinde sayısız ilmi ve akademik çalışmalara konu olmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın ilk bölümünde devlet, vergi, vergi sistemi ve hak kavramlarına temas edilerek kavram kargaşasına yol açmadan çalışmanın ileri ki safhalarının anlaşılabilirliğini kolaylaştırmak arzu edilmiştir.

1.1. DEVLET, VERGİ VE VERGİ SİSTEMATİĞİ

İnsanlığı çetin dönemeçlere iten, amansız ve apansız mücadelelerle karşı karşıya bırakan tabiatın acımasız koşulları, insanoğlunu bir arada yaşamanın kaçınılmaz zarureti ve gereği olarak organize olmaya sevk etmiştir (Erol A. , 2011, s. 1). Bu insani organizasyonun vücut bulmuş hali olan devlet mefhumu insanlık tarihinin çok küçük bir kısmında tecessüm etmiştir (Okutan, 2019, s. 51). Zira toplumun en küçük sosyolojik yapısı olan bireyin; aile, klan, kabile, boy, aşiret ve imparatorluk şeklinde müstakil hayattan kollektif topluma evrilme süreci çok geniş bir takvime yayılmaktadır (Bayramoğlu, 2022, s. 1). Dolayısıyla insanlığın devlete vücut vermeden önceki tarihi diğer bir deyişle devletsiz geçmişi devletli tarihinden çok daha geniş bir zamanı teşmil etmektedir.

İnsanoğlunun tarihi gelişimine şamil olan en ilkel siyasal biçimden örgütlü bir toplum halini almasına kadar vuku bulan toplumsal/kamusal ihtiyaçlar, yine insanoğlu tarafından ihdas edilen değerlerin/varlıkların bir bölümünün devlete verilmesi yahut da devletin bunlara cebren el koymasıyla karşılanmıştır (Kargı & Yüksel, 2010, s. 26). İlk zamanlar dini, vicdani yahut ahlaki kurallar çerçevesinde gönüllülük ilkesiyle yapılan bu

iktisadi yardımlar/katılımlar, sonraları bir zorunluluk addederek ve en nihayetinde zaman zaman gönüllülük dışı fedakârlık boyutlarına ulaşarak cebri bir yükümlülüğe bürünmüştür (Kaba, Beşel, & Gürdal, 2018, s. 302). Tabi bu kazanmış olduğu boyutun sebebi, bir yandan öteden beri gelen teamüllerin değişmesi, diğer yandan ise savaş, doğal afet gibi hadiselerle diğer kollektif nitelikteki ihtiyaçların zorunlu bir hâl alması olarak izah edilebilir (Oktar, 2014, s. 12).

Toplum yapısında ortaya çıkan bu değişim hali hem devletin yapısında hem de anlayışında vuku bulmuştur. XV. asırda Machiavelli; “stato” kavramı ile devleti, belirli bir toprak parçası üzerinde ve topluluk üzerindeki etkili bir otorite şeklinde tasvir ederken, ardından Jean Bodin “egemenlik” kelimesiyle kavramsal olarak devleti daha somut bir yapıya büründürmüştür. Dolayısıyla gerek teoride gerekse pratikte kurumsallaşmış bir otorite olarak XVI. yüzyılda tebarüz eden devlet modern anlamda bugünkü hâlini XIX. yüzyılda ancak kazanabilmiştir (Söğütlü, 2018, s. 60). Kurumsal bir yapıyı ve toplumun organize şeklini ifade eden, aynı zamanda yöneten kesimi teşkil eden bu modern devlet, asli olarak kollektif hayatın paydaşları olan bireylere huzur, güvenlik, asayiş hizmetleri ile müreffeh bir yaşam temin etme gayesini taşımaktadır.

Devletler, siyasal ve ekonomik sistemleri farklı olsa da yukarıda izah edilen salt ve somut hali ile genel nitelikli amaçların gerçekleştirilmesi için finansal kaynağa ihtiyaç duymakta ve bütçe sistemleri içerisinde başka türden gelirleri olsa da en büyük hasılatı vergi gelirlerinden temin etmektedirler (Demirli, 2011, s. 5).

Vergi gelirlerini de teşmil eden kamu gelirleri; devleti meydana getiren fert ve kurumlar arasında, diğer bir ifadeyle, onun hukuki ve iktisadi egemenliği altında bulunan kimseler arasında, belli kurallara göre dağıtılan mali yükümlülüklerdir. İşte bu mali yükümlülükler içerisinde vergi en sağlıklı kamu finansman aracıdır. Tarihi gelişim sürecinde değişen ve artan devlet fonksiyonlarına bağlı olarak vergilerin de kamu gelirleri dizinindeki yeri ve önemi günden güne artmaktadır (Tekin, 2010, s. 55). Zira çağdaş toplumların kamu gelirleri arasında kamu harcamalarının külfetini en adil dağıtan gelir kaleminin de vergi olduğu kabul edilmektedir (Karaca & Demirgil, 2014, s. 366). Vergi aynı zamanda vaz’edilen devlet anlayışındaki değişimin de bir olgusu olarak görülmektedir. Özetle yukarıda dile getirilen birtakım teamüllerin değişmesi, savaş, doğal afet gibi tabiat olaylarının vukua gelmesi gibi gerekçelerle beraber varoluş manasına değer katmak ve varlık gayesini ifa etmek üzere birtakım vazifeler üstlenmiş ve en üst

düzeyde organize olarak tezahür etmiş bu devlet olgusunun en mühim kamu gelir kalemini vergiler oluşturmaktadır (Tepe, 2014, s. 10). Sonuç olarak insan ne çeşit bir devlet yapısı içinde yaşam sürerse sürsün bazı ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için sarf edilen kamu harcamalarının karşılanması noktasında mutlaka bu vergi vakıası ile muhatap olmaktadır ve olmaya devam edecektir (Çataloluk, 2008, s. 213).

Dolayısıyla bugün iktisadi ve içtimai doktrinler ile bunların etkisi altında vuku bulan hadiseler, bizleri bu denli alakadar eden vergi hususunu farklı farklı açılardan mütalâa etmeye mecbur kılmaktadır. Bu perspektiften bakıldığı vakit verginin çoktan mücerret bir mali mevzuu olmasının yanında ekonomik, sosyal ve siyasal politikaların da en mühim bir vasıtası olduğu izahtan varestedir (Alaybek, 2017, s. 117). Verginin kamu yönetimine kaynak teşkil etmek, sosyal ve iktisadi hizmetlerin kamusal koşullarını yerine getirmek gibi hâkim motivasyonu yanında gelirin yeniden adil dağılımı, kaynak tahsisinin etkin bir şekilde temini ve piyasada tezahür edecek olumsuzlukların giderilmesi gibi ikincil motivasyonları da verginin kapsamının ve fonksiyonlarının ne denli genişlediğinin ve yepyeni bir hüviyet kazandığının göstergesidir (Çalcalı, 2012, s. 37). Öyle ki günümüzde çağdaş demokratik ülkelerde verginin, temel hak ve hürriyetlerden bir yararlanma bedeli olarak dahi nitelik kazandığı görülmektedir (Şenyüz, 2014, s. 82).

Tarih boyunca verginin farklı medeniyet ve toplumlar arasında kavramsal olarak gönüllülük esaslı kapsamında hediye ve sunulardan zorunlu ödemeler şekline doğru geçirdiği evrim ve dönüşümü aşağıda aktarılan vergi terimi yerine ikâme edilen kelimelerden de çok net bir şekilde anlaşılabilir (Abdula, 2016, s. 4). İlkçağ Roma'sında vergi yerine zorunluluk anlamına gelen "tributum" kavramının kullanılması vergiyi, mağlup olanların galip gelenlere ödediği haraç manası ile özdeşleştirmiştir (Falay, 2000, s. 11). Orta çağ Avrupa'sına gelindiğinde ise hediye, yardım anlamında "donum" (Latince), "bénévolence" (Fransızca), "aid" (İngilizce), "steuer" (Almanca) gibi kavramların kullanılması günümüzdeki manada verginin cebri bir tarafının olmadığına işaret etmektedir (Mutlu, 2009, s. 20). Türklerin eski tarihlerine bakıldığında ise günümüzde "borç, verecek" anlamını taşıyan "bergü" kavramı, Karahanlılar döneminde, Altınordu sahasında "çıkar, menfaat, masraf, gider" anlamlarına gelen "çıkış" kavramı, bununla beraber "hakk" "harc" terimleri, Türkiye ve Azerbaycan Türkçeleri dışında "vergi koyma, vergi salma" anlamlarına gelen "salık" kavramları da vergi yerine kullanılan terimler olarak tesadüf edilmektedir (Özyetgin, 2004, s. 23-25). Yakın Türk

tarihinin mühim bir bölümünü teşkil eden Osmanlı döneminde ise “ımdadiye, haraç, iane (bağış), öşür (aşar) ve teklif” gibi terimlerle Cumhuriyet dönemi başlarında karşılaşılan “tekâlif” kelimesi de vergi yerine kullanılan kavramlardandır. Küresel ölçekte yeniden Eskiçağ Roma’sındaki zorunluluk anlamını barındıran vergi bugünkü manasına ise ancak XVII. asırda ulaşmıştır. Bu değişim ve gelişim sürecinde en nihayetinde gönüllük esasından başka zora dayalı ödeme özelliğini göstermek için impost, imposition (İngilizce), auflage, aufschlag (Almanca), impôt (Fransızca) kelimeleri, daha sonra ödeyenin (mükellef) iradesi dışında bir anlam taşıdığını vurgulamak için tax, duty, rate (İngilizce), taxe, schatzung (Almanca), imposta, tassa (İtalyanca) kavramlarının ikâme edilmesi vergiye bugünkü vasfını kazandırmıştır (Oktar, 2014, s. 13).

Özetle bugün halâ vergi, kamunun gerek harcamalarını karşılama hususunda gerek maliye politikasının piyasaya müdahale araçları konusunda gerekse de merkezi yönetimlerle yerel ve diğer idari kuruluşlarca kanunun verdiği yetkiler çerçevesinde cebren ve karşılıksız olarak toplanmasına müracaat edilen olağan ve en mühim kamu geliri olarak yerini ve önemini korumaktadır (Batı, 2023, s. 11). Öyleyse vergiye; devlet ya da devletten aldığı yetkilerle donatılmış kamu tüzel kişilerinin kişi ve kuruluşlardan, karşılıksız fakat hukuki cebirle kanunda gösterilen sınırlar çerçevesinde tahsil ettikleri parasal değerler şeklinde güncel bir tanım getirmek yerinde olacaktır (Karaca & Demirgil, 2014, s. 366).

Ulus devletlerin kişi, kurum ve cemiyetleri ödeme güçleri nispetinde farklı ad ve konular kapsamında yükümlülük altına sokan vergilerin işte tümü vergi sistemlerini meydana getirmektedir (Taşkan, 2021, s. 359). Tabi vergi sistemini ele alırken sistem kelimesinin de farklı parçalardan meydana gelen bir yapıyı izah ettiğini belirtmekte yarar vardır (Erdem, Şenyüz, & Tatlıoğlu, 2011, s. 156). Sonuç olarak vergi sistemi belirli bir zaman diliminde yürürlükte bulunan tüm vergileri ve bu vergilere ilişkin hukuk kurallarını ifade eden bir yapıyı teşkil etmektedir (Pehlivan, 2024, s. 171). Vergi sistemleri tatbik edildikleri ülkelerin iktisadi, içtimai ve siyasi yön ve durumlarına uygun gelişim göstermektedirler (Köktaş, Buyrukoğlu, & Bozdoğan, 2016, s. 121). Vergi sistemlerinin bu oluşumuna, gelişimi ve değişimine ilişkin düzenlemelerden coğrafi lokasyona, iç ve dış ticari münasebetlerden, mali ve hukuki faktörlere ve üretim yapısına kadar etki eden birçok faktör bulunmaktadır (Susam, 2016, s. 227). Vergi sistemlerini bu faktörlerin etkisiyle farklı metodolojik sınıflandırmalarla ele almak bir taraftan bilimsel

bir gereklilik arz ederken diğer taraftan da inceleme kolaylığı sunmaktadır. Fakat bu durum da vergi sistemiği denilen bir kavramı ortaya çıkarmaktadır ki vergi sistemiği, vergili bir sistemde vergilerin belirli kriterlere göre sınıflandırılmasıdır (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2010, s. 225). Bir diğer ifadeyle vergi sistemiği, belli maksatlara erişebilmek için bilimsel ve hukuki teamüllere dayanılarak tanzim edilmiş vergiler topluluğudur. Her nev’i vergi sistemiği tarihi bir gelişimin ve değişimin ürünüdür (Tekin, 2010, s. 63). Tarihi süreç içerisinde hem yöneten (devlet), hem de yönetilen cemiyetin (halk) fonksiyonlarında ortaya çıkan hadiseler işte bu verginin sistemiğini rafine eden tatbikat ve teşkilat cephelerinde de değişiklik meydana getirmiştir (Alaybek, 2017, s. 117). Devletin üstlendiği ve ifa ettiği fonksiyonlarında meydana gelen değişim, paralelinde vergi sistemini de revize olmaya itmiştir. Önceleri “kaynak etkisi” kriteri ile vergi sistemiği ekonomide reel manada kaynak oluşturma amacını başat bir şekilde taşımakta idi (Önder, 1983, s. 35). Fakat sonraları bu amacını tashih ederek korumakla beraber bu amacın etkilerini gözlemlemek (gelir etkisi gibi) ve vergi uyumunu mali, sosyal ve iktisadi anlamda optimuma erişirmek gayesini taşımıştır (Uğurlu, 2019, s. 190). Öte taraftan vergi sistemiğinin nesnesi olan verginin de kamusal mal ve hizmetlerin ifa edilmesi hususunda temel finansman aracı olarak kullanılması fiskal amacının yanında başka amaçlarını da ortaya çıkarmıştır (Karyağdı, 2012, s. 1). Bu noktada vergi salt fiskal bir kaynak olmanın ötesinde sosyal ve iktisadi işlevler olarak anılan ekstra fiskal bir kaynak olma hüviyetini de kazanmıştır.

Dolayısıyla iktisadi, içtimai ve siyasi hayatta ortaya çıkan değişimin küreselleşmeyle yeni bir hız ve boyut kazanması, devletleri vergi sistemiği konusunda değişim ve iyileşmeye uyum sağlamaya sevk etmiş ve öncelere nazaran statik bir yapıdan görece daha dinamik bir yapıya büründürmüştür (Demirli, 2011, s. 5). Bir diğer ifadeyle uygulandıkları devletlerin iktisadi ve içtimai ihtiyaçlarına göre kurulan, geliştirilen ve tatbik edilen organik vergi sistemiği, siyasi, ekonomik ve sosyal yapısı hızla değişim gösteren cemiyetlerde bu değişime paralel bir gelişimi de mütemadiyen bünyesinde barındırmak durumundadır (Tekin, 2010, s. 63). Vergili bir sistemde vergilerin belirli kriterlere göre sınıflandırılması imkânını sunan vergi sistemiği Türk Vergi Sistemini konumlandırma noktasında da ziyadesiyle kolaylıklar sağladığı için Türk Vergi Sisteminden de konu bütünlüğünü bozmadan kısaca burada bahsetmek yarar sağlayacaktır.

Türk Vergi Sistemi

Belirli bir zaman diliminde belirli bir ülkede yürürlükte bulunan vergilerin tamamını izah eden vergi sistemleri konusu irdelenirken veya sınıflandırılırken birtakım bilimsel ölçütler esas alınabilmektedir (Susam, 2016, s. 228). Mesela bir ulusal vergi sistemini meydana getiren vergilerin ne kadarının merkezi devlet ne kadarının yerel idare tarafından toplandığı ayrımı kullanılan bir ölçüttür (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2010, s. 225). Bir başka açıdan vergi sistemini oluşturan vergileri yansıtma imkânı olup olmamasına göre de ayırmak mümkündür ki burada da dolaylı ve dolaysız vergi sistemi şeklinde sınıflandırma yapılabilir. Diğer bir başka ayırım vergilemede mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarına göre ölçüt kullanılarak subjektif-objektif ya da şahsi-gayrişahsi vergiler ayrımıdır (Taşkan, 2021, s. 360). Öte taraftan iktisadi veçheleri dikkate alındığında gelir üzerinden, servet üzerinden ve harcamalar üzerinden alınan vergiler şeklinde bir ayırım yapmak da mümkündür (Köktaş, Buyrukoğlu, & Bozdoğan, 2016, s. 121). Ya da yürürlükte bulunan vergilerin sayılarının ölçüt alınarak tek vergili sistemler veya çok vergili sistemler ayrımı da bir başka sınıflandırma türüdür. Bu sınıflandırmaya göre devletler vuku bulan ihtiyaçlarının finansal gereksinimlerini sadece bir tek vergiden karşılama yoluna gidiyorlarsa yani vergi sistemini tek bir vergi üzerine inşa ediyorlarsa buna “tek vergi sistemi” adı verilirken, ihtiyaçlarını birden fazla vergi üzerinden karşılama yoluna gidiyorlarsa yani vergi sistemini birçok vergiden tekâmül ettiriyorlar ise buna da “çok vergili / çoklu vergi sistemi” denilmektedir (Gürdal, Yardımcıoğlu, & Beşel, 2016, s. 35). Türk vergi sistemini meydana getiren vergiler dikkate alındığında bu yukarıda sözü edilen ölçütlerin her birine göre Türk vergi sisteminin sınıflandırılması mümkündür.

Tek vergi sistemi sistemli bir şekilde ilk defa fizyokratlar tarafından ele alınmış ve verginin sadece tarım sektöründen alınmasını savunmuşlardır. Fakat tek vergi sisteminin devlet için hayati öneme sahip olan vergi hasılatını bir tek vergiye bağlaması hasebiyle kaynak kurumasına sebebiyet verme olasılığının yüksek olması ve vergi gelirlerini yüksek tutabilmek için yüksek vergi oranlarının uygulama imkanının zorluğunun da vergi gelirlerinde ciddi oranda düşüslere sebep olacağı riski taşıması en mühim sakıncalarındandır. Bununla beraber yürürlükte bulunacak olan tek vergi üzerinde kontrol elden kaçırıldığı vakit bireyin vergiden kaçınma durumunun oluşacağı ve tekrar bireyin vergilendirilme olasılığının zayıflaması sosyal adaletsizliği de artıracaktır

(Erdem, Şenyüz, & Tatlıoğlu, 2015, s. 157-221). Çoklu vergi sistemine bakıldığında ise gelir, servet, harcama gibi iktisadi kaynaklar dikkate alınarak kişilerin ödeme gücüne göre vergi oranları tayin etme imkânının daha kolay olması böylece vergi yükünün daha adil bir şekilde dağıtılarak tek vergili sistemde oluşabilecek vergi baskısı¹ da ortadan kalkabilecek ya da azalabilecektir. Ayrıca bir vergide oluşabilecek olumsuzluk diğer bir vergide oluşabilecek olumlu veçhelerle dengelenebilecektir (Susam, 2016, s. 228). Türk vergi sistemi de olumlu olumsuz yanları izah edilmeye çalışılan bu tekli – çoklu vergi sistemleri ayrımında çoklu vergi sistemleri arasında olan, yürürlükte bulunan vergileri de iktisadi veçhelerine göre gelir, servet ve harcama vergileri şeklinde tasnif edilen modern bir vergi sistemidir (Taşkan, 2021, s. 360). Fakat Türkiye Cumhuriyeti bu noktada kurulur kurulmaz çok vergili, iktisadi yönleri öncelikli, modern yepyeni bir vergi sistemini hemen oluştur(a)mamış, hedeflediği değişiklikler tekâmül edinceye kadar Osmanlı Devleti’nden miras kalan vergi sistemi uygulanagelmıştır (Gürdal, Yardımcıoğlu, & Beşel, 2016, s. 34).

1.2. VERGİNİN TARAFLARI

Devlet–birey arasındaki ilişki iki tarafın eşit kabul edildiği görüşünden uzak eşitler arası ilişkinin dışında mütalâa edilir (Er, 2011, s. 4). Bir tarafta hukuki, siyasi, iktisadi ve sosyal gerekçelerle kamusal mal ve hizmet üretmenin finansal kaygısıyla vergi toplama arzusu içinde olan devlet, diğer tarafta benzeri gerekçelerle vergi ödememe eğilimi içerisinde olan mükellef, verginin taraflarını oluşturmaktadır (Atak, 2021, s. 183). Mükellef ile devlet ya da devlet adına bu ilişkiyi yürüten idare arasında vuku bulan hadiseler, devleti bu ilişkinin niteliğini tek taraflı olarak rol tayin ettiği konumdan çoktan çıkarmış, yükümlülerin beklenti ve ihtiyaçlarını dikkate alan bir role büründürmüştür (Doğruyol, 2023, s. 1). Kaldı ki vergi yükümlülerinin önemli bir kısmının seçmen konumunda bulunması vergile(nder)me sürecinde hükümetleri demokratik vergi idarelerinin ıslahatı konusunda zorunlu kılmıştır (Koşar, 2007, s. 15). Bu ıslahat devletin güçlü konumu karşısında görece daha zayıf bir konumda bulunan mükellefin haklarına önem gösteren ve onu daha güçlü bir pozisyona sokan bir anlayışa götürmüştür (Kaba,

¹ Vergi baskısı; mükelleflerin ülke içerisinde muhatap olabilecekleri vergisel işlem ve problemleri göz önünde bulundurarak vergi ile ilgili tutum ve davranışlarını belirlemelerini ifade eder (Pürsünerli Çakar, 2013, s. 1294)

Beşel, & Gürdal, 2018, s. 302). Dolayısıyla artık idareler mükellefler için kolaylaştırıcı yapılara bürünerek zora dayalı vergileme stratejilerinden de uzaklaşmaya başlamışlardır.

1.2.1. Vergi İdaresi

İdare ya da kamu idaresi terimleri hem devlete ait kuruluşları hem devlet adına gerçekleştirilen faaliyetleri hem de bu iki unsura şamil durumu belirtmek üzere kullanılmaktadır. Burada dile getirilen ilk kullanım ile idarenin organik yönü, ikinci kullanım ile fonksiyonel yönü üçüncü kullanım ile de bütüncü/toptancı yönü ifade edilmektedir (Oktar, 2014, s. 214). Bu kamu idarelerinin en mühim gelir ayağını teşkil eden vergi idarelerinin geçmişi M.Ö. 2000’li yıllarda mağaralarda vergi tahsildarlarının resimlerine kadar uzanmakta olup duvarlara kazınan bu resim ve semboller gelir idarelerinin ilk yapılanmalarına örnek teşkil etmektedir. Bu uzun tarihi süreç iktisadi yönden ele alındığı vakit sırasıyla tarım, sanayi ve oradan da hizmet sektörüne doğru bir gelişimin yaşandığı görülebilir. Bugün gözler ve zihinler; çok uluslu şirketlerin hızla yayıldığı, bilgi işlem teknolojilerinin tahayyül edilemeyecek düzeyde gelişim sergilediği, milli sınırların iktisaden ortadan kalktığı küresel bir dünyanın ortaya çıkmasına tanıklık etmektedir. Doğası gereği ülkelerin bu değişime entegre ol(a)madığı durumlar ülkeleri ünlü iktisatçı Adam Smith’in “Ulusların Zenginliği” tanımlamasının zıttı bir durumu olan “Ulusların Fakirliği” sorunuyla muhatap bırakmaktadır (Karyağdı, 2012, s. 1).

Dünyada meydana gelen temel iktisadi ve sosyal yaşamdaki değişim ve kaygılar vergi idarelerinin hem vergiye hem de bu vergiyi üstlenen mükellefe yönelik bir tutum geliştirmelerini mecbur kılmıştır (Sandalcı, 2022, s. 334). Bu vakıa mükelleflerle vergi idareleri arasında vergiye karşı gönüllü uyumun temin edilmesi maksadıyla mükellef odaklı bir yaklaşımı da zaruri kılmıştır (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 66). Bu sebeple artık ülkeler ya da bu ülkeler adına vergi idareleri mükellef haklarını gözetten ve tertip eden bir anlayış içerisinde davranış sergilemektedirler (Tekin, 2016, s. 1990). Bununla beraber mükellef haklarının gözetilmesi hususu vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması ve vergi sistemlerinin konjonktüre göre düzenlenmesi yönünden de bir gereklilik arz etmektedir (Egeli & Dağ, 2012, s. 130). Dolayısıyla tüm ülkeler bu hususta mükellef odaklı bir idari yapılanmayla, mükellef haklarına değer veren, yargısal kararlara uyumlu, hukuka saygılı ve anayasaya uygun bir vergileme anlayışıyla hareket etmektedirler (Çetin & Gökbunar, 2010, s. 43). Bu durum mükellefin vergiye uyumunu kolaylaştırarak en

nihayetinde vergi kayıp ve kaçaklarını mümkün olan en asgari seviyeye indirecek etkin bir vergi sisteminin de inşasını temin etmektedir (Tepe, 2014, s. 9).

Vergi idarelerinin müşteri odaklı bir anlayışla mükellef haklarına göstermiş oldukları öneme paralel olarak bu hakların ön plana çıkmasının yanında temel çalışma ilke ve kurallarında da aşağıdaki şekilde vakıalar belirlenmiştir (Ay & Koşar, 2009, s. 149);

- Mükelleflerin kendileriyle alakalı hak ve yükümlülüklerine ilişkin gelir idareleri tarafından beyan edilen görüş, öneri, tavsiye ve bilgilendirmeler karşısında güven duymalarının temini için zamanında, eksiksiz, doğru ve tutarlı bilgiler aktarmak.
- Mükellefler ile iletişim kurma konusunda mümkün olduğunca açık, hızlı ve dürüst davranmak.
- Mükellefler hakkında edinilen bilgilerin güvenliği ve gizliliği hususunda vergi mahremiyeti kuralları çerçevesinde mükelleflerin özel hayatlarına saygı göstermek.
- Mükelleflerin şahsi durumları göz önüne alınarak kaliteli ve kolaylaştırıcı hizmetler sunmak ve böylelikle mükelleflerin yasalara olan uyumunu özendirmek veya artırmak.
- İdari faaliyetleri sürekli gözden geçirerek küresel ölçekte vergileme alanında ve anlayışında vuku bulan değişimlere uyum sağlamak ve bu yönde faaliyetler geliştirmek.
- Mükelleflerin bilgi ihtiyacını göz önünde tutan, “uyum maliyetini en aza indiren²” karmaşık yapıdan arındırılmış basit bir sistem oluşturmanın tedbirlerini almak.
- Uluslararası vergi anlaşmaları ölçeğinde alınan kararları tutarlı ve adil biçimde uygulayarak uluslararası standartları takip etmek ve kayıt dışı ekonomi gibi kanun dışı saldırgan eylem ve planlamalarla mücadele etmek şeklinde sıralanabilir.

² Mükelleflere; vergileme, yargılama, denetim, takibat süreçleri ile hak ve yükümlülükleri hususunda el broşür ve kitapçıkları gibi yayınlar, tebliğler ya da ücretsiz telefon hatları ve mobil veri aracılığıyla doğru ve güncel bilgiler aktarmak. Ki bu durum vergi gelirlerini cibayet etmede idareye oldukça kolaylık sağlamaktadır (Doğruyol, 2023, s. 1).

Türk Vergi İdaresi

Vergi sistemlerinin etkin bir şekilde işlemesi ve dış müdahalelerden uzak etkili bir yönetim meydana getirmesi, genel idaresinden sorumlu güçlü bir idari organa sahip olmasıyla mümkündür (Bentley, 2007, s. 254). Zira mükelleflerin vergi sistemlerine güven duymalarının en önemli koşulu etkin bir vergi idaresinin varlığına inanmalarından geçmektedir. Türkiye Cumhuriyeti'nde vergi de dahil olmak üzere tüm amme alacaklarının tahsilinden sorumlu ve yetkili idare Türk Gelir İdaresi'dir. Türk Gelir İdaresi adına bu görevi bugün T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı üstlenmiş olup bakanlık söz konusu görevi kendisine bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla yürütmektedir (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2012, s. 27). Gelir İdaresi Başkanlığı da bu görevi başkanlığa bağlı Vergi Daireleri ile Muhasebat Genel Müdürlüğü ve bu müdürlüklere bağlı saymanlıklar vasıtasıyla icra etmektedir (Öner E. , 2017, s. 52).

Tarihi süreç içerisinde mali teşkilatın/idarenin gelişimine şöyle bir bakıldığında ilk olarak Kara Rüstem Paşa ile Çandarlı Kara Halil Paşaların çaba ve girişimleri ile I. Murat devrinde (1359-1389) kurulduğuna tesadüf edilir. Lâkin esasında Fatih Sultan Mehmet Han ve Kanuni Sultan Süleyman Han devirlerinde devletin gelir ve giderlerinde meydana gelen büyük artışların da yaşanmasıyla maliye teşkilatında bu devirlerde önemli gelişmeler kaydedildiği görülmektedir (Tezcan, 2003, s. 126). Ancak batılı manada tam anlamıyla bir bakanlık olarak bu teşkilat Bedel-i Nûzul ve Avarız Dairelerinden tecessüm eden “Maliye Nezareti” adıyla 1838 yılında kurulmuştur (Türkay, 2018, s. 1). 1839 yılına gelindiğinde Osmanlının iktisadi ve mali yapısında ve anlayışında reform düzeyinde yenilikler getiren Tanzimat Fermanı'nın ilanı ile mali yapıda ortaya çıkan bozukluğu bertaraf etmek, mevcut kurumları yeni dünya düzenine göre dönüştürebilmek azınlıkların ayrılıkçı eylemlerle Osmanlıdan kopmasını engelleyerek varidatının zayıflamasına mani olmak gibi düşüncelerle mali istibdadın siyasi istibdattan daha vahim sonuçlar taşıdığına dikkat çekilmiş ve mali teşkilat görev yetki ve sorumluluk açısından yeniden yapılandırılmıştır (Türkmenoğlu & Türkmenoğlu, 2021, s. 141). 1838 yılında Avarız ve Bedel-i Nûzul daireleri olarak kurulan Türk Gelir İdaresi 1936 yılında Varidat Genel Müdürlüğüne dönüştürülmüştür. 1942 yılına kadar bu şekilde hizmet yürüttükten sonra 1942'de yapılan bir değişiklik ile Varidat Genel Müdürlüğü de kaldırılarak yerine Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur (G.İ.B., 2018). 1946 yılında 4910 Sayılı Kanun ile bu müdürlük de kaldırılarak yerine Gelirler Genel Müdürlüğü

kurulmuştur (Tezcan, 2003, s. 126). 2005 yılına kadar bu tabela altında varlığını sürdüren vergi idaresi 2005 yılında yürürlüğe konulan 5345 sayılı kanun ile mükellef odaklı bir hizmet anlayışıyla Gelir İdaresi Başkanlığı adıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak yeniden yapılandırılmıştır³ (Türkay, 2018, s. 1).

Bu aşamada bir noktaya daha dikkat çekmek gerekir ki dünyada vergi idareleri ile mükellefler arasında hak-yükümlülük ilişkisi tesis edilirken haklar dengesinin gözetilmesi bir diğer ifadeyle mükellef haklarına önem veren idari yapılanmalar henüz 1990'lı yılların başlarında iktisaden gelişmiş ülkeler tarafından gündeme getirilirken Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin daha ilk yıllarında Gazi Mustafa Kemal Atatürk tarafından sarfedilen şu sözler Türk vergi idaresinin tarihinde mükellef odaklı bir anlayışın ne kadar köklü olduğunu vesikalarda gözler önüne sermektedir; *“Cumhuriyet rejiminde nef'i hazine demek; kanunun hazine lehine tespit ettiği hakla, kanunun mükellefi karşılaştırdığı vazifeyi gayet denk bir halde tutmak demek olduğunu bir an hatırlardan uzak tutmamak önemli prensibimizdir”* (Türkay, 2019, s. 1).

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu olarak vergile(nder)me işlemlerine ilişkin sürece yönelik yönetim, denetim ve takibatı konusunda vazife üstlenen Gelir İdaresi Başkanlığı son olarak günümüz manasıyla 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle yeniden yapılandırılmış ve teşkilatlandırılmıştır (Pehlivan, 2024, s. 126). Bu çerçevede Gelir İdaresi Başkanlığı'nın amacı; tarafsızlık içinde adil bir gelir politikası uygulamak, vergi ile beraber diğer kamu gelirlerini en az maliyet ile cibayet etmek, gönüllülük ekseninde mükelleflerin vergiye uyumunu temin etmek, mükellef hakları

³ Bilginin en önemli değer olduğu günümüz dijital çağında vergi yönetimlerinin geleneksel vergi(leme) kuralları ve yönetimleri ile çok farklı kaynaklardan elde ettikleri verileri derleme ve değerlendirme hususunda imkanlarının yetersiz kalması, ülkeler arası etkileşimin artması ve ortaya çıkan değişimin yarattığı imkanları kaçırmamak adına sonuç olarak vergi daireleri kurumsal ve yasal birtakım düzenlemelerle dijital dönüşüme yönelmek zorunda kalmışlardır. Bu bağlamda e-beyanname gibi düzenlemelerle e-vergile(nder)me uygulamaları çerçevesinde 1987 yılında ABD'de atılan il dijital adım küresel ticaret hacminin artmasıyla diğer ülkelerde de hızlı bir şekilde karşılık bulurken Türkiye'de bu anlamda 1970'li yıllarda teşebbüslerde bulunulmuş olsa da ilk olarak müşahhas adım 1999 yılında İnternet Vergi Dairesinin (www.gelirler.gov.tr) kurulmasıyla atılmış olup bu adımları daha sonra 2005 yılında GİB'in kurulmasıyla www.gib.gov.tr adresi üzerinden sunulan hizmetler takip etmiş, sonrasında ise mükellefler tarafından ödevlerin daha ivedi bir şekilde yerine getirilmesi ve her çeşit belgenin dijital ortamda verilebilmesi ve sunulan hizmet portalının daha da genişletilmesi için İnternet Vergi Dairesi yerine 2020 yılında İnteraktif Vergi Dairesi erişime açılmıştır. En son olarak; vergi idareleri arasında işbirliğini tesis etmek, vergi idarelerinin hizmet sürelerini ve vergi uyum maliyetlerini asgari seviyeye çekmek, mükellef hizmetlerinin iyileştirilmesini temin etmek, vergi hatalarını ve vergi kayıp ve kaçaklarını asgariye düzeye indirmek, vergi mükelleflerine yönelik daha erişilebilir bir idare tesis etmek ve mükelleflerin gönüllü vergi uyumunu artırmak üzere 07/10/2023 tarihinde www.dijital.gib.gov.tr adresinden “Dijital Vergi Dairesi” erişime açılmıştır.

merkezli yüksek nitelikte hizmet ifa ederek mükelleflerin yükümlülüklerini kolay bir şekilde gerçekleştirmeleri için gereken tedbirleri almak ve uygulamak, verimli, etkili, saydam, hesap verebilir, katılımcı ve mükellef odaklı temel prensiplerle görev yapmak ve yapılması için gerekli tedbirleri almak olarak sıralanabilir (G.İ.B., 2018).

Yine Cumhurbaşkanlığı'nın 4 no.lu bu kararnamesinin 137. maddesinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri maddeler halinde şu şekilde belirtilmiştir (C.B. Kararnameleri, 2018);

- Devlet gelirlerine ilişkin genel iktisadi politika ve stratejiler kapsamında planlı, programlı politikalar geliştirerek bunları maliye politikaları ile uyumlu bir şekilde tatbik etmek.
- Mükelleflerin uyum sağlayacağı hizmetler geliştirerek vergiye uyumlarını artırmak.
- Mükelleflerin idareye karşı güven duymaları noktasında gereken tedbirleri almak ve mükelleflerin haklarını korumak.
- Mükelleflerle mevzuatın sağladığı hak ve ödevleri doğru bir şekilde aktarmak.
- Devlet gelirlerine haiz olan mevzuatı hazırlayarak gerekli koordinasyonu temin etmek ve vergi(leme) teknik ve uygulamaları açısından mevzuatı inceleyerek görüş beyan etmek.
- Amme alacaklarının tahsilini ve tahsilat güvenliğini sağlayarak bu hususta gereken tedbirleri almak.
- Gerçekleştirilen iş, işlem ve eylemlerden ötürü idari yargıya intikal eden ihtilaflara ilişkin gerektiğinde; talep, savunma, itiraz, temyiz ve tashihte bulunmak,
- Yine vuku bulan ihtilafları en aza indirme ve içtihat birliği sağlanması hususunda da gerekli tedbirleri almak.
- Vergile(ndir)me sürecine ilişkin bilgi, belge ve işlem faaliyetlerini yerine getirmek.
- Devlet gelirlerine ilişkin istatistiki bilgileri derlemek ve değerlendirmek, vergi yükü ve sağlanacak gelire yönelik tahminlerin hem genel hem de sektörel analizlerini yapmak, vergi veya sair mali kanunlar kapsamında

indirim, istisna ve muafiyetlerin maliyetlerini ölçerek iktisadi ve sosyal etkilerini değerlendirmek.

- Vergi kaybı ve kaçığı hususunun önlenmesine ilişkin gereken her türlü tedbiri almak.
- Devlet gelirlerine ve mahalli idare gelirlerine yönelik politikaların birbiriyle uyumunu sağlayıcı tedbirleri almak.
- Vergi tekniğı ve uygulamalarına yönelik devlet gelirlerini etkileyen her nevi mevzuat tasarı ve tekliflerini inceleyerek görüş beyan etmek.
- Gelire ilişkin mevzuatın tatbiki hususunda diğer teşmil eden kurum ve kuruluşlarla veri alışverişinde bulunmak ve iş birliğı tesis etmek.
- Uluslararası camiada vergi ilişkileri kapsamında yapılan/yapılmak istenen ikili veya çok taraflı anlaşmalara yönelik çalışmalar gerçekleştirmek ve gereken koordinasyonu sağlamak.
- Görev sahası içerisinde küresel gelişmeleri takip etmek ve diğer çok uluslu kuruluşlar ve devletlerle iş birliğı tesis etmek.
- Hazine alacakları ile vergilerin tahsiline ilişkin zamanaşımı durumu yaşanır olduğunda bunlarla ilgili terkin işlemlerini gerçekleştirmek.
- Nitelikli beşerî kaynağın yetiştirilmesi veya kazandırılması, yetkinliklerinin geliştirilmesi, performanslarının ölçülmesi ve kariyer planlamalarının yapılabilmesini sağlayacak tedbirler almak.
- Gerek personel grubuna gerekse mükellefe kitlesine kurumsal etik kuralları duyurmak ve bu bilincin yerleşmesini sağlamak.
- Yıllık faaliyetlerin sonuç ve raporlarını mütemadiyen kamuoyu ile paylaşmak.
- Son olarak da Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi veya ilgili mevzuat ya da ilgili bakanlık tarafından düzenlemelere konu olan diğer vazifeleri yerine getirmek.

Tablo 1.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat Şeması

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI	
<u>Merkez Teşkilatı</u> 1 Başkan + 6 Başkan Yardımcısı	<u>Taşra Teşkilatı</u>
Hizmet Birimleri	
Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı Gelir Bütçesi Daire Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Personel Daire Başkanlığı Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği	Vergi Dairesi Başkanlıkları Vergi Dairesi Müdürlükleri (Vergi Dairesi Başkanlıklarının Bulunmadığı Yerlerde)

Kaynak: 4 No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinden derlenmiştir. Erişim Tarihi: 11/11/2023 (C.B. Kararnameleri, 2018)

4 no'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın teşkilatlanmasına ilişkin düzenlemeler de yer almakta olup söz konusu teşkilatlanmaya ilişkin kararnamenin 138. 139. ve 140. maddelerinde merkez teşkilatı, 152. maddesinde ise taşra teşkilatlanmaları belirtilmiştir.

1.2.2. Vergi Mükellefi

Tarihsel süreç içerisinde insanların münferit hayatlardan siyasi toplumsal yapılara yönelmeleri ya da tezahür eden gereksinimlerin insanları bu toplu yaşama mecbur bırakması ihtiyaçların çeşitlenmesine sebep olmuştur. Bu değişim ve terakki, hususi ihtiyaçların yanında umumi ihtiyaçların da belirmesine yol açmış ve neticede bunların ifası da günümüzde vergi denilen çeşitli fedakârlıkları ortaya çıkarmıştır. Bu fedakârlık ile doğal olarak da ilk hediye sunan birey şeklinde tezahür eden mükellefi, zamanla kabile reislerinin/şeflerinin yerini kralların/hükümdarların alması, toplumların genişleyip devlet/imparatorluk şekline dönüşmesi ile ülkeye giriş çıkışları ya da pazarda mal satışları üzerinden de fedakârlık yapmak zorunda bırakmıştır (Bayramoğlu, 2022, s. 7). Bu süreç

toplumu oluşturan bireylerin yaptığı alışverişten elde ettiği kazanca, sahip olduğu servetten hukuki olarak varlığına kadar mükellefiyetin kapsamının genişlemesine ve katlanılan fedakârlığın da ihtiyari olmaktan çıkıp bir zorunluluk haline bürünmesine sebep olmuştur.

Külfet kavramından türeyen; görev, zahmet, yorgunluk ve yerine getirilmesi gereken zorlu iş anlamlarına gelen mükellef terimi Arapçadan dilimize girmiştir (Aykın, 2020, s. 1). Hukuki açıdan ele alındığında ise yasa gereği uyulması ve yerine getirilmesi icap eden fiil ve davranışlar manasına gelmektedir (Şahin & Cenikli, 2015, s. 27). Vergi Usul Kanunu açısından (V.U.K md.8) ise mükellef; vergi yasaları çerçevesinde şahsına vergi borcu terettüp eden kişi ve kuruluşlar şeklinde tanımlanmıştır. Burada verginin öznesine ilişkin hukuki bir sınıflandırma kapsamında vergi mükellefi ile vergi sorumlusunun ayrı ayrı yükümlülükleri ifade ettiğini de belirtmek gerekir (Oktar, 2014, s. 95). Zira vergi sorumlusu, asıl vergi yükümlüsünün yerine verginin ödenmesi açısından, alacaklı konumda bulunan vergi idaresine karşı muhatap tutulan kişi ve kuruluşlardır (V.U.K. md. 8/2) (Gerçek, 2005, s. 160). Bu kanun maddelerinde yer alan tanımlardan da anlaşılacağı üzere keyfiyeti önlemek ve hukuki güvenceyi temin etmek maksadıyla kimin vergi mükellefi olacağı ancak verginin kanunilik ilkesi çerçevesinde kanun ile belirlenmektedir (Güner, 2011, s. 96).

Mükellefler vergileme, takibat, bürokrasi, denetim ve yargı(lama) gibi idari eylemler sonucunda, kızgınlık, bıkkınlık, yorgunluk ve kırgınlık gibi durumlara girmekte bu da vergi itaatinin ve bilincinin aşınmasına sebebiyet verebilmektedir (Demirli, 2011, s. 17). Tüm bu olumsuz vakıalar yükümlünün vergiye karşı bir tepki geliştirmesine neden olarak vergiye uyumunu olumsuz şekilde etkilemekte ve kişiyi vergi kaçırma veya vergiden kaçınma davranışlarına teşvik etmektedir (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 16-17). Bu vakıa temelde verginin ya da vergileme sürecinin mükellef nezdinde bir zorunluluk/yükümlülük addedilmesinden ileri gelmektedir. Fakat dünya genelinde iktisadi, hukuki ve sosyal alanda meydana gelen değişimler vergi otoritelerinin hem vergiye hem de mükelleflere bakış açılarını değiştirmesine sebep olmuştur. Bu çerçevede mükellef tabiri bir yük, yüklenme ya da yükümlülük ifade ettiği kadar kişilerin birtakım haklara da haiz oldukları konularını ön plana çıkarmıştır (Sandalcı, 2022, s. 334). Dolayısıyla artık verginin aktif öznesi olan devlet ya da idare karşısında verginin pasif

öznesi olan mükellefin sadece yükümlülüklerinin değil haklarının da düzenlemesi gerekliliği kaçınılmaz olmuştur (Gerger, Bakar, & Gerçek, 2016, s. 67).

Sonuç olarak yurttaşlıktan daha geniş sahayı ifade eden “mükellef⁴” kavramı artık vergilemenin pasif süjesi olarak, hakları göz ardı edilmiş, bastırılmış, vehme kapılmış, tedhişe maruz kalmış bir kitle olmaktan ziyade hak ve hukuku gözetilen devlet idareleri kadar etkin bir şekilde konumlandırılan bir süje olarak tabiiyetinde bulunduğu cemiyetin hukuki ve demokratik gelişim emarelerinden biri olmuştur (Erol A. , 2011, s. 1).

1.2.3. Vergi İdareleri ile Mükellef İlişkisi

Devlet ile mükellef arasında cereyan eden vergileme ilişkisinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini sağlayan, vergi sisteminin daha etkin olarak işlemesini temin eden, hasılı hukuk prensipleri çerçevesinde vergileme ile ilgili bütün hizmetleri yürüten ve koordine eden müessese şüphesiz vergi idaresidir (Karaca & Demirgil, 2014, s. 368). Burada vergi idaresiyle mükellef arasında vuku bulan ilişki vergi sisteminin temelini oluşturmaktadır (Abdiyeva, 2006, s. 288). Vergi idaresinin mükellef ile bu noktada tesis ettiği ilişki ya da iş birliği; mükelleflerin yükümlülüklerini daha kolay ve daha az hata ile yerine getirebilmelerinin, vergi idareleri ile aralarındaki güveni ve etkileşimi artırabilmenin ve de vergi sisteminin daha kolay ve etkin işlemesini temin edebilmenin ön koşulunu oluşturmaktadır (Buyrukoğlu & Erasa, 2012, s. 125). Özet olarak mükelleflerin haklarının açıkça ortaya konulduğunu ve korunduğunu düşündüren, vergi idareleri ile etkileşimlerini artıran ve vergi idarelerinin etkinliğini sağlayan eylem planı hükümetlerin mükellef haklarını deklare etmesidir (Türkay, 2018, s. 1). Dolayısıyla hükümetler vergi idarelerinin geleneksel bürokratik imajından sıyrılıp vergi mükellefleriyle daha iyi ilişkiler tesis etmeyi, hizmet ve etkinlik temelinde imaj yaratmayı tercih etmektedirler (Gökbel, 2000, s. 13). İşte bu gelişimin doğal bir süreci olarak da vergi idareleri en nihayetinde vergi uyumunu temin etmek üzere birçok özel kamusal hizmet kuruluşlarının yapmış olduğu gibi “mükellef şartlarını” yayınlayarak vergi mükellefleri ile aralarındaki ilişkiyi günün koşullarına göre yeniden tesis etmektedirler (Didinmez & Seçilmiş, 2018, s. 112).

⁴ Burada kastedilen bir ülkede kendi vatandaşı olmayan kişilerinde vergi mükellefi kapsamına girmesi hususudur.

1.3. HAK KAVRAMI

Ödev, borç, vecibe ya da hukuki yükümlülük anlamlarını da içeren hak mefhumu, mücerret bir kavram olan hürriyetin/özgürlüğün müşahhas hali olarak tecessüm etmiştir (Kükre, 2017, s. 15-16). Bu noktada bir şey yapma veya yapmama / belirli şekilde davranma veya davranmama erki olarak karşımıza çıkan hürriyet mefhumu ise hukuki manada herhangi bir kısıtlamaya yahut zorlamaya muhatap kalmadan düşünme veya davranma hali olarak tezahür etmektedir (Biyar, 2023, s. 140-141). Bir diğer ifade ile hürriyet, kanunların sağladığı ölçüde her şeyi yapabilme hakkıdır (Koşar, 2007, s. 1). Dolayısıyla burada hak kavramı hukuki manada kişilere bir şeyi yapma ya da belirli ölçülerde davranma talebinde bulunma yetkisi olarak ifade edilebilir (Yılmaz C. , 2019, s. 1). Sözün özü hak, belirli normlarla korunan bir menfaat ya da ayrıcalık, sahiplik öne sürebilme gücü, bir şey yapma ya da yapmama hürriyeti anlamında temayüz etmiş bir kavramdır (Kaba & Beşel, 2017, s. 40). İnsana toplum içinde istek ve talepte bulunma konusunda görev ve sorumluluk addeden meşru yollarla yetki veren bir kavramdır (İnan, 2008, s. 55).

İnsanın insani varlığını, insanca yaşamını temin etmesi için gerekli olan bu haklardan bir kısmı daha henüz anne karnında kazanılırken bir kısmı ise insanoğlunun dünyaya gelmesiyle beraber kazanılmaktadır. İşte demokrasi kültürü temayüz etmiş çağdaş devletler devletin varlık sebeplerinin başında insanı var eden bu temel hak ve özgürlüklerin temin ve tesisini vaz'etmektedirler (Ceylan, 2017, s. 218).

Pozitif hukuk düzeni tarafından tanınan ve güvence altına alınan bu temel hak ve özgürlükler devletin koruyup geliştirmekle yükümlü olduğu en tabii insani haklarıdır (Çakan & Avcı, 2021, s. 642). Toplum insani bir düzen içinde yöneten ve düzenleyen devletler bu vazifeyi hukuk normları ile sağlamaktadır (Doygun, 2021, s. 290). İnsani hakların kazandırdığı yetki ve menfaatlerin korunamadığı bir ortamda hukukun varlığından söz edilemez (Koşar, 2007, s. 1). Dolayısıyla hukuk sisteminin niteliği bize insan/vatandaş haklarının içeriğini belirleme imkânı vermektedir. Zira hukukun üstün olduğu ülkelerde haklar anlamlı olup hukukun üstünlüğünün bozulduğu yerlerde bu haklar anlamını yitirmektedir (Bentley, 2007, s. 80).

Hukuka bağlı hukuk normlarına tâbi olan devletlere şüphesiz hukuk devleti denir. Ancak hukuk devleti ile kanun devletini karıştırmamak gerekir. Bir ülkede kanunların var olması o ülkeyi hukuka bağlı devlet konumuna yükseltmez. Kanunların sağladığı hak ve

özgürlüklerin devlete vücut veren tüm organlar tarafından gözetildiği ve uygulandığı ölçüde bir devlet hukuk devleti olabilir. Çünkü hukuk devleti, insan haklarını koruyan ve bu haklara saygı gösteren, adil bir hukuk nizamı ve güveni tesis eden, bunu sürdürmeyi görev addeden bütün iş ve eylemlerini yargı denetimi koşuluna bağlayan otorite demektir (Gerçek, 2018, s. 97). Hukuk devleti, topluma hukuki güveni vermek ve hukuk güvenliğini temin etmek, birey ve gruplar üzerinde baskı ve tehdide imkân tanımadan, keyfi uygulamalara mahal bırakmadan vehme kapılmadan iradeli bir devlet düzenini icap ettirmektedir (Özmen & Diğerleri, 2017, s. 31). Hukuk devleti, hukuk normlarını, bu normların uygulanmasını ve bu normların uygulanması açısından normlar bütününe bilinebilir, anlaşılabilir ve erişilebilir olmasını gerektirmektedir (Arıkan, 2023, s. 256).

XVIII. yüzyılda temel hak ve özgürlükler olarak evrilmeye başlayan hakların somutlaşmasında mühim rol oynayan insan hakları, geçmişte İngiltere’de bireyin devlet otoritesine karşı ilk anayasal kazanımı olan 1215 tarihinde ilan edilen Büyük Özgürlük Fermanıyla tecessüm etmiştir. Daha sonra insanoğlunun bu anayasal kazanımına sırasıyla 1776 tarihinde Amerikan bağımsızlık mücadelesi neticesinde ilan edilen Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi ve 1789 tarihinde vuku bulan Fransız ihtilâli ile gelen “İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi” belirli ölçekte katkılar sağlamıştır (Karakoç, 2018, s. 22). Fakat bu durum ulusal düzeyde iç hukukta insan haklarını kısıtlı olarak ihdas etmiş olup uluslararası hukukta pek bir etki gösterememiştir. XVIII. yüzyılda Avrupa kıtasında insan hak ve hukukuna önem vermeyen totaliter rejimlerin varlığını sürdürmesi ve özellikle II. Dünya Savaşı sürecinde yaşanan insan onurunu kırıcı utanç veren olayların yaşanmasının ardından vuku bulan ihtilâller, insan hak ve özgürlüklerini de teşmil ederek yeni bir nitelik kazandırmış ve anayasallaşma sürecine mühim katkılar sağlamıştır (İnan, 2008, s. 51). Bireylerin artık temel hakları son yüzyılda sözleşmelerle, kurumsal düzenlemelerle daha da somutlaştırılmış ve uluslararası küresel ölçekte de kabul görür bir hâl alarak gözetilen, uyulan ve uygulanan bir konuma getirilmiştir (Er, 2011, s. 5). Bu noktada hukuki manada sadece tavsiye niteliği taşıyor olsa da uluslararası düzlemde büyük ilgi uyandıran ilk hadise 10/12/1948 tarihinde Birleşmiş Milletler (BM)’in 48 üyesi tarafından imzalanan “İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi” olmuştur. Söz konusu bildirgenin 8. maddesi şöyledir; “*Herkes yasa ve anayasayla kendilerine tanınan temel hakları ihlâl edilen işlemlere karşı yetkili kılınmış ulusal mahkemelere karşı yargısal müracaatta bulunma hakkına sahiptir*” (Aybay, 2006, s. 5-14). Bununla beraber bu sözleşme salt temel

haklardan mürekkep olmayıp, iktisadi, içtimai, toplumsal haklar ile adil yargılanma, mülkiyet edinme, yaşama, sürgünden korunma, din, vicdan, düşünce ve örgütlenme hürriyetlerini de teşmil etmektedir (Er, 2011, s. 5). Bahse konu bildiri ile başlayan süreç uluslararası düzeyde insan haklarını biraz daha ete kemiğe büründürülerek 05/05/1949 tarihinde Avrupa Konseyinin 47 üyesi tarafından imzalanan “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi” (AİHS) ile insanlığa kazandırılmıştır (Bilici, 2023, s. 3). Bu hadisenin akabinde 1969 tarihinde imzalanan Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi ile başlayan anayasallaşma sürecinin sonunda insan hakları ile ilgili düzenlemeler ulusal anayasalarda temel hak ve özgürlükler olarak yerlerini almış ve demokratik gelişim sürecinde bu hakların korunması yargısal denetimle daha da güçlendirilmiştir. Avrupa Konseyi’nin kurulduğu yılda (08/08/1949) üyesi olan Türkiye ise AİHS’yi 04/11/1950 tarihinde imzalamış ve 10/03/1954 tarihinde de 6366 Sayılı Kanun ile AİHS’yi yürürlüğe koyarak sözleşme fihristinde yer alan hak ve yükümlülükleri kabul etmiştir (TBB, 2017, s. 28-29). Diğer taraftan fiiliyatta AİHS’nin temel insan hakları konusunda kapsamına aldığı düzenlemelerin taraf olan devletlerce ihlal edilip edilmediğinin “tespit” makamı konumunda olan yargı mercii Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)’dir. Bu mahkeme bir tür tespit mahkemesi olup duruma göre aldığı çeşitli kararlarla taraf olan devletlerin iç hukukunda ihlali tüm etkileriyle ortadan kaldırma veya ihlal öncesi duruma dönülmesini sağlamaya yönelik yargılamanın yenilenmesini isteme hakkını da müracaatçıya sağlayabilmektedir (Bilici, 2023, s. 7-8). Türkiye Cumhuriyeti bu hususta da Türk vatandaşlarının AİHM’ye müstakil başvurusunu 1987 yılında kabul etmiş olup ayrıca 1989 yılında da AİHM’nin yargı yetkisini tanımıştır (Türkiye Barolar Birliği, 2017, s. 31).

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin ana metninin ilk 12 maddesi içerisinde temel hak ve özgürlüklere ilişkin düzenlemeler yer almıştır. Söz konusu sözleşmenin 2. maddesinde yaşam hakkı, 3. maddesinde işkence yasağı, 4. maddesinde zorla çalıştırma ve kölelik yasağı konularında düzenlemelere yer verilmiştir (Özmen & Diğerleri, 2017, s. 15). 5. maddesi ise kişinin aile hayatı ya da özel hayatı (toplumsal yaşamı) bir mahrumiyete uğramaması üzerine kişisel özgürlüğe ve güvenliğe yer veren bir maddedir (Macovei, 2008, s. 6). 6. maddesi herkesin medeni hak ve yükümlülükleriyle alakalı verilecek yargısal kararların; bağımsız mahkemelerde, hakkaniyetli, masumiyet karinesine dayalı, her nev’i savunma hakkı ile makul sürede gerekçeli kararlarla

mahkemeye erişimin kısıtlı olmadığı adil yargılanma hakkı çerçevesinde düzenlemesini isteme hakkını içermektedir (Mole & Harby, 2005, s. 5). 7. madde yasada belirtilmeyen bir eylemin birey tarafından gerçekleştirildiği durumda kişinin cezalandırılmamasını temin eden kısaca Cezaların Yasallığı ilkesi ile “Non Bis İn İdem”⁵ ilkesini koruma kapsamına almıştır (Bilici, 2023, s. 5). Sözleşmenin 8. maddesinde yine kişinin aile ve özel hayatına ilişkin saygı gösterilmesini isteme hakkı, 9. maddesinde din ve vicdan hürriyeti ile düşünce özgürlüğü hakkı, 10. maddesinde ifade özgürlüğü hakkı, 11. maddesinde toplantı ve dernek kurma hürriyeti hakkı, 12. maddesinde de kişilerin evlenme hakları düzenlenmiştir. Sonrasında bazı ek protokollerle de birtakım haklar AIHS’nin şemsiyesine dahil edilmiştir. Bunlardan biri sayılan 1 no’lu ek protokol ile (gerçek ve tüzel) herkesin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı göstermesini talep etme hakkı olan mülkiyet hakkına sözleşmede yasal dayanak oluşturulmuştur. Bununla beraber 4 no’lu protokol ile serbest dolaşım hakkı, 6 ve 13 no’lu protokollerle de ölüm cezasının komple kaldırılmasına⁶ yönelik haklar düzenlenerek hüküm altına alınmıştır (Council Of Europa, 2021).

1.4. HAKLARIN SINIFLANDIRILMASI

Eşitlik, özgürlük, hürriyet ve adalet gibi kavramlar ile birlikte anılagelen hak teriminin, haiz olduğu muhteva ve sağladığı yetki türlerine göre çeşitlilik arz etmesine bağlı olarak farklı şekillerde tasnifi mümkün olabilmektedir (Ceylan, 2017, s. 218). Tabi en başta bireyin münferit yaşamından gelen bireysel haklar ile kolektif hayatın bir parçası olarak ortak gereksinimden vuku bulan toplumsal haklar ayrımı, en fazla tasnif türlerinden birini teşkil etmektedir (İnaç & Yazıcı, 2018, s. 138). Bu noktada yaşam, mülkiyet, düşünce ve inanç gibi kişiye münhasır haklar bireysel ya da kişisel haklar kapsamına girerken kolektif nitelikteki eğitim, sağlık, yeterli yaşam standardı, seçme ve seçilme gibi haklar da toplumsal haklar kapsamına girebilmektedir (Üskül Engin, 2014, s. 212). Diğer taraftan nüfuz ettiği alana göre tasnif edildiğinde ise haklar; insan hakları,

⁵ ‘Non bis in idem’ ilkesi ya da hakkı, bireyin aynı suçtan dolayı iki defa cezalandırılmaması ya da yargılanmaması hakkıdır. Bu ilke AIHS’ye ek 7 no’lu protokolün 4. maddesiyle hüküm altına alınmıştır (Tomás Cano Campos, 2001).

⁶ Ölüm Cezası; 6 no’lu protokol kapsamında “bir devletin ancak savaş zamanı yahut yakın savaş tehdidi vakıalarında işlenen bir suçtan dolayı verilebilir” şeklinde sınırlandırılmıştır. Ancak 13 no’lu ek protokol bu düzenleme işlevini feshederek her koşulda ölüm cezasının kaldırıldığını hüküm altına almıştır (İnsan Hakları Hukuku Bilgi Bankası, 2003).

vatandaşlık hakları ve siyasi haklar şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutulabilmektedir (İnan, 2008, s. 57). Bu kapsamda toplumu oluşturan vatandaşlara kanun koyucu tarafından tevdi edilen haklar vatandaşlık haklarını; siyasi iktidara katılma imkânı veren seçme ve seçilme, siyasi parti kurma ya da üye olma gibi haklar siyasi hakları; fırsat eşitliği hakkı, baskı altında olmadan uygun yaşam koşullarına erişim hakkı gibi temel haklar da insan haklarını ifade etmektedir (Yılmaz G. , 2004, s. 9). Bir başka ayrım da öğretilerde Jellinek üçlüsü olarak bilinen statü ekseninde birey ile devlet arasındaki ilişkinin niteliğine göre George Jellinek tarafından geliştirilen pozitif statü hakları, negatif statü hakları ve aktif statü hakları şeklinde ortaya çıkmaktadır (Turhan, 2013, s. 367). Bireyi devlete karşı koruyan ve koruyucu haklar olarak da adlandırılan negatif statü hakları, kişinin devlet ya da bir başka otorite tarafından dokunulmayacak alanını, haklarını ve bu hakların sınırlarını tayin eden haklardır (Ceylan, 2017, s. 221). Öte taraftan pozitif statü hakları da bireyin devletten iktisadi ve sosyal haklar gibi pozitif edimlerde bulunulmasını talep edebilme haklarını içerirken aktif statü hakları ise bireyin seçme, seçilme gibi veya vatandaşlık hakkı gibi devlet yönetimine katılımını sağlayan hakları ihtiva etmektedir (Gören, 2016, s. 3304).

Haklara bir diğer taraftan kuşak ekseninde de sınıflandırma yapıldığına tesadüf edilmektedir. Bu çerçevede bireye devletin müdahale etmeyeceği bir alan sunan, ifade hürriyeti hakkı, mülkiyet hakkı, yaşam hakkı gibi kişi özgürlüğü ekseninde bireye özel bir alan oluşturan haklar birinci kuşak haklar olarak adlandırılırken, özellikle XVIII. ve XIX. yüzyılda proletaryanın ayaklanması üzerine talep edilen haklar sonucu kazanılan çalışma, sağlık, sosyal güvenlik gibi sosyal haklar da ikinci kuşak haklar olarak sıralanmıştır. Öte taraftan II. Dünya Savaşı sonrasında vuku bulan tahribatın onarılmasına yönelik ortaya çıkan ve halâ oluşumu tamamlanmamış gelişme ve dayanışma odaklı çevresel, kültürel ve toplumsal haklar da üçüncü kuşak haklar olarak adlandırılmaktadır (Yılmaz G. , 2004, s. 9).

Hak kavramı taşıdığı ehemmiyet itibariyle çok yönlü olarak tasnife bu şekilde konu olurken hukuk ekseninde ele alındığı vakit bir sınıflandırmaya daha konu olmaktadır. Aşağıda ayrı bir başlık altında ele alınacak olan hakların bu tasnif şekli; kişilerin eşitler arası düzlemde birbirlerine karşı sahip oldukları özel haklar ile birey-devlet arasındaki ilişki kapsamında vuku bulan ve bireyin devlete karşı sahip olduğu kamusal haklardır (Gerçek, 2018, s. 98).

1.4.1. Özel Haklar

Özel hukuk çerçevesinde eşit konumda bulunan kişilerin birbirleriyle olan ilişkilerini tesis eden normlar bütününe bahsettiği haklara özel haklar denir (Özkorkut, 2018, s. 99). Bu hakların en ayırt edici özelliği genellik ilkesi gereği herkesin (vatandaş ya da yabancı ayrımı yapılmadan) bu haklardan yararlanabiliyor olması ve de yararlanırken eşitlik ilkesince hak sahibi olmakta ya da borç altına girmekte herkesin hukuken eşit tutulmasıdır (Gökbel, 2000, s. 7). Telif hakkı, mülkiyet hakkı, kişilik hakkı, alacak üzerinde tasarruf hakkı, def'i oy ve ayıksı kuvvet kullanmak gibi haklar özel haklara örnek olarak gösterilebilir (Doğan İ. , 2020, s. 91).

Ayrıca özel haklar bir taraftan hak süjesine hukuki yetkiler tanırken diğer taraftan karşısındaki gerçek veya tüzel kişilere de özel ya da genel nitelikte bir yükümlülük barındırmaktadır. Bir şeyi yapmak ya da yapmamak şeklinde tezahür eden bu yükümlülüğe örnek olarak, mülkiyet hakkı kapsamında hak süjesine tanınan yetkilere karşılık bir başka gerçek ya da tüzel kişinin buna müdahale etmeme yükümlülüğü gösterilebilir (Özkorkut, 2018, s. 99).

Özel haklar ortaya çıkan bu özellikleri, hukuksal etkileri, ya da kapsadıkları konularına göre çeşitli yönleriyle tasnif edilebilmektedirler. Mesela konularına göre sınıflandırıldıklarında miras hakkı, aynî haklar, fikri haklar ya da her nev'i alacak hakkı şeklinde bir ayırım yapılabilir. Buradaki ayırımdan maksat hakkın korumaya yöneldiği varlıklar ve çıkarlardır. Bunlar maddi çıkarları korumaya yönelik mamelek hakları olabileceği gibi, manevi çıkarları korumaya yönelik kişilik hakları da olabilir (Nal, 2020, s. 129-137). Ya da mahiyetlerine göre mutlak haklar ve nispi haklar şeklinde de tasnif edilebilir. Bu noktada mutlak haklar velayet ya da vesayet hakkı gibi herkese karşı ileri sürülebilirken nispi nitelikte haklar sadece belli ilişkiler sonucu belli kişilere karşı ileri sürülebilmektedir (Erenoğlu, 2021).

Hukuksal etkileri bakımından ele alındığında ise haklar, kullanıldıklarında ön alım veya alım ve geri alım gibi yeni bir durum ortaya çıkarıyor ise yenilik doğuran haklar, yok eğer herhangi bir hak ortaya çıkarmıyor ve bir hukuki durum yaratmıyor ise yenilik doğurmayan haklar şeklinde tecessüm ederler. Yine bir başka ayırım yapılmak istenirse kişiye bağlı olan yani kendisi dışında hiç kimse tarafından kullanılamayan intifa (yararlanma) ya da sükna (oturma) hakları gibi başkalarını devredilemeyen haklar ile

mülkiyet hakkının bir başkasına intikali gibi devredilebilen haklar şeklinde de sınıflandırma yapmak mümkündür (Özdemir H. , 2019, s. 179-181).

Farklı şekillerde sınıflandırılabilen ilişkilerinde irade özgürlüğü ve eşitlik ilkesi geçerli olan bu özel haklar Ticaret Hukuku, Medeni Hukuk, Miras Hukuku, İş Hukuku, Borçlar Hukuku ve İcra İflas Hukuku gibi farklı hukuk sahalarında cereyan ederken Özel Hukukun da kapsamını ihdas etmektedir (Ceylan, 2017, s. 219). Dolayısıyla Özel Hukuk; Medeni Hukuk, Borçlar Hukuku, Ticaret Hukuku, Devletler Özel Hukuku, İş Hukuku, İcra ve İflas Hukuku gibi hukuk dallarından meydana gelmektedir (Arslan M. , 2012, s. 29).

1.4.2. Kamusal Haklar

Kişilerin toplum ve devlet ile ilişkilerini tesis eden ve kamu hukuku kapsamında vuku bulan haklarına kamusal haklar denir (Döner, 2019, s. 161). Kamusal haklar, kimi zaman devlete, kişilere karşı yerine getirmesi gereken etkin bir vazife yüklerken kimi zaman ise engel olmamak, karışmamak gibi edilgen bir vazife yüklemektedir (Nal, 2020, s. 127). Dolayısıyla bu haklar birey-devlet arasındaki ilişkiyi tesis eden, kamu hukuku tarafından konulan ve korunan, bireyin devlete karşı sahip olduğu haklardır (Yücedoğru, 2007, s. 5). Buradan bir hakkın kamusal bir hak olarak nitelendirilebilmesi ancak devlete karşı istemde bulunabilme gücünün bir yasa ve hukuksal dayanağının oluşmasıyla mümkün olabilmektedir (Gökbel, 2000, s. 7). Genellikle devletlerin anayasalarında sıralanan kamusal haklar, Türkiye Cumhuriyeti’nde 1982 Anayasası’nın ikinci kısmının 12. maddesi ve devamında “Temel Hak ve Ödevler” başlığı altında hem yasal dayanakları oluşturulmuş hem de bu hakların nelerden mürekkep olduğu ihdas edilmiştir (Özkorkut, 2018, s. 95).

Kişilerin seçme ve seçilme hakları, can ve mal güvenlikleri, örgütlenme ve yürüyüş hakları gibi haklardan tecessüm eden kamusal haklar insanlık tarihinin çok uzun bir geçmişe sahip olduğu dikkate alınır ise sınır ve kapsam açısında henüz bir oluş içerisinde bulunmakta ve bunun devam etmekte olup ve de gittikçe çeşitlendiği tartışma götürmeyecek kadar sarıh ve nettir (Nal, 2020, s. 127). Bu noktada gerek doktrinlerde gerekse ulusal ve uluslararası belgelerde değişik ölçütler ile sınıflandırmalara tabi tutulan kamusal haklar için en meşhur sınıflandırma Jellinek üçlüsü olarak da ifade edilen negatif, pozitif ve aktif statü hakları sınıflandırmasıdır. Negatif statü hakları; kişinin devlet tarafından dokunulamayan ve aşılamayan özel alanının sınırlarını tayin eden

haklardır. Kişi dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği, din ve vicdan hürriyeti gibi haklar bu kapsamda örnek gösterilebilir. Dolayısıyla bu haklar devlete “gölge etme” gibi negatif bir tutum ve davranış ödevi yüklemektedir. Pozitif statü hakları da hakkın kullanılabilmesi için devlete pozitif bir davranış, olumlu bir müdahale gerektiren haklardır. Bireye devletten bir şey isteme hakkı tanıyan ve “isteme hakları” olarak da adlandırılan öğrenim hakkı, sağlık hakkı, çalışma hakkı, sosyal güvenlik hakkı gibi haklar da pozitif statü haklarına örnektir (Döner, 2019, s. 161). Aktif statü hakları ise bireylerin kamusal faaliyetlere yani devlet yönetimine katılımını sağlayan haklardır. Büyük ölçüde vatandaşlık esasına bağlanmış olan bu haklara da siyasi parti kurma hakkı, seçme ve seçilme hakkı, kamu hizmetine girme hakkı gibi haklar örnek verilebilir (Gökbel, 2000, s. 7).

Kamusal hakları kişilerin kamu kurumları ile olan hukuki münasebetleri sonucu öznel nitelikli kamu hakları ve genel nitelikli kamu hakları şeklinde de sınıflandırmak mümkündür (Nal, 2020, s. 127). Bir devlet memurunun izin hakkı ya da aylık hakkı öznel nitelikte olabileceği gibi 1982 Anayasası’nın 12. maddesinde sıralanan dokunulmaz, devredilmez ve vazgeçilmez şeklinde yer alan temel hak ve özgürlükler şeklinde nesnel nitelikte de olabilmektedir (Özkorkut, 2018, s. 95-97). Diğer taraftan tarihi süreç içerisinde ortaya çıkışı ve gelişim basamakları göz önüne alındığında birinci, ikinci ve üçüncü kuşak haklar şeklinde sınıflandırılabilirdiği gibi nüfuz ettiği alana göre kişisel, siyasal, ekonomik ve sosyal haklar şeklinde de bir ayrıma tabi tutulabilmektedir (Erenoğlu, 2021).

Kimi zaman temel hak ve hürriyetler şeklinde Anayasa Hukuku’nun konusunu teşkil eden kimi zaman ise Ceza Hukuku, Uluslararası Kamu Hukuku ve İdare Hukuku gibi farklı hukuk sahalarında cereyan eden kamusal haklar Kamu Hukuku’nun da kapsamı hakkında malumat verebilmektedir (Erdoğan, 2017, s. 186). Dolayısıyla kamusal hakların tecessüm ettiği, kanuni düzenlemelerinin vuku bulduğu Kamu Hukuku; Anayasa Hukuku, Ceza Hukuku, İdare Hukuku, Mali Hukuk, Yargılama Hukuku, Genel Kamu Hukuku, Devletler Genel Hukuku ile İcra ve İflas Hukuku’ndan meydana gelmektedir (Arslan M. , 2012, s. 30). Bunların içerisinde Mali Hukuk’un Gelir Hukuku ve Gider Hukuku şeklinde iki ayağının olduğunu, Vergi Hukuku’nun da bunlar arasında bir Kamu Hukuku alt dalı olarak Gelir Hukuku ayaklarından birini teşkil ettiğini belirtmek gerekir. Zira vergilendirme işlemleri bireyle devlet arasında vuku bulan idari bir işlem olup Vergi

Hukuku'nun konusunu teşkil ederken “Mükellef Hakları” da bireylerin vergilendirme işlemleri ile alakalı temel ilke ve unsurlardan doğmakta olup, devletten talep edilebilecek kamusal haklar arasında yer almaktadır (Gerçek, 2018, s. 100).

Konuyu dağıtmadan anlaşılabilirliğini kolaylaştırmak ve temin etmek amacıyla buraya kadar rafine edilen Kamu Hukuku dallarını tablo halinde vermek, mükellef haklarına da bir sonraki bölümde müstakil bir şekilde etraflıca değinmek isabetli bir adım olacaktır.

Tablo 1.2. Kamu Hukuku Fihristi

KAMU HUKUKU				
Anayasa Hukuku				
İdare Hukuku				
Ceza Hukuku				
Mali Hukuk	Gelir Hukuku	Vergi Hukuku	Vergi Usul Hukuku	
			Vergi Yargılama Hukuku	
			Vergi İcra Hukuku	
			Vergi Ceza Hukuku	
			Uluslararası Vergi Hukuku	
	Gider Hukuku			
Yargılama Hukuku				
Genel Kamu Hukuku				
Devletler Genel Hukuku				
İcra ve İflas Hukuku				

Kaynak: (Arslan M. , 2012, s. 30)

2. BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN HAKLARI VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Yirminci yüzyılın sonlarında insan hakları sahasında vuku bulan idari ve hukuki gelişmeler çerçevesinde demokratikleşmenin vergi hukukuna yansımaları olarak nitelendirilen mükellefler hakları, vergi uyumuna azami ölçüde önem veren vergi idarelerinin mükellefler odaklı yaklaşımını zorunlu kılan modern bir kavramdır (Bak & Bedir, 2020, s. 57);(Doğruyol, 2023, s. 1);. Kanun koyucu tarafından bu zamana kadar idare karşısında dezavantajlı bir konumda bulunan mükelleflerin korunmasına yönelik düzenlemeleri kapsayan mükellefler hakları; vergi mükelleflerinin olumlu (mükelleflerin bilgi alama hakkı) veya olumsuz talepte (özel hayatın gizliliği hakkı) bulunabilmelerinin yetkisini içeren ve ihlal edildiği vakit hukuki korunma sağlayan haklar bütünüdür (Çetin & Gökbnar, 2010, s. 25). Dolayısıyla çalışmanın ikinci bölümünde vergi idarelerini yeniden yapılanmasını temin eden mükellefler haklarının ortaya çıkışı ve küresel ölçekte gelişimi, vergi uyumuna etkisi, haklar içerisindeki yeri, unsurları, ihlali durumunda koruma yöntemleri ve OECD teşkilatının düzenlemelerindeki mütebariz mükellefler hakları etrafıca ele alınmaya çalışılmıştır.

2.1. MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Demokratik olarak ilerleme kaydetmiş toplumlarda devlet bireylerle olan münasebetlerini düzenlemek için bir taraftan kişilere hukuken birçok temel hak ve ödevler yüklerken diğer taraftan egemenlik hakkına dayanmak suretiyle vergilendirme yetkisini kullanarak hem kişiler üzerinde bir üstünlük kurmuş hem de temel hak ve ödevlerine müdahalede bulunmuştur (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 21). Yine bahse konu olan devlet mevzuattan aldığı yetki ile vergilendirme işlemlerini temin ve tesis ederken mükelleflere tevdi ettiği ödevlerin yanında birtakım da haklar tanımaktadır (Tekin, 2016, s. 1989). Bu teşebbüsle devlet aslında, sahip olduğu geniş vergilendirme yetkisini mükellefler lehine sınırlandırma düşüncesini de benimsemektedir (Gerger, Bakar, & Gerçek, 2016, s. 48). Diğer bir ifadeyle vergi mükelleflerine tanınan bu haklar, genel olarak devletin belirli bir şekilde hareket etmesi ya da vergi kanunlarını yapması, idare etmesi, toplaması gibi geniş uygulama yetkilerinin sınırlandırılması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Bentley, 2007, s. 34). Böylelikle vergi sistemlerinin oluşturulmasında hukuken aktif ve güçlü tarafı oluşturan devlet pasif tarafı

oluşturan/temsil eden mükellefleri statik yapıdan daha dinamik bir konuma getirmeyi arzulamaktadır (Tepe, 2014, s. 10). İşte bu noktada mükellef hakları mefhumu, demokrasi ve insan haklarının vergi hukukuna bir yansıması olarak içeriği hızlı bir biçimde gelişen modern bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Doğruyol, 2023, s. 1). Genel hukuk düzeni içerisinde temel haklar şeklinde kişilere tanınan bu haklar Vergi Hukuku içerisinde “Vergi Mükellefi Hakları” şeklinde tecessüm etmektedir (Şahin & Cenikli, 2015, s. 28). Şimdi bir tanım getirmek gerekir ise mükellef hakları, tanıdığı hukuki statü itibarıyla devletin vergilendirme sürecinde mükellefe olumlu yahut olumsuz iddiada bulunma hakkı veren ve bu hakkın ihlal edilmesi durumunda hukuki koruma temin eden haklar olarak tanımlanmaktadır (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 68). Kamu idarelerinin vergileme sürecinde mükellefe koruma sağlamak, mükellefin vergi bilincini, ahlakını ve uyumunu artırarak vergi dairesine karşı olumsuz düşüncelerini gidermek, vergi kayıp ve kaçacağını önleyerek vergi erozyonunu asgari seviyeye çekmek, mükellefin kendisine olan güvenini artırmak ve mükellef odaklı bir yaklaşımla idari hizmetleri sergilemek bu kapsamda örnek teşkil etmektedir (Sandalcı, 2022, s. 333). Fakat mükellef haklarının kullanılabilirliğini ve geçerliliğini sürdürebilmesi için yasal dayanaklara muhtaç olduğunu da belirtmek gerekir (Bozdoğan & Bıyık, 2017, s. 17). Genel düzenden özel düzene intikal eden ve bu duruma uyum sağlayan mükellef hakları bu başlık altında birkaç alt başlıkta ele alınacaktır.

2.1.1. Mükellef Haklarının Ortaya Çıkışı

Tarihte ilk büyük ayaklanmalar çoğunlukla mali yönden haksız, ölçsüz ve keyfi olarak konulan vergilere karşı bu vergilerin yükümlülüğü altında ezilen kişiler tarafından gerçekleşmiştir. Bu ayaklanmaların çoğu kanlı bir şekilde neticelenmiş olsa da nihayetinde yöneticiler tarafından, salınan vergi ile bu külfete katlananların ilişkilerinin sürekli olarak gözetilmesi ve denge unsurunun göz ardı edilmemesi gerektiği üzerinde durulmuştur (Yücedoğru, 2007, s. 15). Dolayısıyla denilebilir ki; tarihte hak arayışlarına yönelik önemli mücadelelerin patlak verdiği mühim sahalardan biri de vergi sahasıdır (Atak & Şahin, 2020, s. 1). Vergi alanı insanlık tarihi kadar eski olup birçok münferit hak ve özgürlüklerin temayüz etmesine de yol açmıştır (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 69). Bu çerçevede bilinen ilk ayaklanma M.Ö. yıl 2350 Sümerlerin Başkenti Babil’de vergi tahsildarlarına duyulan hoşnutsuzluk ve konulan yüksek vergiler sebebiyle patlak vermiştir. Din menşei vergilerin ağırlığı, özel mülkiyetlerin dini mabetlere tahsis

edilmelerinin aşırılığı ve vergilerin bir hayli fazla ve sayıca çok çeşitli olması, hanedanların değişmesi sonucunu doğuracak kadar netice ortaya koyan ayaklanmaların amillerini oluşturmaktadır (Yücedoğru, 2007, s. 15). Vergi tarihinde yaşanan bu hadiseler mükellef haklarının da eskilere dayandığını göstermektedir (Atak, 2021, s. 58). Dolayısıyla mükellef haklarının etkinliğinin ortaya konulması açısından bu hakların ortaya çıkışı ve gelişimini tarihi süreç içerisinde devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırmaya başladığı dönemden itibaren ele almak daha anlamlı olacaktır (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 33). Aslında bununla beraber demokrasinin gelişimi, anayasacılık hareketleri ve temelde insan hakları ve özgürlük hareketleri mükellef haklarının gelişimini ortaya koyan temel hadiselerdir (Bakar, 2011, s. 43).

2.1.1.1. İngiltere

İlk olarak tarihte Yurtsuz John olarak bilinen İngiltere Kralı John'un selefi Kral Richard'ın bir sefer dönüşü esir alınmasının ardından istenilen fidyeyi ve yaşanan çeşitli savaşlar akabinde yapılan harcamaları karşılamak üzere baronlar üzerindeki vergi yükünü bir hayli artırmasıyla buna karşı ayaklanmalar başlamıştır (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 20). Bu ayaklanma sonucunda tarihte ilk anayasal belge olarak da anılan ve insan hakları hususunda da mihenk taşı olarak bilinen "Magna Carta Libertatum" 1215 yılında Kral John'a imza ettirilmiştir (Tepe, 2014, s. 19). Hem ilk anayasal belge olması hem kralın vergilendirme yetkilerini sınırlandırması hem de insan haklarının temel taşı olması münasebetiyle bu "özgürlük berati" mükellef hakları konusunda da önemli bir yer teşkil etmektedir (Karaca & Demirgil, 2014, s. 367).

Magna Carta'nın vergilemeye münhasır bazı maddeleri ele alındığında 9. maddesi; *"Ne biz ne de memurlarımız, borçlunun taşınabilir malları borcunu ödemeğe yeterli olduğu sürece topraklarına veya rantına el koymayacağız. Borçlunun kendisi ödemedede bulunabilecek durumda oldukça kefilleri takip edilmeyecektir. Eğer borçlunun ödeme kabiliyeti kalmazsa, kefilleri ödemeye mükellef olacaklardır. Ancak, eğer kefiller isterlerse ve borçlu onlarla ödeştiğini ispat edemez ise, ödedikleri borç miktarı borçlu tarafından kendilerine ödeninceye kadar borçlunun toprak ve rantlarından yararlanabileceklerdir"* hükmünü içerirken, 12. maddesi; *"Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve büyük kızımızın (yalnızca bir kere) evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel oylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır. Bu sebeplerle de ancak makul bir yardım toplanabilir."*

Londra şehrinden istenecek yardımlarda da benzer şekilde hareket edilecektir” hükmünü içermektedir. Öte taraftan 20. maddesi; “Hür bir insan küçük bir suç için ancak bu suça uygun bir para cezasına çarptırılabilir, ağır bir suçun cezası da suça uygun olacak, kişinin yaşamasına engel olacak kadar ağır olmayacaktır. Kraliyet mahkemesi kararlarında tüccarların ticarî mallarına, köylülerin gerekli araçlarına dokunulmayacak, bu para cezalarının hiçbiri o çevrenin tanınmış kimselerince onaylanmadıkça alınmayacaktır” hükmünü ihdas ederken, 21. maddesi; “Kontlar ve baronlar ancak kendi eşitleri tarafından ve işlemiş oldukları suçlara uygun bir şekilde para cezasına çarptırılabilirler” hükmünü içermekte olup 41. maddesi ise “Tüccar serbestçe ve güvenle İngiltere’ye girip çıkabilecekler, kalabilecekler, eski ve hukukî geleneğe uygun olarak, savaş zamanında bizimle savaşmakta olan milletin tüccarı dışındakiler, kanunsuz bir vergi vermeden, ticaret yapmak amacıyla karada ve denizde yolculuk yapabileceklerdir. Savaşın başlangıcında bizimle savaşan bir ülkenin tüccarı bizim topraklarımızda bulunurlarsa, düşmanımızın ülkesinde bizim tüccarımıza nasıl muamele ettiğini biz veya vekilimiz anlayıncaya kadar, şahıs ve mallarına bir zarar vermeden bekletileceklerdir. Eğer bizim tüccarımıza iyi muamele edilmişse onlara da iyi muamele edilecektir” hükmüyle tecessüm etmektedir (İlal, 1968, s. 216-220).

Dikkatle mütalâa edildiğinde beratın ilk olarak 9. maddesinde borçlunun (mükellefin) sadece yükümlü olduğu borç tutarınca takibe alınacağı kralın bu hususta kısıtlanıp bunun üzerinde bir işlem vuku bulmayacağı, ancak bunu ödemeye malik olmadığı vakit kefillerin takip edileceği fakat burada da kefilin mağdur olmaması için kefil olduğu miktar tutarınca asıl borçlunun toprağından ve toprağın getirdiği kazançlarından maliki gibi tasarruf edebileceği düzenlemeye konu olmuştur (İlal, 1968, s. 228). 12. maddesine bakıldığında kralın en büyük oğlunun şövalye yapılması, en büyük kızının bir defaya mahsus izdivacı ve kralın fidye parası konuları istisna tutularak bunların dışında meclisin onayı olmadan kralın vergi toplayamayacağı hüküm altına alınmıştır (Kaba, Beşel, & Gürdal, 2018, s. 324). Böylece kralın vergi salmadan evvel meclisin rızasını almak zorunda olduğu hukuken belirtilmiştir (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 33). Ayrıca bu madde verginin kanuniliği ilkesinin ve de temsilsiz vergi alınamaz anlayışının tekâmül etmesini de sağlamıştır (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 20). 20. maddesine bakıldığında ise borçluların işlemiş olduğu suçlar karşılığında uygulanacak maddi yaptırımın suçluyu geçiminden aciz bırakacak bir büyüklükte

kesilmeyecektir (Tekin, 2016, s. 1990). Yani suçlara uygulanacak ceza “Ölçülülük İlkesi” gereğince suçun ağırlığı ile orantılı bir şekilde takdir edilecektir. Hatta bu madde ile beraber 21. madde de dikkatle ele alındığında suçu işleyen kişiye takdir edilecek cezanın suça uygun olarak kişinin yaşamını temin etmesine engel olmayacak derecede çevrenin önde gelen kişileri tarafından takdir edilmesi ve böylece kralın koyacağı olası keyfi vergilerin ortaya çıkaracağı baskının önlenmesi arzu edilmiştir. Diğer taraftan 41. madde ile de kişilerin yasal olmayan bir vergiye muhatap tutulmadan seyahat hürriyetine sahip oldukları hüküm altına alınmıştır (İlal, 1968, s. 227-233).

Siyasal otoritenin hem iktidarını hem de vergilendirme gücünü sınırlayan, insan hak ve özgürlüklerini mücerret bir kavram olmaktan kurtarıp müşahhas bir zemine oturtan bu özgürlük beratı öte taraftan hem kendisinden sonra gelen bildirgelere öncülük etmiş hem de sadece İngiltere ile sınırlı kalmayarak bu konuda tüm dünyada etkisini göstermiştir (Kaba & Beşel, 2017, s. 41). Aynı zamanda mükellefleri koruma altına alan bu belge dünyada mükellef hakları konusunda da başlangıç noktası kabul edilmiştir (Atak & Şahin, 2020, s. 1). Fakat Magna Carta’yla İngiltere’de fiiliyata geçirilmesi arzulanan ancak birçoğu geçirilemeyen ilkeler bu defa 1628 yılında atılan Petition of Rights (Haklar Dilekçesi) ve 1689 yılında atılan Bill of Rights (Haklar Demeci) demokrasi imzalarıyla tekâmül ettirilerek somut hale getirilmek istenmiştir (Öner M. Y., 2016, s. 175). İmza edilen/ettirilen bu tarihi vesikaların üçünün de temel amacı kralın halk üzerindeki sınırsız yetkisini sınırlandırmaktır. Bu bağlamda meydana gelen vakıalar nihayetinde maliye literatüründe “Bütçe Hakkı” olarak bilinen halkın, devletin mali (gelir-gider) kararlarında temsil hakkının elde edilmesini temin ederken dolayısıyla aynı zamanda mükellef haklarının da kazanılması süreci olarak değerlendirilebilir.

2.1.1.2. Amerika Birleşik Devletleri

Mükellef haklarının ortaya çıkışı hususunda bir eylem de ABD’de gerçekleşmiş fakat buradaki durum İngiltere’deki gibi kralın yetkilerini sınırlandırmaktan farklı olarak verginin psikolojik sınırının aşılması neticesinde mükelleflerin bir bağımsızlık hareketi başlatmaları şeklinde tezahür etmiştir. Bu noktada ilk olarak 1765 yılında Amerika’da çıkan Pul Vergisi isyanı temsilsiz vergileme hareketine bir tepki olarak gelişen ve ABD’nin doğumuna yol açan mühim bir hadisedir (Kaba, Beşel, & Gürdal, 2018, s. 325). Pul vergisi; İngiliz parlamentosunun hem savaş maliyetlerini karşılamak hem de kolonileri kontrol altında tutmak maksadıyla 1760 yılında pul kanununu çıkarmasıyla

gazete, ruhsat, mukavele gibi önemli belgeler üzerinde pul alımını şart koşarak uyguladığı ağır bir vergidir (Bayramoğlu, 2022, s. 64). İkinci hadise ise İngiltere'nin yine Amerikan kolonisi üzerine 1764 ve 1765 yıllarında yürürlüğe koyduğu The Sugar Act (Şeker Kanunu) ve The Stamp Act (Damga Kanunu) yasalarına karşı ABD bu kanunlarla getirilen vergilerin geleneksel koloni vergilerinden ziyade yurtiçi vergiler olduğunu ileri sürerek bu vergileri kabul etmemiş ve boykot yoluna gitmiştir. Bu boykot başarılı sonuçlanmış olup 1766 yılında bu vergilerin kaldırılması sonucunu ortaya çıkarmışsa da 1767 yılında bu defa gümrük vergileri yürürlüğe konulmuştur. 1770 yılında bu gümrük vergileri de çay ürünleri dışında bütün ürünler üzerinden yeniden yapılan boykotlar sonucu kaldırılmış olsa da ikinci büyük hadise 1773 yılında gerçekleşmiştir (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 23). 16/12/1773 tarihinde Britanya'nın Amerikan kolonilerine yönelik çay üzerine koyduğu yüksek çay vergisi sonucu tarihte Boston Tea Party (Boston Çay Partisi) olarak bilinen vergi karşıtı ikinci büyük isyandır (Kaba, Beşel, & Gürdal, 2018, s. 325). Bu hadise üzerine İngiltere Amerika üzerinde uyguladığı baskısını daha da artırmış ve bağımsızlık hareketi farklı bir boyut kazanmıştır. Daha sonra bu bağımsızlık mücadelesinin anayasal uzantıları ortaya çıkarak bazı bildiriler ilan edilmiştir (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 36). Virginia Haklar Bildirgesi de bu noktada konumuzla alakalı düzenlemeler içermektedir ki 6. maddesi; *“Meclislerde halkın temsilcisi olarak çalışacak kişilerin seçimi serbesttir; topluma bağlılık ve sürekli genel ilgi beslediğine dair yeterli delili alan herkesin oy hakkı vardır; kamu yararı için, kendinin ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmadan, kimse ne vergi ödemeye zorlanabilir, ne de mülkü elinden alınabilir; aynı biçimde kimse, kamu yararını göz önünde bulundurarak kabul etmediği yasalara uymakla yükümlü değildir”* hükmünü içerirken 7. maddesi; *“Herhangi bir yetkinin, herhangi bir makam tarafından kullanılması, yasaların icrası ya da sürüncemede bırakılmaları, halk temsilcilerinin onayı olmadıkça, halkın haklarına bir tecavüzdür; bu yüzden asla yapılmamalıdır”* hükmüyle tecessüm etmektedir (The Virginia Declaration of Right's, 2023). Bildirinin beyan edilen 6. maddesi ile kimseye rızası olmadıkça mükellefiyet tesis edilemez ve kamu yararı için de olsa kimsenin mülküne el konulamaz hükmüne anayasal güvence getirilmiştir (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 71). Yani bu madde ile vergilemede kanunilik ilkesi ve mükellef haklarında mülkiyet hakkı ilkesi kabul edilmiştir. 7. maddeye bakıldığında ise temsilsiz

vergi salınamaz ilkesi yasal dayanak kazanmış olup ayrıca bağımsızlık için de bir gerekçe oluşturulmuştur.

2.1.1.3. Fransa

İngiltere’de ve ABD’de haklar konusunda vuku bulan gelişmeleri Fransa’daki gelişmeler izlemiş fakat Fransa’daki gelişmeler de Amerika’daki gibi değil İngiltere’deki gibi kralın vergileme yetkilerine yönelik sınırlandırmalar şeklinde tezahür etmiştir (Atak, 2021, s. 59). Orta çağ döneminde Fransa’ya bakıldığında tıpkı İngiltere’deki gibi soylulardan ve kilise temsilcilerinden mürekkep bir meclisin olduğu, kralın varidatı masraflarını karşılamadığı vakit bu meclisin onayını almadan vergi salamadığı bir yapı hâkim idi. Lakin 15. asırdan 18. asra kadar krallar bu meclisi toplama yoluna gitmemişler ve de ABD’nin kuruluşuyla beraber tecessüm eden “temsilsiz vergi olmaz” ilkesini de yok sayarak keyfi vergileme geleneklerini devam ettirmişlerdir. Bu durum 18. yüzyılın başında mali krize dönüşmüş ve monarşinin otoritesini ve özgüvenini sarsmıştır (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 21) Temel sebepleri arasında mali ve iktisadi bunalımların yanında devletin eşit ve adil olmayan vergileme yetkisinin de büyük rolü olan Fransız İhtilali, tarihte aydınlanma dönemi olarak bilinen İnsan Hakları düşüncesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 38). Bu demokratikleşme eylemleri sadece insan haklarına değil, bununla beraber vergileme alanında da anayasal temeller oluşturmuş, dolayısıyla mükellef haklarına da pozitif yönde tesir etmiştir. Zira mükellef haklarının da temel dayanağı anayasal güvence kapsamında çeşitli enstrümanlar aracılığıyla korunmasıyla mümkün olduğu için Fransız İhtilali bu açıdan mükellef haklarının gelişmesi konusunda mühim rol oynamıştır. İhtilalle beraber derebeyliklerinin ve kiliselerin vergilendirme hususunda sahip oldukları imtiyazlara son verilirken kralın vergilendirme yetkileri de sınırlandırılmıştır (Atak & Şahin, 2020, s. 1). Daha sonra 1789 yılında yayınlanan Fransız Yurttaş ve İnsan Hakları Bildirgesinin 13. maddesinde; *“Bu kamusal gücün ve yönetim görevlerinin devamlılığını sağlamak için genel bir vergi zorunludur. Bu vergilendirme bütün yurttaşların olanaklarına göre eşit ölçüde bölünmelidir”* hükmü, 14. maddesinde; *“Bütün yurttaşlar bizzat veya temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini belirleme, bunu serbestçe kabul etme, bu vergilerin kullanımını gözlemleme ve verginin miktarını, matrahını, tahsil şekli ve süresini belirleme hakkına sahiptir”* hükmü ve 17. maddesinde ise *“Mülkiyet dokunulmaz ve kutsal bir hak olduğu için, yasaların belirlediği kamusal gereklilik açıkça doğmadıkça ve meşru bir*

tazminat ödenmedikçe kimse bu haktan yoksun bırakılamaz” hükmü yer almıştır (Arslan A. , 2013, s. 25).

Bildirgenin 13. maddesine bakıldığında vergilemenin genellik ve eşitlik ilkesini hüküm altına aldığı görülmektedir. 14. maddesine bakıldığında ise verginin kanunilik ve belirlilik ilkeleri yasal dayanaklarına kavuşturulmuştur. 17. maddesine bakıldığında da mükellef hakları kapsamında kimsenin keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamayacağı belirtilerek mülkiyet hakkı hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla İngiltere’de başlayan ABD’de gelişen ve Fransa ile beraber diğer ülkelerde de devam eden bu hak arayışı hadiseleri akabinde çeşitli belge ve bildirelerin yayınlanmasına sebep olmuştur. Bu vesikaların devletlerin vergileme yetkilerini sınırlandıran ve mükellef haklarının önemini öne çıkaran belgeler olduğu izahtan varestedir.

2.1.2. Mükellef Haklarının Gelişimi

Son derece dinamik bir yapı ve konu olan mükellef hakları durağan ve statik bir husus değildir. Vergisel işlemlerin türü ve tatbiki ilerledikçe buna mukabil mükelleflerin de yükümlülükleri arttıkça buna paralel mükellef hakları da değişmekte ve gelişmektedir. Zira yükümlülüğün olduğu her yerde haklar da bulunmaktadır (Türkay, 2019, s. 1). Mükellef hakları da II. Dünya Savaşından sonra daha yoğun bir şekilde gelişen ve ilerleyen insan hakları ile çok yakın bir ilişki içerisinde (Çetin & Gökbnar, 2010, s. 25). İnsan hakları mefhumu mükellef haklarını da içine alan daha geniş bir konu olduğundan insan hakları sahasındaki ilerlemeler mükellef haklarını da mühim derecede etkilemektedir (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 67). Bu noktada modern anlamda mükellef hakları ile ilgili düzenlemeler vazedilen imtiyazlar ve bildirelerle ilan edilmiş ve bu hakların hukuki korumalarını temin edecek birimler de gelişme göstermiştir (Karaca & Demirgil, 2014, s. 367).

Toplumda mülkiyet haklarının tek kişiden toplumun diğer paydaşlarına geçmeye başlaması modern anlamda bu hareketin başlangıç noktasını oluşturabilir (İnan, 2008, s. 25). Gerek 1948 yılında ilan edilen İnsan Hakları Evrensel Bildirisi’ne de bakıldığında gerekse 1950 yılında imza edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne de bakıldığında bireylerin herhangi bir gerekçe olmadan keyfi olarak mülkiyet haklarından yoksun bırakılamayacaklarına yönelik getirilen düzenlemeler, vergileme yetkilerinin sınırlandırılmasını temin eden ve bu paralelde mükellef haklarının da başlangıcı olarak düşünülen ilk somut hareketlerdir (Er, 2011, s. 7). Daha sonra 1952’de imzaya açılan ve

1954 yılında yürürlüğe giren Avrupa İnsan Hakları sözleşmesi Ek 1 Numaralı Protokolünün ilk maddesinde hüküm altına alınan düzenlemeye göre devletlerin vergileme yetkilerinin en tabii ve saygı duyulması gereken hakları olduğu belirtilirken bu yetkilere keyfi olarak müracaat edilmesinin insan haklarına ters düşeceği de belirtilmektedir. Hatta bununla beraber Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergilendirme yoluyla mülkiyet haklarına müdahaleleri ancak ulaşılabilir ve de öngörülebilir olduğu takdirde meşru kabul etmektedir (Öner M. Y., 2016, s. 176). Zaten yeni kamu yönetimi anlayışı da toplumu oluşturan vatandaşların bir müşteri anlayışıyla görülmemesi gerektiğini tam aksine devletin asıl sahibi olarak görülmesi ve hizmet edilmesi gerektiğini, devlet-vatandaş ilişkilerinin bu zeminde vuku bularak demokratikleşme adımlarının atılması gerektiğini ve şeffaf bir yönetim modelini taahhüt etmektedir (Bak & Bedir, 2020, s. 58).

İnsan hakları konusunda yaşanan bu gelişmelerden sonra daha da belirginleşmeye başlayan vergi mükellefi hakları da bir dizi dalgadan geçmiştir (Bentley, 2002, s. 1);

- Mükellef haklarının korunması hususunda ilk dalga, çağdaş vergi sistemlerinin kurulmasında ve tanımlanmasını içermektedir. Bu noktada vergi kararlarının incelenmesi hakkı, verginin cibayeti ve uygulaması hakları gibi temel hukuki haklara yer verilmiştir.
- İkinci dalga, mükellefler ile gelir otoriteleri arasında yoğun etkileşimi yönetecek yasal ve idari bir çerçevenin geliştirilmesini kapsamaktadır. Mahremiyet, dokunulmazlık, gizlilik, arama ve el koyma hükümleriyle yönetim sürecini kolaylaştırmak konusunda bir dizi maddi ve usûli haklar vurgulanmıştır.
- Üçüncü dalga, doğrudan yabancı yatırımlar ile ticaretin geliştirilmesi için bir vergi çerçevesinin belirginleştirilmesi ve mükellefin vergiye uyumunun artırılmasına yönelik hakların benimsenmesini içermektedir. Genelde yapısal vergi reformu şeklinde tecessüm eden bu haklar, yerli mükellef ile yabancı yatırımcıları da kapsayan gelir otoriteleri ile vergi mükelleflerinin ilişkilerini geliştirmeye ve şeffaflığı temin etmeye odaklanır.
- Dördüncü dalga ise ticaret yoluyla artan uluslararası korumanın artırılmasını içermektedir. Bu aşamanın etkileri dolaylı olsa da mükellef hakları zaman içerisinde iç korumanın gelişiminden etkilenmektedir.

Devletin vergileme yetkisinin sınırlandırılması paralelinde vuku bulan mükellef haklarının gelişimi hadisesi mükellef odaklı bir anlayışın yerleşmesini temin etmiştir. Yeni kamu yönetimi anlayışı devletlerin idari yapılanmalarında mükellefe rağmen değil de mükellefle birlikte yürümenin önemini öne çıkararak vatandaşlık mefhumunun bileşeni olan vergi yükümlülüğüne de yansımıştır (Karaca & Demirgil, 2014, s. 368). Nitekim 1980’li yıllardan itibaren vergi yükümlülerinin sahip oldukları hakların tanımlanması ve korunması için yasal ve idari düzenlemelere gidilmiştir. Mükelleflerin sahip oldukları hakların bir kısmını içeren mükellef hakları bildirimleri de bu noktada yeni bir kavram olarak tecessüm etmiştir (Doğruyol, 2023, s. 1). Bu bildirimler, mükelleflere vergilendirme ile alakalı asli ve tali kaynaklarla tanınan hak ve yükümlülükleri anlaşılır bir dil ile özetleyen vesikalardır. Yani mükellef hakları bildirimleri, mükelleflerin sahip oldukları hak ve yükümlülükleri daha sarıh, anlaşılır ve kolay erişilebilir hale gelmesini temin etmektedir (Kaba & Beşel, 2017, s. 41).

Mükellef hakları ile ilgili yakın dönemde bu gelişmelere mukabil ilk uluslararası tartışma 1987 yılında “Uluslararası Maliye Derneği (IFA)”nın düzenlediği “İnsan Hakları ve Vergilendirme” konulu konferansı ile başladığı görülmektedir (Bakar, 2011, s. 58). Diğer taraftan 1990 yılında Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Teşkilatı (OECD) “Vergi İdaresi ve Politikası Merkezi” mükelleflere tanınan birtakım hakların bulunduğuyla alakalı bir rapor hazırlayıp bunu üye ülkelere duyurmuştur (Er, 2011, s. 7). OECD üyesi ülkelerde bunun üzerine Kanada 1985 yılında Declaration of Taxpayer’s Rights (Mükellef Hakları Beyannamesi), İngiltere 1986 yılında Taxpayers Charter (Mükellef Sözleşmesi), Fransa 1987 yılında La Charte du Contribuable (Mükellefler Sözleşmesi), ABD 1988 yılında Taxpayers Bill Of Rights (Mükellef Hakları Bildirgesi) ve Avusturalya 1997 yılında Taxpayers Charter (Mükellef Sözleşmesi) gibi belgeler hazırlamışlardır (Bak & Bedir, 2020, s. 58). Söz konusu bu belgeler zaman içerisinde mükelleflerin vergiye uyumlarının artırılması amacıyla revize edilmektedir. OECD’nin öte taraftan “Mali İşler Komitesi” de 8 Numaralı Çalışma grubu ile üye ülkeler için referans niteliğinde mükellef hak yükümlülüklerinin hukuki durumlarının tespit edilmesi için bir belge yayınlamıştır (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 231). Yayımlanan bu belgede üye ülkelerin mevzuatlarının farklı bölümlerinde bazı haklara yer verildiği birçok üye ülkenin o dönemde açık olarak mükellef hakları belgesinin bulunmadığı tespit edilmiştir (Öner M. Y., 2016, s. 176). Mevzuatların çeşitli

bölümlerinde anılan hakların da; başvuru ve itiraz hakkı, gizlilik hakkı, bilgilenme yardım ve haber alma hakkı, mahremiyet hakkı, verginin doğru tutarda alınması hakkı, belirlilik ve öngörülebilirlik hakkı şeklinde tezahür ettiğine tesadüf edilmektedir.

2.1.2.1. İngiltere

İlk olarak Mükellef Hakları Bildirgesi'ni yayınlayan İngiltere'ye bakıldığında şu haklar tanımlanmıştır; idareden yardım ve destek alma hakkı, özel hayatın ve sırların korunması hakkı, saygılı hizmet alma hakkı, temsilci kullanma hakkı, adil ve tarafsız hizmet alma hakkı, açık ve dürüst muamele hakkı, uyum maliyetlerinin asgari tutulması hakkı ve kuralları çiğneyenlerle mücadele hakkı (Öner M. Y., 2016, s. 176). Mükellef haklarının gelişmesine hem yayınladığı bildirgeyle hem yaptığı düzenlemelerle dünyada öncülük eden İngiltere; bu hakların daha da geliştirilmesi ve iyileştirilmesi hususunda 1991 ve 2004 yıllarında revize yoluna gitmiş, 2005 yılında yeni bir yapılanma başlatmış, 2008 yılında mükelleflerin dilek ve isteklerini daha doğru tespit edebilmek için farklı mükellef grupları ile çalışmalar yapmış ve bu doğrultuda İngiltere Gelir İdaresi (HMRC) 2009 yılında Mükellef Hakları Bildirgesini “Your Charter” (Sizin Bildirgeniz) ismi ile yeniden yayınlamış ve de “mükellef” ibaresinin yerine “müşteri” ibaresini ikâme ederek 2013 yılında bildirgeyi yeniden güncellemiştir.

2.1.2.2. Fransa

Mükellef hakları ile ilgili çağdaş bir gelişme de 1987 yılında “La Charte du Contribuable” (Mükellefler Sözleşmesi) adıyla Faransa'da vuku bulduğu yukarıda belirtilmiş olsa da aslında bunun zeminindeki idari sorumlulukları ve mükellef haklarını kapsayan idari düzenlemeler 1975 yılına kadar geriye gitmektedir. Fakat bu düzenleme daha çok vergi denetimi sırasında mükellef haklarını içeren dar kapsamlı bir düzenleme olduğu için çok bilinmemekte olup mükellef haklarının korunmasına yönelik yasal nitelik taşıyan ilk kapsamlı düzenleme “La Charte des Droits et Obligations du Contribuable Vérifié” (Denetlenen Mükellefin Hak ve Yükümlülükleri) Bildirgesi ile 1987 yılında yayımlanmıştır (Atak & Şahin, 2020, s. 1).

2.1.2.3. Amerika Birleşik Devletleri

Mükellef hakları konusunda diğer bir önemli hadise 1988 yılında ABD'de yayınlanan Taxpayer Bill of Rights (Mükellef Hakları Bildirgesi) olmuştur. Aslında bu bildirgenin zemini de 1979 yılında ABD Gelir İdaresi (IRS) içerisinde oluşturulması

planlanan Mükellef Ombudsmanlık Müessesesinin oluşturulması kararına müteakiben ortaya çıkmıştır. Taxpayer Bill of Rights ile esasen amaçlanan IRS'nin ifa ettiği hizmetlerde yetkilerin kötü maksatla kullanımlarını tespit etmek ve engellemektir (Atak & Şahin, 2020, s. 1). Ayrıca IRS mükelleflere yönelik müşteri odaklı anlayışın geliştirilmesini temin etmek, müşterilere aktif savunma ve kendilerini müdafaa etme hizmetleri sunmak üzere 1994 yılında vergi idaresinden bağımsız "Taxpayer Advocate Service" (Mükellef Avukatlık Hizmeti) müessesesini kurmuştur. Mükelleflerin gelir idaresiyle yaşadıkları problemlerin çözümü konusunda hizmet veren bu müessese tarafından ilan edilen mükellef hakları da şöyle sıralanmıştır; kaliteli hizmet alma, bilgilendirme, sır saklama, vergiyi doğru tutarda ödeme, özel hayatın gizliliği, dava açma, IRS uygulamalarına karşı başvurma ve dinlenme, temsilci kullanma, başvuru ve incele sürelerinin belirli olması, adil ve eşit hizmet alma hakları (Olson, 2014, s. 1). 1998 yılından itibaren yeniden revize edilen IRS, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirme hususunda onlara yardımcı olan, mükellef odaklı, vergi yasalarını dürüstlük ve adalet anlayışıyla tatbik eden, en üst nitelikte hizmet sunan bir kurum olmayı görev addetmiştir (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 71)

2.2. İNSAN HAKLARI BAKIMINDAN MÜKELLEF HAKLARI

II. Dünya Savaşından sonra önem kazanmaya başlayan insan hakları kavramı ile gelişen mükellef hakları Magna Carta'ya kadar dayandırılabilir. Söz konusu bu haklar zaman içerisinde hem insan haklarının sınırlandırıcı etkilerini kabul etmeleri hem de vergi sistemlerinin verimlilik ve etkinliklerinin temini amacıyla ulusların öncelikli hukuki düzenlemelerinde yer bulmuştur (Tepe, 2014, s. 12). Şüphesiz evrensel insan hakları konusu mükellef hakları konusundan çok daha geniş olsa da mükellef haklarının rasyonel bir şekilde tahlil edilebilmesi için bu hususta insan haklarını başlangıç noktası olarak ele alma gerekliliği gözden kaçırılmamalıdır (Çetin, 2010, s. 20).

Birçok ulus gerek kendi vergileme yetkilerini mükelleflere karşı kullanırken uyması gereken kuralları gerekse mükelleflerin sahip oldukları hakları, bazen idari veya yasal düzenlemeler yaparak deklare ederken bazen de bildireler aracılığıyla ilan etmektedir (Tepe, 2014, s. 12). Örnek olarak İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi (İHEB) giriş bölümünde insanlığın korku, tehdit ve yokluktan arınma özgürlüğünün herkes tarafından kullanılabilirdiği bir dünya beklentisinin herkes tarafından arzulandığı, bu çerçevede insan haklarının hukuk prensipleriyle korunması gerekliliğini

vurgulamaktadır. Buna göre mükelleflerin vergiyi bir korku unsuru olarak görecektir bir düzenlemenin de hukuk düzeninde yer almamasına dikkat çekilmektedir (Çetin, 2010, s. 20). Ya da yine mezkûr bildirgenin 17/2. maddesinde hiçbir kimsenin keyfî bir şekilde mal ve mülkünden mahrum bırakılamayacağı hüküm altına alınarak insanca yaşamalarına engel olacak bir düzenleme ya da uygulamanın insan hakları ile uyuşmayacağı vurgulanmaktadır (Tepe, 2014, s. 11). Evrensel insan hakları hukuku bakımından AİHM'nin mükellef hakları konusunda vermiş olduğu kararlar da bu çerçevede referans olarak gösterilebilir. Bir örnek vermek gerekirse vergi politikalarının tatbiki konusunda sözleşmeye taraf olan uluslara oldukça geniş takdir hakkı tanıyan AİHM, bu hakkın hiçbir zaman sınırsız olmadığını, kişi (mükellef) hak ve özgürlüklerine müdahalenin ancak kamu yararı ya da meşru bir amaç gütmesi durumunda mümkün olabileceği, bunun da yine orantısallık ve ölçülülük ilkeleriyle uyumlu olması gerektiği vurgulanmaktadır (Egeli & Dağ, 2012, s. 141-142)

2.3. EKONOMİK KALKINMA VE İŞ BİRLİĞİ TEŞKİLATI (OECD) AÇISINDAN MÜKELLEF HAKLARI

Genel olarak devletin belirli bir şekilde hareket etme yükümlülüğü ya da vergi yasalarını yapma, idare etme, vergiyi toplama yahut bu yasaları uygulama yetkilerinin bir nev'i sınırlandırılması anlamına gelen mükellef haklarına OECD teşkilatında da yer verilmektedir (Bentley, 2007, s. 34-37). Zira aşağıda birazdan belirtilecek olduğu üzere Avrupa Birliği, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi gibi ulusüstü birliklerin ve sözleşmelerin mükellef haklarının ortaya çıkmasında ya da gelişmesinde nasıl ki mühim düzeyde katkıları bulunuyorsa OECD'nin de bu hususta mükellef haklarının küresel düzeyde önem kazanmasında ve gelişmesinde önemli katkısı olmuştur (Kaba & Beşel, 2017, s. 41). Bu noktada OECD'nin Mali İşler Komitesinde 8 no.lu Çalışma Grubu 1990 yılında üye ülkelere yönelik referans niteliğinde bu üye ülkelerin genel durumunu havi bir rapor düzenleyerek bu üye ülkelerin pek çoğunda o dönemlerde sarîh olarak mükellef haklarına münhasır bir belge veya düzenleme bulunmadığını fakat mevzuatlarının çeşitli kısımlarında birtakım haklara yer verildiğini belirtmiştir (Öner M. Y., 2016, s. 176).

Öte taraftan mükellef haklarının açıklanması ve deklare edilmesi konusunda ilk olarak 1986 yılının temmuz ayında İngiliz Vergi Dairesinin “Mükellef Haklarının İmtiyazı” başlıklı belgesi örnek teşkil etmektedir. Daha sonra ABD Kongresi'nin 1988 yılında “Mükellef Hakları Bildirgesi”ni, 1996'da bu bildirgenin ikincisini ve 1998'de de

üçüncüsünü yasalaştırması, mükellef haklarının müstakil gelişmesinde önemli adımlar olarak bu sürece katkı sunmuştur (Tepe, 2014, s. 12).

Öncelikle 1990 yılında OECD'nin bu çalışma grubu tarafından yayımlanan rapora göre, üye ülkelerin hemen hemen tamamında; doğru miktardan fazla vergi ödememe hakkı, başvuru ve itiraz hakkı, bilgilendirilme, yardım edilme ve dinlenilme hakkı, gizlilik ve sır saklama (özel hayatın korunması) hakkı ile belirlilik ve öngörülebilirlik hakları bu kapsamda yer alan mükellef haklarıdır (Egeli & Dağ, 2012, s. 132). Daha sonra 2003 yılında yine OECD tarafından "Vergi Mükelleflerinin Hakları ve Yükümlülükleri" hususunda yayımlanan kılavuzda bu haklardan; doğru miktardan fazla vergi ödememe hakkı, kesinlik hakkı ve yardım alma hakları gibi haklar birincil haklar şeklinde, diğer üç hak olan temyiz, mahremiyet ve gizlilik hakları ise de ikincil haklar şeklinde sınıflandırılarak muhafaza edilmiştir (Bentley, 2007, s. 126). Ayrıca bu kılavuzda ülkelerin mükellef hakları konusunda ortaya koyacakları vesikalarda mükellef hakları ihdas edileceği zaman bu hakların o ülkenin kültürü, vergi politikası, yasal ve idari düzenlemelerinin göz önüne alınması gerektiğinin üzerinde durulmaktadır (Çetin & Gökbnar, 2010, s. 27). Dolayısıyla genel hakların vergi hukuku prensiplerinde bir yansıması olarak karşımıza çıkan, tüm ülkelerde geçerli bir belge/bildirge modeli olmasa da birey-insan-mükellef hakkı ortak paydasında tecessüm eden, tüm sistemlerde yer alan bu temel mükellef hakları kısaca şu şekilde izah edilebilir;

Bilgilendirme, Yardım Alma ve Dinlenme Hakkı; mükelleflerin, vergi idarelerinde kendileri hakkında bulunan bilgileri talep etmelerinden, vergilerin nasıl hesaplanıp kesinleştirilmesine değin vergi sisteminin işleyişi hakkında güncel bilgileri edinme haklarına kadar sahip olmaları gerektiğini ihdas eden hak mefhumudur (Çetin & Gökbnar, 2010, s. 27).

Müracaat veya İtiraz Edebilme Hakkı; mükelleflerin, kendileri hakkında vergi idaresi tarafından alınan bir karara veya yapılan bir işleme karşı üç farklı şekilde itiraz veya müracaat edebilme hakkına sahip olduğunu ortaya koyan hak türüdür. Bunlardan ilki; mükelleflerin kendileri için vergileme yönünden sonuç ihtiva eden bir işlem gerçekleştirilmesini ya da durum tespit edilmesini isteme hâli, ikincisi; kendileri için vuku bulan uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi için itiraz ya da şikâyet yollarına müracaat edebilmeleri hali, üçüncüsü de; vuku bulan uyuşmazlığın çözümlenebilmesi için yargı yoluna müracaat edebilmeleri hâlidir (Çetin, 2010, s. 33).

Olması Gerekinden Daha Fazla Vergi Ödememe Hakkı; mükelleflerden kanunda işaret edilen tutardan fazla miktarda vergi alınmaması gerektiğini, bu durumu belirlemek için vergi idarelerinden yardım alabilmelerini ya da kanunlarda yer alan kolaylıklardan yararlanabilmelerini ihtiva eden hak türüdür (Çetin & Gökbunar, 2010, s. 27)

Kesinlik hakkı; mükelleflerin faaliyetleri neticesinde ödeme yükümlülüğünde oldukları vergiyi önceden bilme hakkına sahip olduklarını ifade etmektedir (Çetin, 2010, s. 33).

Özel Hayatın Gizliliği veya Mahremiyet Hakkı; mükelleflerin lüzumu bulunmadığı durumlarda özel hayatlarına müdahale edilmemesini talep etme haklarına sahip olduklarını, bu noktada kişisel ya da ailevi hayatlarına, meskenlerine yahut haberleşme özgürlüklerine vergileme maksadıyla da olsa keyfi bir müdahalenin edilmemesi gerektiğini ihdas eden bir hak türüdür (Çetin & Gökbunar, 2010, s. 27).

Gizlilik Hakkı; mükelleflerin kişisel veya ticari sır gibi çalışma hayatları hakkında vergi idareleri ile paylaştıkları bilgilerin gizli kalmasını ve bunların sadece vergi yasalarında öngörüldüğü şekilde kullanılmasını talep etme haklarının olduğunu ihtiva etmektedir (Çetin, 2010, s. 33).

2.4. VERGİ UYUMUNA ETKİSİ BAKIMINDAN MÜKELLEF HAKLARI

Hukuk prensipleri ile tecessüm eden devletlerin temel felsefesi; siyasi, iktisadi ve içtimai değerleri doğrultusunda yasal düzenlemeler yaparak kendi insanının refahını, mutluluğunu ve güvenini temin etmek olacağından mükellef hakları da bu noktada hukuk devletinin bu prensiplerinden biridir (Gümüş, 2017, s. 102). Zira hukuk devleti adına atılacak adımlar mükellef haklarının, mükellef hakları adına atılacaklar adımlar da hukuk devletinin prensiplerini tatbik etmek demektir. Buradan vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki ilişkiyi geliştirmek üzere şekillenen mükellef haklarını önceleyen mükellef odaklı gelir idaresi; sürekli değişen ve gelişen mükellef ihtiyaçlarına hukuk prensipleri çerçevesinde mükellef gözüyle bakabilen ve bunları karşılamak üzere gerekli altyapı ve teşkilatlanmayı sağlayabilen bunun yanında vergiye gönüllü uyumu da teşvik eden bir idare demektir (Türkay, 2013, s. 149-152). Vergi idaresi ile mükellefi arasındaki iletişimin güçlenmesi zaten mükellef odaklı gelir idaresinin güçlenmesi ile mümkündür (Kaba, Beşel, & Gürdal, 2018, s. 302). Gelir idaresinin kuvvetlenmesi de mükellef hakları temelinde mükellef odaklı bir yaklaşım ile tekâmül etmektedir (Çetin & Gökbunar, 2010, s. 24). Dolayısıyla gönüllü vergi uyumu nitelikli ve güçlü bir gelir idaresi anlamına

gelmektedir (Karataş Durmuş, 2016, s. 120). Güçlü bir gelir idaresi de vergiye gönüllü uyumun artması ve vergi gelirlerinde kaybetme riskinin azalması demektir (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 179). Zira en nihayetinde vergi uyumu demek, oluşabilecek muhtemel vergi kayıplarını asgari seviyeye indirerek vergi ödeme işlemlerinin temin edilmesi demektir (Tekin, 2023, s. 744).

Batı literatüründe “tax compliance” olarak tesadüf edilen bu vergi uyumu kavramı; vergi idaresinin yaptırım ve denetim mekanizmalarına müracaat etme gereği duymadan mükelleflerin rızaen beyanda bulunmaları anlamına gelmektedir (Çetin, 2010, s. 54). Türkçe literatürde “vergi uyumu” ya da “gönüllü uyum” şeklinde karşılaşılan bu kavram, vergi yasalarına göre kendilerine vergi borcu terettüp eden kişi ve kuruluşların mükellefiyetlerini müşahhas hale getiren vergi beyannamelerini ve bu beyannameden doğacak yükümlülüklerini eksiksiz ve zamanında severek ve isteyerek yerine getirmeleri demektir (Türkay, 2013, s. 154). Yani bir bakıma mükelleflerin gönüllülük ilkesi çerçevesinde vergi kanunlarına uyum derecesi olarak da ifade edilebilir (James & Alley, 2010, s. 29).

Mükellef haklarının önem kazanması ve gelir idaresinin bunu önceleyerek yapılanmaya gitmesi başlı başına vergi uyumuna katkı sağlamaktadır. Çünkü mükellef haklarına önem vermek demek devletin kendi misyon ve vizyonu gereği vergi politikalarını tatbik ederken riayet ettiği yasal ve anayasal ilkeler gereği gücünü ve müdahale alanını sınırlayarak mükellefe aynı ölçüde hak sağlaması anlamına gelmektedir (Kaba & Beşel, 2017, s. 40). Mükellef haklarının hukuk prensipleri çerçevesinde kanunilik ve mali güç ilkeleri göz önünde tutularak oluşturulması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu temin ve teşvik etmektedir (Gümüş, 2017, s. 103). Mükellef haklarının bu şekilde hukuken koruma altına alınması ve bu çerçevede bu hakları korumaya yönelik tedbirlerin artırılması vergi bilincini geliştirmekte ve vergiye gönüllü uyumu da arttırmaktadır (Karataş Durmuş, 2016, s. 120). Mükellef odaklı, şeffaf ve uygulanabilir vergi kanunlarının düzenlenmesi de vergi bilincini artırmaktadır (Yurdadoğ, Gökbnar, & Tunçay, 2016, s. 810). Zira Montesquieu'nun dile getirdiği “The Unreasonable Severity Of The Laws Obstructs Their Execution” (Yasaların Makul Olmayan Katılığı Bunların Uygulanmasını Engeller) ifadesi de hukuki düzenlemelerin mükelleflere uygulanabilir ölçüde esnek ve vergi uyumunu temin etmeye yönelik düzenlenmesi gerçeğini ortaya koymaktadır (James & Alley, 2010, s. 28). Bununla beraber mükellef haklarının sadece

hukuken koruma altına alınması değil, bu hak ve hükümlerin varlığının mükellefler tarafından bilinmesi ve uygulanması da vergiye gönüllü uyumu olumlu etkilemektedir. Diğer taraftan mükelleflerin gelir idareleri ile ilgili talep ve görüşleri hususunda sahip oldukları mükellef avukatlığı sistemi, mükellef odaklı kurum içi verilen eğitimler, telefon bilgi edinme sistemi (VİMER) gibi hakları bilmeleri de vergiye uyumlarını artırmaktadır (Akdoğan & Akdoğan, 2023, s. 213). Çünkü toplam kalite yöntemi anlayışıyla hareket ederek mükellefler ile gelir idaresi arasında oluşturulacak düzenli ve istikrarlı bilgi alışverişi gönüllü vergi uyumunun en temel unsurlarındandır.

Vergi, her ne kadar yasalarla vatandaşlardan zorla alınan parasal bir değer olarak görünse de günümüz devlet anlayışında bu mefhumu, vatandaşların devletin yapmış olduğu kamu harcamalarına gönüllü olarak katılması şeklinde algılamak daha doğrudur. Yani, gelir idarelerinin yeni anlayışında mükelleflerin bilerek ve isteyerek vergilerini gönüllü olarak ödemeleri büyük önem taşımaktadır. Zira mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artırılması artık kamu gelir politikalarının da bir parçası olmuştur (Türkay, 2013, s. 154).

05.05.2005 tarihinde kabul edilen 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 4. maddesinin b, c ve d fıkralarında sırasıyla yer alan *"Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek"*, *"Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak."* ve *"Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek."* hükümleri Türk Gelir İdaresini⁷ mükellef odaklı yenilikçi bir anlayış ile hizmet ifasını ve idari teşkilatın bu görev bilinciyle hareket etmesini hem gerekli kılmakta hem de bu anlayışı ortaya koymaktadır⁸.

Devlet Planlama Teşkilatı'nın hazırlayıp Bakanlar Kurulunun 11/10/2011 tarih ve 2303 Sayılı Kararı ile kabul edilen, 2012-2014 arası 3 yıllık dönemi kapsayan Orta Vadeli Programın "Kamu Gelir Politikası" bölümünde vergi uyumunun geliştirilmesi, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi mevzuatının karmaşıklığından uzak bir şekilde sadeleştirilmesi çalışmalarına devam edileceği yönünde açıklamalar yer almıştır. Diğer

⁷ İleride daha detaylı olarak müstakil bir başlık altında değerlendirilecektir.

⁸ 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'a ilişkin 05.05.2005. tarihli Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/05/20050516-5.htm>

tarafından Gelir İdaresi Başkanlığının 2009-2013 yıllarını kapsayan stratejik planında da “Mükellefin Vergiye Gönüllü Uyumunu Artırmak” amacına yönelik (Türkay, 2013, s. 154-155);

- Mükelleflere verilen hizmet kalitesini mütemadiyen iyileştirmek ve yeni hizmet alanları geliştirmek,
- Elektronik ortamda ifa edilen hizmetlerin kapsamını ve erişilebilirliğini artırmak,
- Mükelleflerin vergi mevzuatının uygulanmasına, kendi vergi hesaplarına ilişkin sorularına ve sunulan hizmetlere ilişkin problemlerine etkin ve zamanında cevap vermek,
- Mükellef beklenti, öneri ve görüşlerini çeşitli iletişim kanallarıyla tespit etmek,
- Mükellef profillerine göre hizmet seçeneklerini geliştirmek,
- Mükellef işlemlerini basitleştirmek, sadeleştirmek ve standartlaştırmak,
- Beyanname, bildirim, form ve idarece düzenlenen diğer belgeleri yeniden gözden geçirerek standartlaştırmak,
- Teknolojik imkânlardan yararlanarak ödeme seçeneklerini artırmak,
- Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine uyum maliyetlerini azaltmak,
- İşe başlamada ve yeni yatırımlarda kamu kurumları uygulamalarındaki bürokrasiye yol açan işlemleri azaltmak ve bunun için öncü olmak,
- Toplumun tüm kesimlerinde vergi bilincini artırmak,
- Toplumumuzun vergilendirmeye ilişkin tutum, davranış ve algılamalarını olumlu yönde değiştirmek,
- Yaygın ve örgün eğitim programları vasıtasıyla çocuklara ve genç nüfusa vergi bilincini aşılamak,
- Mükelleflerin vergi bilincini artırmak amacıyla muhasebeciler ve mali müşavirlerle iş birliği yapmak ve son olarak mevzuata ve uygulama sonuçlarına ilişkin bilgilendirme toplantısı, seminer ve paneller düzenlemek, şeklinde strateji ve hedefler yer almıştır

Mükellefin vergiye gönüllü uyumuna etki eden hukuki, iktisadi, idari, sosyolojik, psikolojik, ahlaki, dini, kurumsal ve kültürel birçok faktör bulunurken mükellef hakları burada idari ve hukuki faktörler kapsamına dahil olmaktadır (Çetin & Gökbnar, 2010, s.

24). Bu faktörler mükellefin vergi ahlakını da belirlemektedir. Vergi ahlakı mükellefin sosyal refah ve gelir düzeyleri ile şekillendiği için kişinin gelir düzeyinde ve sosyal refahında bir azalma meydana gelir ise gönüllü vergi uyumundan söz etmek pek mümkün olmayacaktır (Gümüş, 2017, s. 103). Buradan hareketle günümüzde iyi vatandaşlığın göstergesi olarak kabul edilen gönüllü vergi uyumu bazı durumların vuku bulması ile ortadan kalkabilmekte ya da azalma gösterebilmektedir (Yurdadoğ, Gökbnar, & Tunçay, 2016, s. 806). Mesela yukarıda ifade edilen mükellef haklarının kısmen ya da tamamen ihlal edilmesi durumu bir taraftan mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma teşebbüslerini ortaya çıkarırken diğer taraftan vergiye gönüllülük uyumunu azaltmaktadır (Akdoğan & Akdoğan, 2023, s. 210-211). Ya da ölkemizde sık sık belli takvim aralıklarıyla ilan edilen vergi afları dürüst mükelleflerin cezalandırılması manasına gelmekte olup mükellefler arası eşitsizliğe sebep olduğu için bu durum da dürüst mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilemektedir (Er, 2011, s. 11).

Tabi ki mükelleflerin gönüllü vergi uyumu tez vakitte bugünden yarına temin edilecek bir durum değildir. Öncelikle ilk başta mükellef odaklı yaklaşımla vergi ödevlerini kısmen düzenli olarak yerine getiren mükellef grubundan; kanuna, nizama tam uyan mükellef grubuna doğru bir yönelme ortaya çıkacaktır. Fakat bu az önce de belirtildiği gibi kısa sürede gerçekleşecek bir durum değildir. Çünkü vergi kayıp ve kaçaklarını alışkanlık durumuna getiren mükellef grubunu çok kısa sürelerde vergi kanun ve nizamlarına uyan bir mükellef grubuna dönüőtürmek çok kolay olmayacaktır. Öte taraftan vergiye gönüllü uyum demek hiçbir şey yapmadan yalnızca mükellefin gönüllü olarak rızaen vergisel yükümlölüklerini yerine getirmesi demek değildir. Bilgi teknolojileri, iletişim kanalları, otomasyon sistemleri ve internet uygulamalarıyla mükellef hizmetlerinin gelişimini sağlamak anlamına da gelmekte olup bu durum da zamanla hak, ödev ve yükümlölüklerini bilen ve yerine getiren mükellef grubunun sayısını artıracaktır (Türkay, 2013, s. 155).

2.5. MÜKELLEF HAKLARININ UNSURLARI

Mükellef hakları vergile(ndir)me süreci içerisinde değerdendirilecek olursa bir borç ilişkisinde nasıl ki borçlu, alacaklı ve bu ilişkiyi doğuran edim unsurları var ise mükellef haklarında da hak-hukuk ilişkisini ortaya çıkaran; devlet, mükellef ve kamusal hizmet üçlüsü bulunmaktadır (İnan, 2008, s. 66). Bunların içerisinde ilk unsur vergi kanunları çerçevesinde borç-alacak ilişkisinde maddi ve manevi edimleri bulunan

mükelleftir (Mutluer, Öner, & Kesik, 2010, s. 219). Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde; “*Vergi kanunları çerçevesinde kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişilere mükellef denir*”, ifadesiyle mükellefin tarifi yapılmış olsa da bu maddede muğlak olan ya da yanlış anlaşılmaya müsait olan iki hususu göstermek ve izah etmek gerekmektedir. İlk hususta “kendisine vergi borcu terettüp eden kişi” ibaresine dikkatlice bakıldığında sanki vergi mükellefinin ödevinin sadece kendisine düşen vergi borcunu ödemekle sınırlı olduğu, başkaca bir ödevinin bulunmadığı anlamı çıkmaktadır (Taşkan, 2021, s. 88). Oysa ki mükellefin yasalar çerçevesinde kendisine terettüp eden vergiyi ödemek manasına gelen maddi ödevi ile beraber yine yasalarca çerçevesi oluşturulan şekle ve usule ilişkin defter tutma, belge alma-verme, belge saklama-tasdik ettirme, bildirimde bulunma gibi şekli ödevleri de bulunmaktadır (Kızılot & Taş, 2013, s. 79). İkinci husus da “gerçek ve tüzel kişiler” ibaresinin mükellef mefhumunu tam olarak kavramadığı hususudur. Zira kanuna bakıldığında sadece yasa çerçevesinde gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefi olup bunun dışında bir mükellef grubu ya da teşebbüsü olmadığı yönünde bir anlam belirlemektedir. Oysa bazı teşebbüs ve tesislerde gerçek kişilikten sıyrılmış fakat tüzel kişiliğe haiz ol(a)mamış ama buna rağmen mükellefiyeti tesis olan gruplar bulunmaktadır ki bahse konu olan durumun en basit örneğini kurumlar vergisinin mükellef gruplarından biri olan iş ortaklıkları oluşturmaktadır (Nadaroğlu, 1996, s. 234).

Diğer taraftan vergi hukukunun prensiplerine göre bir kişinin mükellef olabilmesi için Türk Medeni Kanunu hükümlerince herkesin haklara ve borçlara ehil olma hakkı olduğunu ihtiva eden “hak ehliyeti”ne sahip olmasının yeterli olduğu, ayrıca bu hak ve borçları kendi başına idare edebilmesinin belli bir olgunluk düzeyine eriştikten sonra mümkünatı olduğunu ihtiva eden “fiil ehliyeti”ne sahip olmasına gerek bulunmadığını belirtmekte yarar vardır (Oktar, 2014, s. 93).

İkinci unsur hukuki gücü ve cebri kullanma yetkisini elinde bulunduran ve merkezi idarenin yanında yerel düzlemde mahalli idareleri de kapsamına alınan devlet mefhumudur (İnan, 2008, s. 66). Sosyal bir mevcudiyeti ortaya koyan devletin ilk olarak nasıl ve ne zaman hangi organizasyonla ortaya çıktığı ile alakalı kesin bir bilgi bulunmamaktadır. Fakat ilk çağlardan günümüze değin tüm insani organizasyonlarda bir otoritenin ya da örgütün varlığı tespit edilmiş ve bu otoritenin varlık sebebi toplu halde yaşayan insanların bu yaşam şekillerinden dolayı kollektif nitelikte gereksinim duyulan

ihtiyaçları karşılamak olduğu görülmüştür (Nadaroğlu, 1996, s. 92). Adalet, asayiş, iç ve dış güvenlik gibi hizmetleri kapsayan bu kollektif gereksinimler devlete bir taraftan iktisadi ve içtimai vazifeler yüklerken diğer taraftan da bu vazifeleri ifa aşamasında bir takım mali ve iktisadi kaynak gereksinimini ortaya çıkarmıştır (Altay, 2017, s. 35). Vuku bulan bu ihtiyaçlar ve üstlenilen hizmetler, konjonktürün taşıdığı siyasi, iktisadi, içtimai ve mali koşullarla devlete, içinde yaşanılan her dönemde farklı sorumluluklar yüklemiştir (Akdoğan A. , 2002, s. 35). Başlangıçta son derece sınırlı olan bu kollektif gereksinimler sosyal yaşamın ve ilişkilerin gelişmesiyle bugünkü anlamda modern devletin de menşeiini teşkil ederek artık toplum hayatının XXI. yüzyılda en gelişmiş şekli olan ulus devleti ortaya çıkarmıştır (Nadaroğlu, 1996, s. 92)

Öte taraftan bu tarihi süreç içerisinde mali ve iktisadi şartların koyduğu sınırlar dahilinde merkantilist düşünce, fizyokrat düşünce, liberal düşünce yahut sosyalist düşünce devlete ekonomi sahasında farklı roller ve sorumluluklar yüklemiştir (Mutluer, Öner, & Kesik, 2010, s. 219). Bununla beraber devletin farklı dönemlerde farklı şekillerde yapılanmasına sebep olan bu rollerin zaman zaman genişlemesi ya da daralması, kamu kesimini de ortaya çıkarmıştır (Akdoğan A. , 2002, s. 38). Devletin yerine getirmek taahhüdünde ya da sorumluluğunda bulunduğu vazifeler kamu sektörü tarafından üretilmek ve ifa edilmek durumundadır (Altay, 2017, s. 36). Mükellef haklarının üçüncü unsuru olan, alacaklı ile borçlu arasında vuku bulan ilişkinin temelini oluşturan kamusal hizmetler işte bu kamusal gereksinimleri karşılayacak olan kamu sektörünün faaliyetlerinin bir ürünü olarak tecessüm etmektedir (İnan, 2008, s. 66). Fakat burada da şu hususu izah etmek yararlı olacaktır ki o da kamu gereksinimleri ile kamu hizmetlerinin aynı olmadığı realitesidir. Zira kamu gereksinimi iktisadi bir kavramdır, kamu hizmeti ise hukuki bir kavram olup idare hukuku kapsamındadır (Nadaroğlu, 1996, s. 128) Kısaca müşterek nitelikte bulunan ihtiyaçların karşılanmasına yönelik devlet tarafından ifa edilen bu hizmetler kamu hizmeti olarak ifade edilmektedir (Akdoğan A. , 2002, s. 37). Tabi burada devlet tarafından ifa edilen hizmetlerin tamamı amme (kamu) hizmeti değildir. Çünkü bazı hizmetler vardır ki devlet tarafından gerçekleştiriliyor olsa bile amme hizmeti olarak değerlendirilemez. Mesela devletin çimento üretmesi gibi. Dolayısıyla bir hizmetin amme hizmeti olabilmesi için birinci şart olarak yukarıda tarif edildiği gibi müşterek nitelikte olması gerekir. İkinci şart olarak da sosyal içerikli (sosyal faydayı yükseltmeyi hedefleyen) bir hizmet olması gerekir (Mutluer, Öner, & Kesik, 2010, s. 94).

Merkezi ve yerel yönetim örgütleri aracılığıyla ifa edilecek olan kamu hizmetlerinin, kamu yararı ve verimlilik prensiplerine göre yürütülmesi ve bununla beraber toplum ve ülke açısından en faydalı ve en iyisinin tespit edilerek sunulması gerekmektedir. Tabi bunu temin edebilmenin temel şartı da bu hizmetleri gerçekleştirirken alternatiflerinin belirlenmesi, analiz edilmesi ve değerlendirilmesi, finansal imkanların en yararlı şekilde kullanımı ve de hizmetin en yüksek düzeyde götürülebilmesi ile mümkün olacaktır (Akdoğan A. , 2002, s. 38).

2.6. MÜKELLEF HAKLARININ HAKLAR İÇERİSİNDEKİ YERİ

Hak kavramı bilindiği üzere toplumda yaşayan bireye hukuken korunma ve bundan yararlanma yetkisi sunan bir menfaat anlamına gelmektedir (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 67). Dolayısıyla bu haklar, hukukun üstünlüğünün temin edildiği ülkelerde anlamlı olup mükellef haklarının da bu ülkelerde kişiye yararlanma yetkisi vereceği ve demokrasiye bu ülkelerde temel oluşturacağı bir kez daha belirtilmelidir (Bentley, 2007, s. 94). İnsan haklarının yeni bir türü olarak ortaya çıkan ve uluslararası sahada korunmasıyla gelişen mükellef haklarının haklar içerisindeki yeri tespit edilirken insan haklarının tâbi tutulduğu evrensel sınıflandırma türlerinden birine tekrardan temas etmekte yarar vardır.

Temel hak ve özgürlükler temelinde Georg Jellinek tarafından aktif, negatif ve pozitif haklar şeklinde bir ayrıma tabi tutulan insan haklarından; devletin hiçbir sınırlama yapamayacağı ve müdahalede bulunamayacağını temin eden (adil yargılanma hakkı, yaşam hakkı gibi) haklarına negatif statü hakları; kişilerin devletin yerine getirmesi gerektiği ve devletin de kişilerin menfaatine yönelik getirdiği (sosyal güvenlik hakkı, konut hakkı gibi) haklarına da pozitif statü hakları; kişinin devlet yönetimine ve politikaya katılmasını sağlayan (seçme ve seçilme hakkı, dilekçe hakkı gibi) haklarına ise aktif statü hakları denilmektedir (Çakır E. M., 2020, s. 164). Bu sınıflandırmaya göre bakıldığında anayasal çerçevede kişinin en tabii hakkı olan konut dokunulmazlığı, kişi dokunulmazlığı, dava açma hakkı ya da uluslararası sahada mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı gibi haklarını teşmil eden mükellef hakları hukuki prensiplerle devletin müdahale etmeme taahhüdüne mukabil mükellefe dokunulmayacak özel bir alan oluşturması yönüyle negatif statü hakları arasında gösterilebilir (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 31). Diğer taraftan yine mükellef hakları içerisinde bilgi alma hakkı, adil ve eşit hizmet alma hakkı, başvuru hakkı ya da temsilci kullanma hakkı gibi

vergi mükellefinin hakları da devlete, yerine getirmesi gereken ödev ve vazife yüklemesi yönüyle “isteme hakları” olarak pozitif haklar şeklinde değerlendirilebilir (Gerçek, 2018, s. 100).

Bir başka açıdan mükellef hakları içerisinde kişiye; devlete ve topluma karşı koruyucu haklar sağlayan, devlet tarafından aşılamayan ve dokunulamayan bir özel alan tayin eden, devlete kişiye karşı karışmama edimi yükleyen negatif statü hakları arasında gösterilen kişi güvenliği ve hürriyeti, konut dokunulmazlığı, haberleşme hürriyeti, mülkiyet hakkı ve hak arama hürriyeti gibi vergi mükellefinin sahip olduğu haklar “Koruyucu Kamu Hakları” şeklinde de değerlendirilebilir. Bununla beraber bireyin toplum hayatı içerisinde iktisadi ve içtimai faaliyetleriyle ilgili olarak pozitif statü hakları kapsamında sosyal güvenlik hakkı, konut hakkı, eğitim hakkı gibi vergi mükelleflerinin sahip olduğu isteme hakları ise “Sosyal ve Ekonomik Kamu Hakları” kapsamında değerlendirilebilir. Ya da bireyin seçimle, referandumla ya da diğer yollarla devlet yönetimine katılımını sağlayan, aktif statü hakları kapsamında dilekçe hakkı, bilgi edinme hakkı, seçme ve seçilme hakkı gibi vergi mükelleflerinin sahip oldukları katılma hakları “Siyasal Kamu Hakları” olarak da değerlendirilebilir (Özkorkut, 2013, s. 110-111).

2.7. MÜKELLEF HAKLARININ PRATIĞI VE İHLÂLLERİ

Hukuk devletin vergi hukuku yönünden pratiği günümüzde mükellef hakları şeklinde tecessüm etmektedir. Bu sebeple hukuk devleti namına yapılacaklar mükellef haklarına, mükellef hakları namına yapılacaklar da hukuk devletin uygulanmasına hizmet etmektedir (Türkay, 2013, s. 152). Demokrasi tarihine yeni bir düzen getiren vergi hukukunun gelişimi neticesinde bugün sadece vergilemenin yasa ile yapılabilmesinin ötesinde, vergi kanunlarının tatbiki sırasında da mükelleflerin kaliteli hizmet alma hakkı, söz alma hakkı gibi birtakım insan haklarına riayet edilmesi noktasına gelinmiştir (Öner M. Y., 2016, s. 175). Demokratik gelişmelerin temel taşlarından birini oluşturan mükellef haklarının korunması, gelir idareleri tarafından mükelleflerin bir takım hak ve yetkilerle donatılmasının temin edilmesi anlamına gelmektedir (Aykın, 2016, s. 1). Sonuç olarak kamu gücünü kullanan gelir idaresince mükellefe tanınan hak ve yetkilerin ihlal edilmesi durumunda gerek idari gerek yasal yollarla aşağıda ifade edilen koruma yol ve yöntemlerine müracaat edilmektedir (Ay & Koşar, 2009, s. 145)

2.7.1. Mükellef Haklarının Korunması

Hukuk prensiplerinde mükellef hakları ile bu haklar çerçevesinde mükelleflerin korunması kavramları farklı durumları ihtiva etmektedir. İdare ya da kanun koyucu kişiye birtakım haklar tanırken, koruma mefhumu “hak”ların içerisinde arka planda kalabilmekte veya bazen hak kavramı ile aynı anlamda kullanılabilmektedir (Karataş Durmuş, 2016, s. 100). Oysa hak, literatürde hukuk devletinin kişiye hukuken temin ettiği ve kişinin serbest iradesi ile yararlanabileceği bir menfaat, avantaj ya da ayrıcalıklı bir hukuki konumu ihdas ederken koruma yahut korunma bir şeyi ya da kimseyi dış etkilere, tehlikelere veya zor bir duruma karşı muhafaza etme girişimidir (Doğan İ. , 2020, s. 91). Dolayısıyla mükellef hakkı kişiye hukuken vergilendirme sürecinde idareden bir şey isteme veya istememe hakkı anlamını içerirken mükellefin ya da haklarının korunması, yazılı veya yazılı olmayan kurallarla vergi daireleri tarafından uygulanan aşırı vergileme ya da gayri yasal vergileme girişimlerine karşı korunmasını ihtiva etmektedir (Sandalcı, 2022, s. 339). Bu koru(n)ma, bazen mükellefin nezdinde yapılan vergi denetimi sayesinde vuku bulurken bazen bir yargı kararında, bazen ulusüstü bir anlaşma veya sözleşmede tekâmül ederken bazen de bir ombudsman müessesesi tarafından temin edilmektedir (Atak, 2021, s. 9).

Mükellef haklarının korunması hem münferit hem kollektif açıdan mühim bir mesele olmaktadır. Çünkü münferit olarak vergi yükümlüleri; kullanılacak hukuki yöntemleri, vergi dairelerinin tesis ettikleri işlemlerin kesinliğini ve vuku bulan hataların onları etkileyip etkilemeyeceğini bilmeye ihtiyaç duyarken, kollektif olarak ise mükelleflere hukuken verilen hakların varlığı, onları kullanma güçlerinin ve onları etkilemenin toplum nezdinde kabul gören usullerle ve kişisel haklara saygıyla yapılması sonucu toplumda mükellef haklarının korunmasının sağlandığı kanaatini artırmaktadır. Dolayısıyla mükellef haklarının korunması hem vergi idaresi ile mükellef ilişkilerinin tesis edilmesinde hem de vatandaşların bilgilendirilmesi hususunda önemlidir (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 107). Hal böyle iken nitekim mükelleflerin korunması yahut korunacak hakların belirlenmesi, kullanılan uygulama yöntemine göre değişiklik göstermektedir (Bentley, 2007, s. 107). Ya da yasama ve yürütme gelenekleri, kültür ve idare anlayışlarına bağlı olarak değişebilmektedir (Bakar, 2011, s. 119). Burada akla gelen ilk soru ihdas edilecek yöntemden ziyade hangi hakların korunması gerektiği ya da korunmaya ihtiyaç duyduğudur. Bu haklar sıralanacak olursa bu liste oldukça

uzayacak olup basit olması bakımından iki ana hak türünü tanımlamak daha uygun olacaktır. İlk hak türü, kanunlara riayet eden, vergi tahsilat ve icra süreçlerinin günlük işleyişlerinde adalet ve verimlilik görmek isteyen birçok mükellefin olağan hakları bu kapsamda izah edilebilir. Genelde bu haklar bir taraftan vergi mükelleflerinin uyum ve performanslarını olumlu yönde etkilerken diğer taraftan da gelir idarelerinin eylemlerini meşru hale getiren, demokratik katılımları artıran, hesap verebilirlik ilkeleri nezdinde vergi idaresi standartlarını geliştirmektedir (Bentley, 2007, s. 107). İkinci tür haklar ise daha çok vergi kanunlarının tatbiki ve işleyişiyle ilgili olan hakları kapsamına almaktadır. Bu tür haklar genellikle vergi kanunlarıyla vergi mükellefleri arasında ortaya çıkarken kanunlar tarafından uygulanmakta olup kanunun temel işleyişine ve içeriğine odaklanmaktadır (Hepaksaz & Avcı, 2020, s. 1062). Hatta bazıları bunların yanında üçüncü tür hakların da olduğunu ileri sürmektedir ki bunlar da daha çok vergi idareleri tarafından ifa edilen eşit hizmet ve adil muamele görme hakkı türlerindendir. Bu tür haklar mükelleflerin sözleşmelerinde yer almış olsa da beklenti ya da vaat niteliğini taşıdığından daha çok idari karakterde olan haklardır. Her ne kadar tüm bu kategorilere ayırarak izah edilmeye çalışılan haklar yasal veya idari tedbirler çerçevesinde korunuyor olsa da hakların kapsamı büyük ölçüde uygulamanın niteliğine bağlıdır (Bentley, 2007, s. 107-108).

Mükellef haklarını koruma yöntemleri dört kategoride izah edilebilir ki bunlardan ilki Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu gibi yargı kararlarıdır. İkincisi ulusüstü kaynaklar niteliğinde mükellefler açısından sonuç doğuran AİHS ve bu çerçevede AİHM'nin verdiği kararlar iken üçüncü kategoride ombudsman (kamu denetçiliği) kurumudur. Dördüncü grupta ise ülkelerin iç mekanizmalarında mükellef birlikleri ya da dış mekanizmalarında Dünya Mükellefler Birliği (World Taxpayers Associations) gibi dernek ya da federasyon türü oluşumlar örnek verilebilir (Bakar, 2011, s. 119).

Fransız vergi hukukunda 'garantie du contribuable' şeklinde adlandırılan vergi mükelleflerini koruyan düzenlemeler Türk vergi hukukunda da yer almış olsa da henüz daha mükellef haklarına yönelik sistematik bir düzenleme olmadığından dolayı bu hakları koruma hususunda da üzerinde çok durulmayan bir müessese olmuştur (Karataş Durmuş, 2016, s. 100). Netice itibarıyla ister uyulması zorunlu ister ihtiyari nitelikte olsun bu minvalde kurum, kurul, platform ya da birlik şeklinde oluşturulan müesseseler hakkında bilgileri bir alt başlıkta toplamakta yarar vardır.

2.7.2. Türk Hukuk Prensiplerinde Mükellef Haklarını Koruyan Mekanizmalar

Türk maliye teşkilatı birimlerinden vergilendirme sürecinde yetkili olan Gelir İdaresi Başkanlığının henüz daha görevleri sayılırken; mükelleflerin vergiye uyumunu daha kolay hale getirmek ve bu çerçevede hizmet ifasında bulunmak için gerekli tedbirlerin alınacağı, bu tedbirlerden birinin de mükelleflerin haklarının korunması olduğu belirtilmiştir (Karataş Durmuş, 2016, s. 100). Bu kapsamda maliye teşkilatı içerisinde vergilendirme sürecinin sağlıklı yürütülebilmesi hususunda ilk olarak 1992 yılında kurulan daha sonra işlevini kısa süreliğine yitiren ve en nihayetinde 31/07/2004’te tarihli 178 Sayılı KHK md. 33/a düzenlemesi ile yasal statüye kavuşan “Vergi Konseyi” kurulmuştur. Daha sonra parlamenter sistemden Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesiyle 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 238. maddesi uyarınca; İlgili Bakanlığın vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması hususunda danışma organı olarak görüş bildireceği ve bunlarla ilgili araştırma ve çalışmalarda bulunacağı hükmü ile yasal statüsü muhafaza edilmiştir (Taş & Karyağdı, 2020, s. 1). Vergi Konseyinin amacı; ulusal ve ulusüstü gelişmeler çerçevesinde iktisadi politikalarla uyumlu bir şekilde, ekonomik büyümeyi gözetken, mükellef haklarına değer veren, güçlü ve etkin bir vergi idaresinin oluşumuna katkı sunan, adil ve hukukun üstünlüğünü temel alan, çağdaş ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulmasına katkı sağlayan, vergi birimleri ile vergi mükellefleri arasında köprü vazifesi üstlenerek tüm tarafların temsil edilebildiği uzlaşmacı, sosyal ve toplumsal bir platform oluşturmak şeklinde belirtilmiştir (Vergi Konseyi, 2003). Dolayısıyla Vergi Konseyi mükellef ile idare arasında uzlaşmacı bir platform oluşturarak mükellef haklarını gözetken fakat danışma organı vasfıyla görevini ifa eden bir kuruldur.

Geçmiş dönemlerde dağınık ve koordinasyonsuz bir yapı sebebiyle kaliteli ve etkin bir hizmet ifasında bulunamayan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) mükellef haklarının önem kazanmasıyla yeniden yapılanma sürecine girmiş ve mükellef odaklı bir anlayışın ürünü olarak ana hizmet birimlerinden biri olarak 2005 yılında “Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı”nı kurmuştur (Koşar, 2007, s. 132). Mükellef odaklı çalışmayı temin etmek, hizmet ifasında kaliteyi artırmak, vergi tahsilatında etkin bir yapı oluşturmak, vergi bilincini ve vergiye gönüllü uyumu artırmak amacı ile verginin bir vatandaşlık vazifesi olduğunu da benimseterek mükellefleri hak ve ödevleri konusunda

bilinçlendirmek üzere GİB, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı aracılığıyla Şubat/2006 yılında da “Mükellef Hakları Bildirgesini” deklare etmiştir (Kaba & Beşel, 2017, s. 42). Türk gelir idaresi bu bildirgeyi yayımlamakla Türk mali tarihinde ilk defa mükellef haklarını güvence altına alma kararlılığını göstermiştir. Akabinde Türkiye genelinde yine mükellef odaklı bir anlayışın gereği olarak mükelleflere vergisel konularda profesyonel danışmanlık hizmeti vermek üzere Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığına bağlı olarak 2008 yılında “Vergi İletişim Merkezi (VİMER)”i kurmuştur (Türkay-II, 2021, s. 1). VİMER, mükelleflere danışmanlık, borç sorgulama, vergi kayıp ve kaçığı hususunda ihbar alma, sunulan vergisel işlemleri hakkında öneri ve şikayetleri ilgili birimlere aktarma, mükelleflere yüksek fayda sağlama ve onların yanında yer alarak bu hizmetleri elektronik olarak da sunma gibi çalışmaları yerine getirmektedir (GİB & Vimer, 2008).

Bir başka mekanizma, mükelleflerin haklarının en fazla ihlal edildiği yine haklarının da bu aşamada korunduğu denetim sahasına yönelik getirilen düzenlemedir. Çağdaş denetim teknikleri geliştirmek, vergi kayıp ve kaçığına sebep olan kayıt dışılığı asgari seviyeye indirmek, mükellef haklarını gözetken etkin bir çalışma ile denetim sırasında idarenin etkin ve hukuka uygun hareket etmesini sağlayarak mükellef haklarını gözetmek üzere 10/07/2011 tarihinde “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)” kurulmuştur (Vergi Denetim Kurulu, 2011). Gelir idaresinin mükellef haklarına ilişkin yayımladığı ilkeler ve VDK’nın açıkladığı vergi incelemeleri sırasında riayet edilecek hakları bağlayıcılığı olmayan taahhütler niteliğinde kalsa da mükellef haklarını öne çıkarmak ve müdafaa etmek bakımından atılan önemli bir adım olduğu belirtilmelidir (Öner M. Y., 2016, s. 178).

Mükelleflerin başvuruda bulunabildikleri bir diğer müessese 14/06/2012 tarihli ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile kurulan ve dış mekanizma olarak konumlandırılan “Ombudsman” müessesesidir. Genel olarak tüm kamu idarelerinin ya da kamu görevlilerinin haksız eylem ve işlemlerine karşı bireyleri korumaya yönelik bir şikâyet mercii olarak oluşturulan Kamu Denetçiliği (Ombudsman) kurumunun, idareyle birey arasındaki ilişkileri geliştirmek, yargının yükünü hafifletmek, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması hususunda etkinlik sağlamak gibi faaliyet ve

sorumlulukları bulunmaktadır (Türkay-I, 2021, s. 1). Bu kuruma yapılacak müracaatlar eylemin yargıya taşınmadan yani dava açılmadan önce yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda şöyle bir yol izlenmelidir ki; eğer bahse konu olan kamu kurumunca yapılan işlem kesinleşmiş ve idareye başvuru imkânı bulunmuyorsa ya da başvurunun bir anlamı kalmadıysa kişi doğrudan ombudsman müessesesine başvurabilmektedir. Eğer ki idarenin tutum ve davranışları hakkında bir itiraz ya da şikâyetle bulunulmuş ise yani idari yollar başlatılmış ve henüz tüketilmemiş ise süreç devam ederken kişi bu müesseseye başvuru yapabilir. Böylece ombudsman müessesesi de idari araştırma ve inceleme devam ederken tarafları bir konsensüs temin etmek üzere dostane bir çözüme davet edebilir. Ombudsman müessesesi inceleme ve araştırma sonucunda “tavsiye, ret ya da karar verilmesine yer olmadığına dair” üç farklı şekilde karar verebilir. Bu verilecek üç tür karar arasından sadece tavsiye kararı verildiği takdirde mükellef açısından sonuç doğuran bir işlem olması muhtemeldir ki ilgili kuruma bir tavsiye kararı verildiğinde bu karar başvuru sahibinin haklı olduğu ve de idarenin gerçekleştirdiği işlemin hukuk prensiplerine aykırı olduğu sonucuna varılması anlamına gelmektedir. Burada tavsiye kararı; idareye ithafen hatalı davranışının kabulü, sebep olduğu zararın tazmini, gerçekleştirilen işlemin geri alınması, değiştirilmesi yahut kaldırılması şeklinde öneriler içeren bir karardır. İlgili idare tavsiye kararının kendisine kurum tarafından tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde tavrını gerekçesi ile birlikte belirtmek durumundadır. Tavsiyeye uymadığı takdirde başvuru sahibi tarafından ihtilaf konusu vakıa yargıya taşınabilir (Türkay-II, 2021, s. 1).

Avrupa Birliği uyum projesi kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mükelleflerin vergi mevzuatı ve uygulamalarıyla ilgili görüş ve önerilerini almak üzere 2013 yılında hayata geçirilen bir başka iç mekanizma “Mükellef Geri Bildirim Sistemi”dir. Mükelleflerin mevzuat ya da idarenin uygulamaları ile ilgili aksayan yönler ya da geliştirilmesi mümkün olan alanlara yönelik görüş ve önerilerini sisteme girerek iletme imkânı sunan Mükellef Geri Bildirim Sistemi gelir idaresince ifa edilen hizmetlerin daha kaliteli, verimli ve etkin bir şekilde sunulmasını sağlayarak mükelleflerin gönüllü uyumlarını da artırmaktadır (Türkay-II, 2021, s. 1).

2015 yılında gelindiğinde ise ülkemizde genelde tüm yurttaşların özelde de tüm mükelleflerin idarenin işleyişi ya da kamu personelinin uygulamasıyla ilgili olarak istek, şikayet veya ihbarlarını e-devlet üzerinden doğrudan Cumhurbaşkanlığına veya

Cumhurbaşkanlığı aracılığıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına iletebilecekleri bir dış mekanizma mercii olan Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) kurulmuş olup o tarihten beri faaliyetlerine devam etmektedir (Türkay-II, 2021, s. 1).

Türkiye’de mükellef haklarını güvence altına alan mekanizmalar arasında belki de en fazla umut yeşerten düzenleme 2020 yılının Nisan ayında yayımlanan 60 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’yle vergi sistemimize getirilen “Mükellef Hakları Kurulu” olmuştur (Sandalcı, 2022, s. 339). 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’ne eklenen 238/A maddesinde kurulun kuruluş amacı; kurul, mükellef haklarının korunmasına ilişkin temel ilke ve kuralları tayin etmek, bu ilke ve kuralların benimsenmesi ile uygulanmasını temin etmek, mükellef haklarına ilişkin müracaatları değerlendirmek ve bakanlığa önerilerde bulunmak şeklinde hüküm altına alınmıştır (Bıyık, 2020). Her ne kadar bu müessese “kurul” şeklinde isimlendirilmiş olsa da bakanlığın organizasyon yapısını ihdas eden kararnamenin ilgili maddesinde sayılan hizmet birimleri arasında yer almamakta olup diğer taraftan yapısı da (danışma birimi veya karar birimi gibi) tam olarak açık değildir (Taş & Karyağdı, 2020, s. 1). Fakat kurulun nasıl çalışacağı, üyelerinin nasıl ve ne kadarlık bir süre ile seçilip kurulun ne şekilde oluşacağı ile ilgili bir düzenleme olmayıp bunlarla ilgili ileride çalışma usul ve esaslarına ilişkin bir yönetmelik yayınlanacağı kararnamede belirtilmektedir (Taş & Karyağdı, 2023, s. 1). Durum tespiti olarak şu söylenebilir ki; 2020 yılında büyük bir umut ve özveri ile kurulduğu deklare edilen Mükellef Hakları Kurulu’na ilişkin henüz o zamandan bu zamana somut bir gelişme vuku bulmamış olsa da 2005 yılından itibaren mükellef odaklı bir anlayışla yeniden yapılanan gelir idaresi, vergisel işlemlerde mükellef odaklı yaklaşım ilkesine hassaten önem verdiği ve mükellef odaklı hizmet anlayışını tüm teşkilatına benimsetmek için çalışmalar içerisinde bulunduğu izahtan varestedir.

Bu iç ve dış mekanizmalarla mükellef haklarının korunmasına yönelik atılan her adım alınan her tedbir, mükelleflerin toplumda vergi ödeme bilincinin yaygınlaşmasına ve vergiye gönüllü uyumlarının da artmasına katkı sunarken bu gönüllük uyumlarının artması diğer taraftan vergi idarelerindeki kaliteyi de artırmaktadır (Karataş Durmuş, 2016, s. 120). Tabi bu durum doğal olarak bu mekanizmaların yanında mükellef hakları konusunda gündemi takip eden, bu alanda teorik ve pratik gelişmeleri, akademik ve mesleki çalışmaları bir platform oluşturarak mükelleflerin kolayca takip edebilmelerini hedefleyen, 2010 yılında İstanbul’da adımı atılan Vergi Mükelleflerinin Haklarını

Koruma Derneği (MÜHAK) gibi sivil toplum kuruluşlarının kurulmasını da sağlamıştır (Kaba & Beşel, 2017, s. 42). Yine bununla beraber mükellef haklarının korunması hususunda vakıf, dernek, platform şeklinde bu zamana kadar Ankara’da kurulmuş olan Vatandaşın Vergisini Koruma Derneği (VAVEK), Kocaeli’nde oluşturulan Vergi Mükellefi Savunucuları Derneği (VERSAV), İstanbul’da oluşturulan Vergi Hukuku Platformu (VEHUP), İstanbul’da İstanbul Vergi Merkezi, Bursa’da Mükellef Hakları Platformu, Mersin’de Mersin Mükellef Hakları ve Sorumlulukları Platformu gibi diğer sivil toplum kuruluşları da bu kuruluşlara örnek gösterilebilir. Bu sivil toplum kuruluşlarının (STK)’ların hasılı temel gayeleri; vergilendirme işlemlerinin hukuka uygun, adil ve saygılı bir şekilde yapılması, vergi yükünün adilane dağıtılması ve mükellef haklarının kanunlarda özellikle Vergi Usul Kanunun (VUK)’da ayrı müstakil bir başlık altında yer alması sağlanarak genel hukuk düzeni içerisinde ön plana çıkarılması şeklinde özetlenebilir (Türkay-II, 2021, s. 1).

3. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

İnsan haklarının yeni bir türevi olarak ortaya çıkan, mükellef bilincinin oluşması ve gönüllülük uyumunun temini hususunda gittikçe önem kazanan mükellef hakları, vergile(nder)me sürecinde vergiyi tahsil eden (devlet) ile vergiyi ödeyen (mükellef) arasında vuku bulan hukuki ilişkide mükellef kitlesine tanınan haklar manzumesidir (Gerçek, 2006, s. 1). Dolayısıyla 90’lı yıllardan itibaren gittikçe önem kazanan mükellef hakları farklı ülkelerde farklı şekillerde tezahür etse de artık küreselleşmenin de tesiriyle günümüzde genel kabul gören bir anlayış olarak Türkiye’de de mühim bir yer tutmaktadır (Atak, 2019, s. 1).

3.1. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ TARİHSEL SÜRECİ

Türkiye’de mükellef haklarının tarihi gelişiminde vuku bulan hadiseler ele alınacak olur ise vergi(leme) anlayışının hukuki tekâmülüne paralel bir şekilde mükellef haklarının gelişim gösterdiği görülmektedir (İnan, 2008, s. 35). Bu tarihi süreçte yaşanan gelişmeleri dönemsel bir şekilde Cumhuriyetin ilanına kadarki olan dönem ve Cumhuriyetin ilanından sonraki dönem şeklinde ikiye ayırarak ele almak daha anlamlı bir çerçeve ortaya koyacaktır.

3.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Mükellef Hakları

Kamusal iradenin sahip olduğu vergile(nder)me yetkisi, vergi mükelleflerinin iktisadi ve içtimai hatta siyasi hak ve hürriyetlerine birçok müdahaleyi getirmiştir. Bu müdahalelerin bir taraftan keyfiyet doğurmaması diğer taraftan bu müdahalelere maruz kalanların hukuki araçlarla korunabilmesi ancak tarihsel mücadeleler neticesinde elde edilebilmiştir (Doğruyol, 2023, s. 1). Özellikle vergileme hakları üzerinden iktidarlarını meşru kılma çabaları sonucunda oluşan bu müdahaleler tarihte Magna Carta, İngiliz, Amerikan ve Fransız devrimleri gibi tarihi hadiselerle zemin hazırlamıştır. İşte bu hadiseler meşru iktidarların vergileme haklarının da sınırsız olmadığını, asıl meşruluk kaynağının halkı bir yükümlülük altına sokarken onların rızalarının gözetilmesi olduğunu bu paralelde mükelleflerin de birtakım haklara sahip olduklarına dikkat çekmiştir (İnan, 2008, s. 25). Dünyada mükellef haklarının gelişimi hususunda çok mühim yeri olan bu anayasacılık hareketleri Cumhuriyet öncesi Türkiye’inde de 1808 Sened-i İttifak ile başlamıştır (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 43).

Türk Magna Cartası olarak bilinen, Osmanlıda anayasacılık hareketinin başlangıcı olarak kabul edilen Sened-i İttifak 30. Osmanlı Padişahı II. Mahmut ile ayanlar arasında imzalanan, padişahın birtakım yetkilerini kısıtlayan ayana da mükellef hakları hususunda yetkiler veren ve bu açıdan kısmen de olsa iktidar paylaşımını temin eden, mükellef haklarının doğuşu hususunda ehemmiyet taşıyan hukuki bir belgedir (İnan, 2008, s. 37). Giriş ve ek şart dışında 7 maddeden oluşan bu belgenin 3. maddesi devletin vergilerinin padişahın iradesiyle toplanacağını belirtirken, 7. maddesi ise reaya ile fukaranın haklarının korunması temin edildikten sonra ağır vergi yükü altında ezilmelerine müsaade etmeden ayanlar gözetiminde alınan adilane kararlar ekseninde vergi muamelelerine tabi tutulacaklarını hüküm altına almaktadır (Akşin, 1992, s. 117-118). 29/02/1808 ile 15/11/1808 tarihleri arasında kısa süreliğine yürürlükte bulunan bu belge vergide “Adalet” ve “Eşitlik” ilkelerini ilk kez Osmanlı hukuk sistemi içine dahil etmiş hatta bunun yanında vergide “Belirlilik” ilkesinin de benimsenmesini sağlamıştır (Türkay, 2018, s. 1).

Anayasacılık konusunda ikinci önemli hadise 1839 yılında vaz’edilen Tanzimat Fermanı olmuştur (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 25). II. Mahmut’un vefatından sonra tahta geçen Abdülmecit’in dışişleri tarafından Gülhane’de ilan edilen ve bu sebeple de “Gülhane Hatt-ı Hümayun” olarak da bilinen bu fermanın fihristinde yer alan temel hak ve hürriyetler açısından Türklerin sahip olduğu ilk “Temel Haklar Beyannamesi” olarak nitelendirilmektedir (Bakar, 2011, s. 63). Ayrıca kazandırdığı kurumlar ve taşıdığı batılılaşma anlayışı ile Osmanlı devletine hem modernleşme hareketinde ivme kazandırmış hem de imparatorluğun kanun devletine, hukuk düzenine geçişinde geri dönülmesi imkânsız bir dönüşüme sokmuştur (Babaoğlu, 2021, s. 724). Tanzimat fermanı çeşitli bölümlerinde doğrudan veya dolaylı olarak mükellef hakları konusunda; “... herkesi razı edecek adil bir vergi sistemi oluşturulacağı, herkesin gelir ve kudreti nispetinde vergilendirileceği, kimsenin fazla vergi ödemeyeceği, herkesin can, ırz ve mal emniyetinin temin edileceği, vergide eşitlik prensibinin tüm kurum ve kuruluşlar için uygulanacağı, keyfiliğin yerine hukukilik ilkesinin tesis edileceği, kanunsuzluğun ve güvensizliğin yerine meşruiyetin ve emniyetin temin edileceği ...” gibi düzenlemeleri hüküm altına almıştır (Sarıkaya, 2023, s. 80-81).

Mükellef hakları hususunda mühim düzenlemeler getiren bir diğer anayasacılık hareketi ise 1856 yılında ilan ve vaz’edilen Islahat Fermanıdır (Gerçek, Gerger, Taşkın,

Bakar, & Güzel, 2015, s. 44). Hatt-ı Hümayun olarak da anılan bu fermanın birinci, üçüncü ve dördüncü maddelerinde sırasıyla; din ve mezhep farkı gözetilmeden can, ırz ve mal emniyeti yeniden hüküm altına alınmış; dil, din ve ırk yönünden ayrı olanların diğer tebaalardan aşağı tutulmayacağı belirtilmiş; vergilerin eşitlik ve adalet ilkeleri esasına göre tayin edileceği deklare edilmiştir (Bülbul, 1987, s. 176-177). Bu fermanda müslim ve gayri müslimler arasında tam eşitlik savunulmuş ve vergilendirme konusunda adalet ve eşitlik ilkelerine riayet edilmiş ve de iltizam usulü ilga edilmiştir (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 25). Bununla beraber Tanzimat döneminin bir diğer önem arz eden anayasal metini 1875 yılında yayınlanan “Ferman-ı Adalet”tir (Karakoç, 2018, s. 22). Bu vesikada ise vergiler hususunda yasalıktan ziyade vergilemede yine adalet ve eşitlik ilkeleri üzerinde durulmuş ve vergi tahsil yöntemlerinin geliştirilmesinin gereği işaret edilmiştir (Kumrulu, 1979, s. 149).

Bu anayasacılık hareketlerinden sonra mükellef haklarının anayasal temelleri ilk olarak 1876 Kanun-i Esasi ile atılmıştır (Bakar, 2011, s. 64). Osmanlının ilk anayasası olan Kanun-i Esasi’de vergi(leme) ve mükellef hakları açısından bazı maddeler dikkat çekmektedir (Karakoç, 2018, s. 22). 11 fasıl ve 119 maddeden mürekkep olan Kanun-i Esasi’nin 17. maddesi tüm Osmanlı tebaalarının hak ve ödevler bakımında kanun önünde eşit olduğu eşitlik ilkesiyle hüküm altına alınmaktadır (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 44). 20. maddesine bakıldığında “*Tekâlifî mukarrere nizamâtı mahsusasına tevfiķan kâffei tebaa beyinde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur*” hükmüyle vergilemenin genellik, eşitlik ve mali gücü ilkeleri hüküm altına alınmıştır (Türkay, 2018, s. 1). Diğer taraftan 21. maddesi “*Herkesin usulen mutasarrıf olduğu mal ve mülkünden emin olduğu, menafii umumiye için lüzumu gerekmedikçe ve kanuni mucibince değer pahası peşin verilmedikçe kimsenin tasarrufunda olan mülkün alınmayacağı*” hükmedilmiştir. 22. maddesinde ise “*Memaliki Osmaniyyede herkesin mesken ve menziline taaruzdan masun olduğu, ancak kanunun tayin ettiği ahvalden maada bir sebep ile hükümet tarafından hiç kimsenin mesken ve menziline cebren girilmeyeceği*” hükmolunmuştur (Kânûn-ı Esâsî, 1876). 21 ve 22. maddelerde yer alan bu düzenlemelerle mükellef hakları kapsamında mülkiyet hakkı ve konut dokunulmazlığı haklarının yasal dayanakları oluşturulmuştur (Yamaç, 2014, s. 60). 25. maddeye göre ise “*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat nâmu ile ve nâmu aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz*” hükmü ile vergilerin kanuniliği ilkesi düzenlenmiştir (Bakar, 2011, s.

64). 96. maddesine bakıldığında ise “*Tekâlifî devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vâz ve tevzi ve istihsal olunamaz*” hükmüyle yine kanunilik ilkesine açıkça işaret etmektedir (Kumrulu, 1979, s. 149). 1908 ikinci meşrutiyet dönemine bakıldığında da vergi hususunda 1876’da sıralanan esaslardan farklı noktalar işaret edilmemiştir (Karakoç, 2018, s. 22). İlave olarak bu meşrutiyetle padişahın yetkileri kısıtlanarak meclisin yetkileri kuvvetlendirilmiştir (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 26) Hasılı ülkemizde cumhuriyet öncesi dönemde vergilendirme sürecinde ve dahi mükellef haklarının gelişiminde vuku bulan mühim gelişmeler Sened-i İttifak, Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı ve Kanun-i Esasi’de benzer tarihsel gelişmelerle demokrasi kültürünün gelişimine paralel olarak tekâmül etmiştir.

3.1.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Mükellef Hakları

Cumhuriyet öncesi dönemde mükellef hakları ile ilgili tarihi prosesi genel olarak anayasal hareketler üzerinden ortaya koyarken cumhuriyetin ilanı ile ele aldığımız cumhuriyet sonrası dönemde de mükellef hakları hususundaki gelişmeleri ortaya koyabilmek için öncelikle yürürlüğe konulan anayasaları irdelemek gerekmektedir (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 45). Dolayısıyla bu hususta ilk anayasal gelişme 1921 Anayasası adı ile 23 kanundan mürekkep oldukça kısa olan gerçek adı ile Teşkilat-ı Esasiye Kanunudur (Bakar, 2011, s. 65). Fihristinde yer alan 23 maddeye etraflıca bakıldığında en mühim düzenleme 1. maddesinde yer alan “*Hakimiyet bilâkaydû şart milletindir. İdare usulü, halkın mukadderatını bizzat ve bilfiil idare etmesi esasına müstenittir*” hükmüdür (Gözler, 2018). Mükellef hakları konusunda bir düzenleme içermeyen 1921 Anayasasının bu ilk maddesi ile mili egemenlik ilkesine vurgu yapılmıştır (Bakar, 2011, s. 65). Teşkilat-ı Esasiye yürürlüğe girdikten sonra öncesinden uygulanagelen Kanun-i Esasi’yi yürürlükten kaldırmamıştır. Zamanın şartlarının da kapsayıcı bir yasa yapmaya müsait bir ortam oluşturmaması sebebiyle oldukça dar kalan bu yasa ile düzenlenmeyen konular Kanun-i Esasi ile doldurulmaya çalışılmıştır (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 25).

Teşkilat-ı Esasiye Kanununda gerek yapılan değişikliklerin eksiklikleri giderme hususunda yeterli olmayışı gerek Kanun-i Esasi’yi yürürlükten kaldırmayışı Cumhuriyet’in ilanı ile yeni ve kapsayıcı bir anayasayı gerekli kılmıştır (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 25). 20 Nisan 1924 yılında bu kapsamda yapılan yeni düzenleme yine Teşkilat-ı Esasiye Kanunu adıyla yer alsada da 1924 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu hem Kanun-i Esasiyi

hem 1921 Teşkilat-ı Esasiyi yürürlükten kaldırmıştır (Bakar, 2011, s. 65). Altı bölümden ve 105 maddeden oluşan 1924 Anayasası selefine (1921 Anayasasına) binaen hem temel hak ve hürriyetler konusunda hem de vergi(leme) konusunda daha geniş düzenlemeler içermektedir. Modernleşme hamleleri açısından da önem arz eden 1924 Anayasası modernleşmenin amaçlarından birinin de toplumun her ferdini vergi mükellefi yapmak olduğunu hüküm altına aldığı 84. ve 85. maddelerinde ortaya koymaktadır (Akın, 2006, s. 7). Mezkûr 84. madde de “*Vergi, devletin umumi masraflarına halkın iştiraki demektir*” hükmü ile 85. maddedeki “*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunur*” hükümleri toplumun her kesiminden vergi alınmasını fakat bunun da ancak kanunilik ilkesi ile uygulanacağını ortaya koymaktadır. Ayrıca bu düzenlemelerle birlikte 69. maddede eşitlik ilkesi, 71. maddede can, ırz ve mal dokunulmazlığı, yine 70 ve 79. maddeler arasında çalışma ve sözleşme hürriyeti ve 82. maddede yer alan dilekçe hakkı gibi düzenlemeler mükellef haklarının yasal zeminini hazırlayan öncü düzenlemelerdir (Anayurt, 2003, s. 6).

1960 yılına gelindiğinde Cumhuriyetin ilk elim hadisesi olan askeri darbe vuku bulduktan sonra yeni bir anayasa hareketi başlamış, takvim 19 Temmuz 1961’i gösterdiğinde 6 kısım ve 157 maddeden mürekkep 1961 Anayasası yürürlüğe girmiştir. Temel hak ve hürriyetler konusunda 1924 Anayasasına göre daha ayrıntılı ve kapsamlı bir düzenleme getiren 1961 Anayasası insan haklarına dayanan, demokratik, sosyal ve hukuk devleti ilkelerine anayasada yer vermiştir (Özkul, 2023, s. 24-26). Ayrıca bu anayasanın getirdiği en mühim yeniliklerden birisi de yasal düzenlemelerin hukukilik denetimi açısından Anayasa Mahkemesini getirmesidir (Şimşek M. , 2020, s. 227-228). 1961 Anayasasının ikinci kısmı “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlığı altında vergi ödevi başlığı ile 61. maddesinin birinci fıkrası; herkesin mali gücüne göre kamu harcamalarını karşılamak üzere vergi ödeme yükümlülüğü bulunduğunu ikinci fıkrası; vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin ancak kanunla getirilebileceği hükmünü düzenlemiştir (Kumrulu, 1979, s. 147). Temel hak ve ödevler konusunda önceki anayasalardan daha kapsamlı olan 1961 Anayasası öne çıkardığı hukuk devleti ilkesi ve kanunilik ilkeleri ile hem vatandaşları birçok açıdan müdafaa eden bir yapıyı sergilemekte hem de mükellef hakları alanında önemli katkılar sunmaktadır (Bakar, 2011, s. 67).

Takvimler 12 Eylül 1980 tarihini gösterdiğinde Cumhuriyet tarihinde ikinci bir askeri darbe vakası yaşanmış ve bu darbe sonucunda yürürlükte bulunan 1961 Anayasasının bazı hükümleri rafa kaldırılmış, böylelikle bir Danışma Meclisi oluşturulmuş ve yeni Anayasa hazırlama görevi bu meclise tevdi edilmiştir (Armağan, 2012, s. 198). Daha sonra Danışma Meclisi tarafından taslağı oluşturulan yeni Anayasa metni askeri darbeyi gerçekleştirenler tarafından müzakere edildikten sonra halk oylamasına sunulmuş ve 7 Kasım 1982 tarihinde çoğunluğun oyuyla kabul edilerek 1961 Anayasasını da ilga ederek yürürlüğe girmiştir (Atar & Çelik, 2018, s. 12).

1982 Anayasası da 1961 Anayasası gibi sosyal hukuk devleti özelliği üzerinde temellendirilirken özellikle 2. maddesinde yer alan *“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 ile sosyal bir hukuk devleti olan Türkiye Cumhuriyeti; insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, bireyin huzur ve refahını temin eden, sosyal, mali ve iktisadi tedbirler çerçevesinde çalışanları müdafaa eden, Atatürk milliyetçiliğine bağlı ibaresi ile herhangi bir kesime ya da ferde ayrıcalık tanımayan, temin ettiği adil hukuk düzenine bağlılığını deklare eden ve bunu kararlılık içinde devam ettiren özelliklerini ortaya koymaktadır (Bayraklı & Odabaş, 2000, s. 150-151). Aynı zamanda mükellef hakları konusuna da bakıldığında vakit esasen insan haklarının gelişimine paralel bir seyir izlediği görülebilir zira yine bu 2. maddede geçen *“insan haklarına saygılıdır”* ibaresi mükellef haklarına bundan sonraki tarihi süreçte zemin oluşturmaktadır (Bakar, 2011, s. 67). Türkiye bu konu da dahil uluslararası insan haklarına taraf olduğunu, tanzim edilen İnsan Hakları Sözleşmesini 10 Mart 1954 yılında imza ederek deklare etmiş ve 1982 Anayasasının 90. maddesinin 5. bendinde yasal düzenlemesini hüküm altına alarak temin etmiştir (Çengeller, 2014, s. 2). Bu teşebbüsü ile devletimiz insan hakları sözleşmesini imza ederek bireylere tanınan haklar konusunda bir yükümlülük üstlenmiş olup 2. madde ile devletin nitelikleri de demokratik, laik ve sosyal hukuk devleti şeklinde ortaya konulmuştur (Şenyüz, 2014, s. 83). Öte taraftan yine 10. maddede yer alan *“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir”* hükmü ile kamu idarelerinin ifa ettiği bütün işlemlerinde muhatap tutulacak mükelleflerin hiçbir ayrıma maruz kalmadan eşit haklara sahip olduklarını ortaya koymak bakımından

önemlidir (Hepaksaz & Akdemir, 2010, s. 134). Devlet yukarıda gösterilen ve anayasanın diğer düzenlemelerinde yer alan sosyal ve iktisadi sahalardaki görevlerini mali kaynakların yeterliliği nispetinde yerine getirmektedir (Armağan, 2012, s. 208). Devlet bu gereksinim duyduğu mali kaynağın da mühim bir kısmını şüphesiz vergilerden temin etmektedir. Devlet, vergi toplama yetkisini yasallık ilkesi gereğince kullanırken vergi ödeme yükümlülüğü bulunan mükelleflerin haklarını kullanmalarında da aynı hassasiyetle “hukuk devleti” ilkesi çerçevesinde her eylem ve işlemlerini tanzim etmelidir (Bakar, 2011, s. 67). Zira hukuk devleti adına yapılacak olanlar mükellef haklarına, mükellef hakları konusunda yapılacak olanlar da hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilmesine hizmet edecektir. Mükellef hakları konusunda anayasada en temel çatı, vergi düzenlemeleri ve diğer hususlarda getirilen ilkeler olduğu da belirtilmelidir (Şenyüz, 2014, s. 84). Günümüz 1982 Anayasası’nın vergileme ile ilgili 2., 10., 91. ve 167. maddeleri ilişkili ve bağlantılı hükümler ihtiva ederken doğrudan en kapsamlı düzenleme 73. maddede yer almaktadır. Dört fıkradan mürekkep olan 73. maddenin 1. fıkrası; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”* hükmünü, 2. fıkrası; *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır”* hükmünü, 3. fıkrası; *“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”* hükmünü ve 4. fıkrası da; *“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”* hükmünü içermektedir. İşte mükellef haklarının temel çerçevesini de bu kanunlarda yer alan ve aşağıda tek tek belirtilen çağdaş vergileme ilkeleri oluşturmaktadır (Öner M. Y., 2016, s. 176). Bu bağlamda vergileme hükümleriyle ilişkili olarak 2. ve 10. maddeler beraber ele alındığında 73. maddenin dışında bu maddelerin vergilemede genellik, kanunilik ve eşitlik ilkelerinin temel hükümler kapsamında güvence altına alındığı ifade edilebilir. Aynı zamanda 10. madde 73. maddenin 1. fıkrası ile beraber değerlendirilir ise toplumsal sözleşme anlayışına da uygun düşmektedir (Hepaksaz & Akdemir, 2010, s. 135-136). Diğer taraftan 73. maddenin 2. fıkrası vergi yükünün adil dağılımı ilkesiyle sosyal hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucu olarak tezahür etmiştir (Bayraklı & Odabaş, 2000, s. 151). Toparlanacak olursa vergilemenin kanuni idare ve kanunilik ilkesi yine 73. maddenin 3. fıkrasında doğrudan hüküm altına alınırken genellik, eşitlik, belirlilik ve mali

güç ilkeleri 1. fıkra içerisinde yer almaktadır. Buraya kadar belirtilen hukuk devleti, hukuki güvenlik, kanuni idare ya da kanun önünde eşitlik ilkeleri dışında anayasanın 13. maddesinde düzenlenen ölçülülük ilkesi ve 125. maddesinde düzenlenen başvuru hakkı mükellef haklarının da temellerini oluşturmaktadır (Bakar, 2011, s. 67). Öte taraftan 20. maddede özel hayatın gizliliği ilkesi, 35. maddede mülkiyet hakkı, 36. maddede hak arama hürriyeti, 74. maddede dilekçe ve bilgi edinme hakları dolaylı olarak mükellef haklarının korunmasına hizmet eden düzenlemelerdir (Sandalcı, 2022, s. 337). Dolaylı yoldan diyoruz çünkü Türkiye’de mükellef hakları açısından yasalar dikkatle incelenip mütalaa edildiğinde mükellef haklarına ilişkin özel ve müstakil bir yasal düzenleme bulunmadığına tesadüf etmekteyiz.

3.2. TÜRKİYE’DE MÜKELLEF HAKLARININ ÖNEMİ

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasasının 2. maddesinde yer alan “hukuk devleti ilkesi” yüksek yargı erki olan Anayasa Mahkemesi bir kararında; *“insan haklarına ve özgürlüklerine dayanan, bunları koruyup güçlendiren, her türlü iş ve eylemleri hukuka uyan, her sahada adaletli bir hukuk nizamı kurup geliştiren ve bunu sürdüren, Anayasa’nın aykırı bulduğu tutum ve davranışlardan kaçınan, hukuk düzenini devletin tüm organlarında egemen kılan, yargı denetimine açık bir otorite”* olarak tanımlamaktadır (Türkay, 2018, s. 1). Bu noktada bireye hukuki koruma sağlayan mükellef hakları da hukuk devletinin taşıdığı unsurların doğal bir yansıması olarak görülmektedir (Şenyüz, 2014, s. 84). Çünkü vergileme işlemleri mükellef-devlet ilişkisinin merkezinde yer aldığından dolayı mükellef hakları hukuk düzenini üstün gören ve temin eden demokratikleşmenin bir emaresi, bir aşaması olarak kabul edilmektedir (Aykın, 2016, s. 1).

Tarihe bakıldığında birçok toplumda vuku bulan vergi isyanları ve ayaklanmalardan mürekkep yaşanan büyük hadiselerin temelinde vergi ödeyenlerin haklarının dikkate alınmadığı realitesi günümüzde bu hakları öne çıkarmıştır (Kaba, Beşel, & Gürdal, 2018, s. 327). Dolayısıyla küreselleşmeyle beraber mali, iktisadi ve içtimai yapının farklı boyut kazanması neticesinde ortaya çıkan sosyolojik durum mükellef haklarını hem mükellef hem de vergi idareleri için önemli kılmıştır (Sandalcı, 2022, s. 336). Özetle günümüzde artık genel hakların vergi hukukundaki bir yansıması olarak karşımıza çıkan mükellef hakları, insan hakları kapsamında değerlendirilmektedir (Türkay, 2018, s. 1). Aynı zamanda mükellef hakları, vergi sistemlerinin konjonktürün

değişen toplumsal ve iktisadi yapılarına uyum sağlaması ve vergi idarelerinin etkinliğini artırması çerçevesinde de kullanılan bir enstrüman olarak önem atfetmektedir (Tepe, 2014, s. 12).

Küreselleşmenin de etkisiyle farklı ülkelerde farklı şekillerde tezahür eden mükellef hakları, mükellef bilincinin yerleşmesi ve gönüllülük uyumunun sağlanması açısından her geçen gün değer kazanmakta ve önem arz etmektedir (Yılmaz C. , 2019, s. 1). Mükellef haklarının önemini artıran sebepler maddeler halinde sıralanacak olursa aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 67), (Sandalcı, 2022, s. 336), (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 16-17), (Koşar, 2007, s. 12-14), (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 26), (Kaba & Beşel, 2017, s. 41-42), (Yılmaz C. , 2019, s. 1), (Gerçek, 2018, s. 112), (Atak, 2021, s. 63), (Buyrukoğlu & Erasa, 2012, s. 125-126), (Ay & Koşar, 2009, s. 146);

- Vergi idarelerinin hem idareyi hem de idarenin uyguladığı vergi sistemini daha etkin kılabilmek için mükelleflere yönelik bakış açılarındaki meydana gelen değişim,
- Mükelleflerin vergileme sürecinde tarh aşamasından tahsil aşamasına kadar uygulanan birçok teknikte vuku bulan teknolojik gelişmeler,
- İdarelerin vergileme konusundaki iş ve eylemlerine mükellefe rağmen değil de mükellefle birlikte, mükellef odaklı anlayışın yerleşmesi,
- Mevzuatın sık sık değişikliğe uğraması ve bundan sebep geriye dönük ani değişimlerin yaşanması ve bu durumun takibinin çok güç olması sebebiyle vergi sistemlerinin her geçen gün daha karmaşık hale bürünmesi,
- Uluslararası sahada yapılan anlaşmalar, oluşturulan ticaret blokları, Avrupa ve Amerika kıtasında imza edilen insan hakları menşei sözleşmeler gibi küresel gelişmeler,
- Her ne kadar vergi mükelleflerinin fiil ehliyetine ihtiyaç duymayıp hak ehliyetine sahip olması yeterli olsa da bu kitlenin çok büyük bir kısmının seçmen olarak önem kazanması ve
- Sosyal devlet anlayışının meşruiyet kazanması gibi gelişmeler mükellef haklarını önemli kılan sebeplerdir.

II. Dünya savaşından sonra öne çıkan küreselleşme, insan hakları hareketleri, demokratikleşme ve teknolojik gelişmeler neticesinde XX. asrın dördüncü çeyreğinde

vergilemenin iz düşümü kabul edilen mükellef hakları daha da önem kazanmıştır (Şahin & Cenikli, 2015, s. 29). Bununla beraber mükelleflerin psikolojisi, mükelleflerin vergiye uyumu gibi o zamana kadar üzerinde durulmayan konular da uluslararası alanda gündemde olmaya başlamış ve uluslararası kuruluşlar mükellef odaklı anlayışa somut olarak girişmişlerdir (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 15). Bu anlayışın neticesinde 1985 yılında Kanada “Vergi Mükellef Hakları Bildirgesi”ni, Fransa “Vergi Mükellefi Sözleşmesi”ni, 1986 yılında İngiltere “Vergi Mükellefi Sözleşmesi”ni, Yeni Zelanda “İlkeler Beyanı”nı, 1988 yılında da ABD “Vergi Mükellefi Hakları Bildirgesi”ni yayımlayarak değişen konjonktüre göre mükellef haklarını güncellemişlerdir (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 70). Öte taraftan 1990 yılı başında da OECD tarafından üye ülkelere yönelik mükellef hakları konusunda bir bildirge hazırlamaları ve deklare etmeleri yönünde bir rapor yayımlanmıştır. 1961 yılından beri bu topluluğun üyesi bulunan Türkiye OECD’nin vaz’ettiği bu raporuna ancak 2006 yılında yayımladığı “Mükellef Hakları Bildirgesi” ile cevap vererek vergi idareleri ile mükellefler arasında samimi, açık ve şeffaf bir iletişimi temin etme amacını benimsemiştir (Tamzok, 2018, s. 1).

Vergilemede gönüllü uyumu önceleyen, mükellef haklarını gözetken misyonu ve iktisadi faaliyetlerde kayıtlı ekonomiye teşvik eden, kaliteli hizmeti ilke edinen vizyonu ile 2005 yılında mükellef odaklı bir anlayışın ürünü olan Gelir İdaresi Başkanlığı bu konuda dünyadaki gelişmelere uyum sağlamak üzere sorumlu vergicilik yaklaşımıyla bu Mükellef Hakları Bildirgesini yayımlamıştır (Öner M. Y., 2016, s. 177). Dönemin Maliye Bakanı Kemal Unakıtan’ın; *“Türkiye, çağdaş ülkelerde olan bir sisteme kavuşuyor. Belki bu bildirge, muhteviyatı itibarıyla çok uzun bir bildirge değildir ama Türk mali sistemine getirdiği yenilikleri anlatması ve verdiği mesaj açısından çok çok önemlidir”* ifadeleriyle 24/02/2006 tarihinde Erzurum’da kamuoyu ile paylaşılan Mükellef Hakları Bildirgesinin iyi niyetli ve yenilikçi bir tutumu ortaya konmuştur (Karyağdı, 2020, s. 1). Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığı bu bildirgeyle; vergi bilincinin ve uyumunun artırılması, mükelleflerin mevzuattan doğan ödevlerinin yanında hakları konusunda da bilgilendirilmesi ve bu hakların korunması konusunda gerekli alt yapının oluşturulması, idare ile iletişim kanallarının hızlı ve etkili bir şekilde yürütülmesi ve mükelleflerin şikayetlerinin dinlenerek değerlendirilmesi, son olarak hizmetlerin ivedi bir şekilde gördürülmesi amacını taşıdıklarını kamuoyuna duyurmuştur (Bak & Bedir, 2020, s. 59). Mükellefe karşı saygılı ve dürüst olma, kaliteli hizmet sunma, vergi ödeme eyleminin

yalnız bir yükümlülük olmayıp vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilincinin de yerleştirilmesi amacıyla sorunları çözme ve hizmet alanları memnun etmeye yönelik bu bildirge 10 maddeden oluşmaktadır (İnsel, 2021, s. 1) Fakat bir hakkın bu bildirge ile ihdasının mümkün olmadığını, dolayısıyla bu bildirgenin hukuki açıdan bir bağlayıcılığının bulunmadığının da burada belirtilmesi gerekir (Tamzok, 2018, s. 1). Her ne kadar Türkiye’de hukuki bağlayıcılığı bulunan Anayasa, vergi kanunu/kanunları ya da diğer yasal düzenlemelerde umumi bir asli unsur ise de mükellef hakları ile ilgili bir tanım ya da sistematik olarak müstakil bir düzenleme içermemektedir (Egeli & Dağ, 2012, s. 132). Dolayısıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan bu Mükellef Hakları Bildirgesini hukuki bir bağlayıcılığı olup olmadığı şeklinde ele almaktan ziyade vergi idaresinin hizmet anlayışında ve geliştirdikleri iş ve eylemlerinde hukuka bağlılığının bir deklarasyonu olan bir belge şeklinde değerlendirmek daha doğru bir yaklaşım olacaktır (Tosun & Özden, 2014, s. 288).

İşte tam da bu noktada mükellef haklarının yasalarla ya da idari düzenlemelerle hüküm altına alınması ve geliştirilmesi, bir taraftan mükellef ile vergi idaresi ilişkilerinin güven içerisinde tesis edilmesine yardımcı olduğu gibi diğer taraftan vergi idarelerinin ellerinde olan gücün art niyetli kullanılma olasılığına karşın mükelleflerin de kendilerini müdafaa edecekleri meşru bir alanı tesis etmektedir. Bu durum aynı zamanda mükelleflerin bu haklarından haberdar olmalarını, uygulamada bu hakların ihlal edil(e)memesini ve mükellefin hukuki sahasına hukuk dışı müdahalelerin yaşanmamasına da zemin oluşturmaktadır (Erol A. , 2011, s. 2).

3.3. İÇ HUKUKA ETKİ EDEN AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Vergi kanunları gibi iç hukukta yer alan düzenlemelerin yanında uluslararası hukuk ve Avrupa Birliği hukuku da mükellef haklarının belirginleşmesinde etkin role sahiptir (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 68). Geçmiş bölümlerde ele alınan İHEB’de yer alan bazı hakların güvence altına alınması amacıyla tanzim edilen ve iç hukuka etki eden diğer bir uluslararası belge olan ve 04/11/1950 tarihinde yürürlüğe giren Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ni Türkiye 18/05/1954 tarihinde onaylamıştır (Tepe, 2014, s. 11). İç hukuka etkisi bakımından bunun yanında bir diğer Avrupa Birliği kaynağı da Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarıdır. 28/01/1987 tarihinde Türk vatandaşlarına bireysel başvuru hakkının tanınması ve 22/01/1990 tarihinde ise Avrupa İnsan Hakları Divanının

zorunlu yargı yetkisinin kabul edilmesiyle AİHM kararları da Türk Vergi Sistemi için önemli bir hukuki kaynak halini almıştır (Tosun & Özden, 2014, s. 291). AİHS, tüm hak ve özgürlükleri kapsam ve güvencesi altına al(a)masa da ilerleyen zamanlarda yapılan ek protokoller ile genişletilerek bireye; uluslararası hukukta hak sahipliği ve kişisel başvuru hakkını tanınması, objektif düzen fikrine dayanması, sözleşmeye taraf olan devletlere bu konuda birbirlerini denetleme imkanını sunarak ortaklaşa bir güvence taahhüt etmesi, sözleşmenin sağladığı imkanlardan yabancıların faydalanabilmesi ve bu sözleşmenin de iç hukukta doğrudan uygulanabilme özelliğini taşıması gibi nitelikleri AİHS'ye çok daha fazla önem kazandırmıştır (Koşar, 2007, s. 85-92).

Devletler hukukunda, uluslararası bir sözleşmenin taraf olan devletleri bağlamasının ötesinde bireylere doğrudan haklar tanıyan yönleri öne çıkmaktadır. Şöyle ki bir devlet eğer sözleşmeyi imza ederek ona taraf olduktan sonra dışarıya karşı bir yükümlülük taahhüdünde bulunup bunu devlet kurumları ile vatandaşlar nezdinde yasal bir düzenleme ile iç hukuka transfer edebildiği ölçüde ancak o sözleşme sonuç doğurabilir. Bu durumda sözleşmede yer verilen hükümler ihlal edildiği vakit vatandaşlar bundan sorumlu olan hükümetler aleyhine bu ulusüstü mercilere başvuruda bulunabilmektedirler (Koşar, 2007, s. 93). Türk hukuk prensipleri nezdinde bu nitelikte bulunan AİHS metninde vergi mükelleflerine yönelik düzenlenen haklar şu şekilde belirtilebilir (Çetin, 2010, s. 90);

AİHS md. 2; yaşam hakkı, md. 6; adil yargılanma hakkı. AİHS md. 7; kanunsuz ceza olmaz (cezaların kanuniliği ilkesi); Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama (non bis in idem) hakkı ve cezaların kişiselliği hakkı, AİHS md. 8, özel hayatın ve aile hayatının korunması ve konut dokunulmazlığı hakkı. AİHS md. 14; ayrımcılığa tabi olmama hakkı (Bilici, 2023, s. 5). Bununla beraber AİHS'nin ek protokollerle sağlanan haklarına ilişkin olarak sözleşmeye ek 1 nolu protokolün 1. md. ile mülkiyet hakkı; ek 4 no.lu protokolün 1. md. ile borçtan dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılma yasağı, 2. md. ile serbest dolaşım özgürlüğü; ek 6 no.lu protokolün 1. md. ile ölüm cezasının kaldırılması; 7 no.lu protokolün 2. md. ile cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı, 4. md. ile aynı suçtan iki defa yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı; 12 no.lu protokolün 1. md. ile ayrımcılığın genel olarak yasaklanması ve son olarak 13 no.lu protokolün 1. md. ile ölüm cezasının bütün koşullarda kaldırılması düzenlenmiştir (AİHS, 2010, s. 6-54). Burada özet bir şekilde toplu olarak aktarılan bu

mükellef haklarından izaha ve açıklanmaya muhtaç olanlar aşağıda etraflıca ele alınmıştır.

3.3.1. Yaşam Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin md. 2/1 kapsamında “herkesin yaşam hakkının yasa ile korunacağı”, ancak aynı maddenin 2. fıkrasında belirtilen istisnai hallerde ölüm cezasının infazının mümkün olabileceği hüküm altına alınmıştır (AİHS, 2010, s. 6). Fakat daha sonra bu sözleşmeye düzenlenen ek 6 numaralı protokolün 1. maddesi kapsamında; “hiç kimsenin ölüm cezasına çarptırılmayacağı ve idam edilemeyeceği” hüküm altına alınmış ve yine sözleşmeye ek olarak düzenlenen 13 numaralı protokolün 1. maddesinde ise; “ölüm cezasının savaş suçu da dahil tüm koşullarda yasaklandığı” hüküm altına alınmıştır (AİHS, 2010, s. 39-54).

3.3.2. Adil Yargılanma Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde güvence altına alınan “adil yargılanma hakkı” ile adli yargılama sürecinde, işleyişinde ve organizasyonunda usul hukuku kapsamında mükellefe usulî güvence sağlayan haklar bloğudur. Vergilendirme sürecinde en çok ihlal edildiği yönde şikayet olunan haklardan biri olarak adil yargılanma hakkı, hukukun üstün olduğu demokratik hukuk devletinde kişinin, kendisiyle ilgili yargılama sürecinde adil karar verilebilmesi için gerekli ön koşulların sağlanmasını talep edebilmesini sağlayan bir haktır ki bu hak diğer taraftan da devletin yargılamayı adil ve hakkaniyete uygun bir şekilde yerine getirmesine yönelik bir yükümlülüğünün olduğunu da öne çıkarmaktadır. Mükellef haklarının ötesinde bireysel hak ve özgürlükleri de muhafaza eden bu hak yargılama yerinin bağımsız ve tarafsız, yargılamanın ise adil ve aleni olarak makul bir süre içerisinde teminini kapsadığından bu çerçevede mahkemeye erişim, duruşmada bulunma, gerekçeli karar, silahların eşitliği ve susma hakkı gibi hak ve ilkeleri de ihtiva etmektedir (Koşar, 2007, s. 95). Bunlardan mahkemeye erişim hakkı; herkesin medeni hak ve yükümlülüklerine yönelik tüm iddiaları mahkeme önüne getirebilme ve müdafaa edebilme hakkını ihdas ederken, duruşmada bulunma hakkı ise sanık sıfatıyla bireyin ceza davalarında hazır bulunmasını hukuk davalarında ise zaman zaman duruşmada bulunma(ma) hakkını düzenlemekte, gerekçeli karar hakkı ise mahkemelerin gerek ceza gerekse hukuk davalarında kararlarının gerekçelerini belirtmek durumunda olduğunu ihdas etmektedir (Mole & Harby, 2005, s. 34-43).

3.3.3. Suç ve Cezalara Yönelik Haklar

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7. maddesi, suçta ve cezada yasallık ilkesini düzenleme altına alarak; *“hiç kimsenin hukuki dayanağı olmaksızın suçlanamayacağını ve cezalandırılmayacağını”* hüküm altına almıştır. Hukuk devletinin asli unsurlarından biri olarak mezkûr maddede güvencesi verilen bu düzenlemenin amacı ve işlevi, bir taraftan bireyin keyfi olarak takibine, mahkumiyetine yahut cezalandırılmasına karşı etkin bir koruma alanı oluştururken diğer taraftan suç ve cezada da belirliliği ihdas etmektedir (Koşar, 2007, s. 96).

3.3.4. Özel Hayatın Gizliliği veya Mahremiyet Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesi çerçevesinde ele alınan mahremiyet hakkı, bireyin hayatını idame ettirirken minimum düzeyde müdahalelerle yaşama hakkını ifade etmektedir. Yani hukuki olarak bireyin yaşamına ilişkin “sır ya da mahrem” niteliğindeki bilgilerin yasalar zorunlu kılmadığı sürece bu bilgilerin gizli olarak kalmasını isteme hakkıdır (Yurtsever & Buran, 2012, s. 47). Aslında bu madde “özel hayatın ve aile hayatının korunması” şeklinde daha geniş bir başlık altında düzenlendiği için özel hayatının yanında bireyin aile hayatına, haberleşme hakkına ve konut dokunulmazlığına da saygı gösterilmesini talep etme hakkına sahip olduğunu ihdas eden bir düzenlemedir. Bu hakkın ancak ülkenin dirlik ve düzeni, ekonomik refahı, suç işlenmesinin önlenmesi, genel ahlakın ve genel sağlık durumunun ya da bir başkasının hak ve özgürlüğünün korunması gibi zorunlu hallerin mecbur kılması durumlarında engellenebileceği söz konusu olabilmektedir (Tosun & Özden, 2014, s. 289). Vergileme süreci de bilgi alma-toplama yoluyla bir nevi bireyin özel hayatına devletin müdahalesini ihdas ederken az önce de belirtildiği gibi bu müdahalenin meşruiyeti bazı durumların vuku bulmasına bağlıdır (Koşar, 2007, s. 98). Bu konuda AİHM vergilemeye yönelik davalarda, vergi idaresinin mükellefin özel yaşamına ilişkin müdahalesini suçun önlenmesi ya da ekonomik refahın sağlanması amacıyla yapılan bir müdahale olarak değerlendirmiştir (Çetin, 2010, s. 94).

3.3.5. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14. maddesinde yer alan bu düzenleme çerçevesinde kanun nezdinde tanınan hak ve özgürlüklerin hiçbir ayırım ya da kısıtlamaya maruz kalmadan kullanılması güvence altına alınmaktadır (Çetin, 2010, s. 93). Bu sözleşmeye ek olarak ek 12 numaralı protokolün 1. maddesinde de yine “ayrımcılığın

genel olarak yasaklanması” başlığı altında; bireylere hukuken temin edilmiş bütün haklardan yararlanma hakkı hiçbir ayırım (dil, din, ırk, cinsiyet, siyasi ya da diğer unsurlar) yapılmadan sağlanır şeklinde yapılan bir düzenleme ile bu hakka yer verilmiştir (AİHS, 2010, s. 49). Vergilendirme sahasında ileri sürülen ayrımcılık yasağının ihlali genelde bir sonraki başlıkta ele alınacak olan mülkiyet hakkı çerçevesinde ileri sürülmektedir (Koşar, 2007, s. 97).

3.3.6. Mülkiyet Hakkı

Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme ’ye ek olarak düzenlenen 1 numaralı protokolün 1. maddesi çerçevesinde hüküm altına alınan mülkiyet hakkı; *“hukuki olarak her gerçek ve tüzel kişinin, mal ve mülk dokunulmazlığına ilişkin saygı gösterilmesini talep etme hakkının olduğunu, bu hakkın ancak kamu yararı nedeniyle ya da yasada öngörülen şart ve koşullarda uluslararası hukukun genel prensipleri çerçevesinde kullanılamayacağı”* şeklinde belirtilmektedir (AİHS, 2010, s. 49). Aslında bu hakka esasen sözleşmenin 8. maddesinin “özel ve aile hayatına saygı hakkı” başlığının 1. fıkrasında; *“herkesin özel ve aile hayatına, yazışma (haberleşme) ve konutuna saygı gösterilmesi hakkına sahiptir”* şeklinde yer verilmiş olsa da müstakil olarak ve daha kapsamlı bir şekilde 1 no.lu protokolde yer verilmiştir. Bahse konu düzenleme; kişinin mülkiyetine saygıyı içermenin yanında mülkiyetten mahrumiyetin ancak bağlı koşullar altında, uluslararası hukukun genel çerçevesini çizdiği genel yarara uygun olarak vergi veya diğer menfaatlerin ödenmesini güvence altına almak için mülkiyeti kontrol altına alma yetkisi vermektedir (Koşar, 2007, s. 94).

İçeriğini toplum yararının oluşturduğu vergilendirme hamlesi bireyin mülkiyet hakkına devletin bir müdahalesini, yani devletin ekonomik menfaatler anlamında mülkiyet hakkına bir müdahalesini teşkil ettiği için vergi, hukuka uygun bir şekilde yürürlüğe konulmalı, kamu yararı amacına münhasır olmalı ve getirilen düzenlemeler bu amacın gerçekleşmesine yönelik makul ve orantılı bir araç oluşturmalıdır (Çetin, 2010, s. 91). Zira her ne kadar hukuki düzenlemeler demokratik bir düzeni temin etmeye ilişkin olsa da vergileme yetkisinden mahrum bırakıl(a)mayan devletin bu yetkisi (vergileme) temel hakların bir istisnasını teşkil ettiği için mezkûr yetkinin içeriği ve işleyişi sözleşmenin temelini meydana getiren ilkelere uygun olmak zorundadır (Koşar, 2007, s. 94).

3.3.7. Non Bis İn İdem

Türkiye’de 1985 yılından imzalanan, 2016 yılında da yürürlüğe giren AİHS’ye ek olarak düzenlenen 7 numaralı protokolde yer verilen “Non Bis İn İdem” kuralı, bireyin işlediği bir suçtan yahut üzerine atılı bir suçtan dolayı iki ayrı yargılamaya tabi tutulmaması, hatta cezalandırılmaması anlamına gelmektedir (Oter, 2022, s. 139-140). Söz konusu protokolün 4. maddesinin 1. fıkrasında; *“hiç kimsenin bir devletin ceza yargılama usulüne ve hükmüne uygun bir şekilde kesin bir hükümlü mahkûm edildikten yahut beraatine karar verildikten sonra bahse konu suçtan dolayı aynı devletin yargı yetkisi çerçevesinde yargılama usullerine göre yeniden yargılanma veya mahkûm edilme durumu söz konusu olamaz”* şeklinde yer verilen düzenleme ile de bu kurala hukuki zemin oluşturulmuştur (AİHS, 2010, s. 49).

3.3.8. Borçtan Dolayı Hürriyetinden Yoksun Bırakılma Yasağı

Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme ’ye ek olarak düzenlenen 1 no.lu protokolde tanınan mülkiyetin korunması, eğitim hakkı ve serbest seçim hakkı gibi hakların dışında bulunan hak ve özgürlüklerden başka 4 numaralı protokolde de kişilere, “borçlarından dolayı özgürlüklerinden yoksun bırakılma yasağı”, “serbest dolaşım hakkı”, “vatandaşların sınır dışı edilme yasağı” ve “yabancıların topluca sınır dışı edilmeleri yasağı” gibi haklar getirilmiştir. Özellikle bunların arasından mükelleflere yönelik ihlal edilebilecek olanlar, borçlarından dolayı özgürlüklerinden yoksun bırakılma durumudur. Bununla ilgili olarak 4 numaralı protokolün “borçtan dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılma yasağı” başlıklı 1. maddesine göre; *“hiç kimsenin yalnızca taraf olduğu akitten doğan bir yükümlülüğü yerine getiremediğinden dolayı hürriyetinden yoksun bırakılamayacağı”* hüküm altına alınmıştır (AİHS, 2010, s. 35).

3.4. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI

Anayasa, kanun, sözleşme gibi asli ya da tali nitelikte kaynaklar vasıtasıyla hukuk normlarının; devletin vergile(nder)me yetkisini kullanırken bunun çerçevesini ve sınırını tayin ettiği, mükellefe bu aşamada devletten bir şeyi yapma ve yapmamasını talep etme hakkı tanıdığı haklara/yetkilere mükellef hakları denilmektedir (Durmuş, 2020, s. 1). Bugün vergiye gönüllülük uyumunu temin etmek, vergi idaresiyle iş birliğini sağlamak ve vergile(nder)mede mükellef odaklı bir anlayışla mükellefe yaklaşmak arzusu, hem mükellefi hem de bu mükellefin haklarını tüm veçheleriyle ön plana çıkarmıştır

(Buyrukoğlu & Erasa, 2012, s. 117). Bu bağlamda çerçevesini vergile(nder)me yetkisinin çizdiği, temelini de insan haklarının oluşturduğu; eşitlik, yansızlık, gizlilik, nesnellik, kesinlik, uygulamada aynılık, adalet, kanıt, hesap sorma ve bilgi alma hakları gibi evrensel haklardan meydana gelen mükellef haklarının genel kabul görmüş evrensel bir sınıflandırma yöntemi bulunmamaktadır (Erol A. , 2011, s. 3). Elbette uluslararası hukuktan, anayasadan veya farklı vergi kanunlarından doğan mükellef hakları tasnifi olduğu gibi tahsil aşamasında, uyuşmazlık aşamasında, denetim aşamasında, yargılama aşamasında ortaya çıkan mükellef hakları şeklinde farklı farklı sınıflandırmalar da kullanılmaktadır (Çağlar, 2019, s. 2-8) (Koşar, 2007, s. 119-125). Fakat pek çok çalışma ihtimamla ele alındığında mükellef haklarının temelde vatandaş olmalarından vuku bulan genel mükellef hakları ve farklı özel hukuk normlarından ileri gelen özel mükellef hakları şeklinde ikili bir ayrıma tâbi tutulduğuna tesadüf edilmektedir (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 68). Lâkin bu sınıflandırma sistemleri de sadece tanınan hakların nev'ini ortaya koymakla kalmamalı, bununla beraber bu hakların etkisini en net bir şekilde analizine imkân sağlamalıdır ki yoksa aksi halde gerçeği anlamak bir hayli zor olmaktadır (Bentley, 2007, s. 113). Bu noktada da Bentley mükellef haklarını uygulanabilir temel yasal haklar, diğer yasal haklar ya da bir başka deyişle birincil koruma sağlayan mükellef hakları, ikincil koruma sağlayan mükellef hakları şeklinde bir sınıflandırma ortaya koymuştur (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 69). Bahse konu olan birincil haklar, uluslarüstü kaynaklar, anayasa ve diğer yasal düzenlemelerden vuku bulan korumaları kapsarken ikincil haklar, daha çok idari düzenlemelerde gelir değerlendirmesi, tahsilat süreci veya icra süreci gibi aşamalarda ortaya çıkan korumaları sağlamaktadır (Bentley, 2007, s. 113).

Türk hukuk mevzuatına bakıldığında Vergi Usul Kanununda, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte veya Mükellef Hakları Bildirgesinde mükellef hakları ile ilgili düzenlemeler yer aldığı görülmektedir (Çağlar, 2019, s. 2). Hatta bunlarla beraber 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 3071 Sayılı Dilekçe Kanunu ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü gibi kanunlarda da yer yer mükellef haklarını hüküm altına alan, bu haklara koruma sağlayan düzenlemeler bulunmaktadır (Tamzok, 2018, s. 1). Fakat buralarda dağınık bir şekilde düzenlemelere konu olan bu haklar konusunda tüm yasalar incelendiğinde mezkûr haklara münhasır, sistematik haklar bütününe içeren spesifik ve müstakil bir düzenleme

bulunmamaktadır (Üyümez & Bişgin, 2016, s. 70). Sonuç olarak farklı Türk hukuk prensiplerinde farklı şekillerde tezahür etse de bu hakların; dayanakları dikkate alınarak genel mükellef hakları ve özel mükellef hakları şeklinde ayrıma konu olması konunun anlaşılabilirliği açısından daha uygun düşmektedir.

3.4.1. Genel Mükellef Hakları

Genel hukuk alanında bireylerin temel haklarının vergi hukukundaki yüzüğü olarak tasvir edilen haklara genel mükellef hakları denilmektedir (Atak, 2021, s. 134). Bir diğer ifadeyle genel kanunlara dayanarak mükelleflerin vatandaşlıktan ileri gelen haklarıdır (Aykın, 2020, s. 1). Bu haklar arasında herhangi bir hiyerarşi ya da öncelik bulunmayıp, bütün mükelleflere vergi yasalarının uygunluğu, işleyişi ve de geçerliliği ile ilgili mükelleflerin arzu ettikleri doğruluk ve etkinliği içermektedir (Egeli & Dağ, 2012, s. 133). Genel mükellef hakları daha çok vergi idaresiyle mükellefler arasında vuku bulan ilişkilerde ortaya çıkmaktadır (Gerçek, 2006, s. 1). Anayasa, çeşitli vergi kanunları ve diğer hukuki düzenlemelerde dağınık halde bulunan ve mükelleflerin en temel ve genel hakları olan; adil, eşit ve saygılı hizmet alma, itiraz (başvuru), bilgi alma, vergilemede belirlilik, temsilci kullanma, kanıt, dava açma, kamu denetçisine başvurma, vergi mükellefi ve mahremiyetine ilişkin bilgilerin gizliliği, dilekçe verme, özel hayatın gizliliği hakkı ve mülkiyet hakkı şeklinde tezahür eden bu haklar aşağıda ayrı ayrı ele alınacaktır.

3.4.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Türk vergi hukukunda vergi mükelleflerine yönelik adil, eşit ve saygılı hizmet ifa edileceğine yönelik kanuni bir düzenleme yoktur. Fakat Hazine ve Maliye Bakanlığı hem merkez hem de taşra teşkilatlarında ifa edilen hizmetlerin hızlı, doğru, etkili, güvenilir ve güler yüzlü bir şekilde çağdaş yönetim anlayışıyla kişilere sunulması gerektiğini temin etmek üzere 2001 yılından itibaren pilot iller belirlemiştir (Egeli & Dağ, 2012, s. 136). Bu anlayışla vergi müesseselerinde Toplam Kalite Yönetimi anlayışının hâkim olmasına yönelik başlatılan çalışmalarda mükellefin “adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı”nın en tabii haklardan biri olduğu vurgulanmıştır (Şahin & Cenikli, 2015, s. 32). Bu hak, vergi müesseselerinde mükellefe sunulan hizmetin saygılı ve nezaket kuralları çerçevesinde ifa edilmesi gerektiğini normlarla verilen yetkinin de adil ve tarafsız olarak kullanılmasının gerekliliğini ifade ederken genel olarak bireylerin kanun önünde eşit tutulmalarının bir gereği olarak vuku bulmaktadır (Tepe, 2014, s. 13). Buna ilişkin en temel düzenleme de

1982 Anayasamızın 10. maddesinde; herkesin, dil, din, ırk, cinsiyet, renk, felsefi inanç, siyasi düşünce, mezhep gibi sebeplerle bir ayrıma tabi tutulmadan kanun önünde eşit olduğu, devlet otoritesinin de bu eşitliği yaşama geçirmekle yükümlü olduğu hükmü karşımıza çıkmaktadır. Zira bu düzenleme hukuk devletinin temelini teşkil eden kanunların genelliği ilkesinin anayasaya yansımasıdır. Aynı zamanda bu hak vergi yasalarında uygulama birliğinin temin edilerek bireylere adil ve eşit muamele görme haklarını da vurgulamaktadır (Aykın, 2020, s. 1). Burada vurgulanan eşitlik hem kamusal haklar hem de yükümlülükler açısından eşitliği ihtiva etmektedir. Hatta bu eşitlik ilkesini vergilemede eşitlik ilkesi yönünden ele alabilirsek, bunun bir hukuki bir de mali olmak üzere iki yönünün bulunduğu görülebilir. Bu kapsamda eşitlik ilkesinin hukuki tarafı, vergi kanunları önünde eşitliği ifade ederken mali tarafı, ödeme gücünde eşitliği ifade etmektedir (Kumrulu, 1979, s. 156).

3.4.1.2. Bilgi Alma Hakkı

Mükellefler vergileme süreci ve vergi sisteminin işleyişi hakkında bilgi alma ya da vergilemeyle ilgili sahip oldukları bilgilerde tereddüde düştükleri vakit güncel bilgiler edinme haklarına sahiptirler (Tepe, 2014, s. 14). Sadece bununla sınırlı kalmayıp mükelleflerin vergi incelemelerine muhatap tutuldukları vakit incelemenin her aşamasında, kendileri hakkında vergi idaresinde bulunan bilgileri edinmeleri hususunda hasılı vergi meselelerini daha iyi kavrama hususunda bilgi alma hakkına sahiptirler. Bu aşamada bilgi alma hakkı vergi idaresi için bir imtiyazdan ziyade vazife yahut bir yükümlülük olduğu, mükellefler için de temel bir insan hakkı olduğu bilinmelidir (Alparlan, 2012, s. 6). Dolayısıyla burada bilgi alma (edinme) hakkı, bireyin devlet tarafından denetlenmesi anlayışıyla birlikte yönetimde şeffaflık anlayışını da beraber getirmektedir (Yurtsever & Buran, 2012, s. 50).

Bilgi alma hakkı mükellefler nezdinde iki şekilde vuku bulmaktadır. Bunlardan biri, vergileme ile alakalı işlem ve düzenlemeler hakkında mükelleflerin haberdar edilmesi diğeri ise mükelleflerin münferit talebi üzerine bilgi paylaşılmasıdır (Egeli & Dağ, 2012, s. 136). Bu konuda herkes 2003 yılında çıkarılan 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde bütün kamu kurumlarından bilgi edinme hakkına sahiptir (Aykın, 2020, s. 1). Bu kapsama vergi idaresi de dahil olup ayrıca mükellefler için VUK/md. 413'te düzenlenen sirkü ya da özelge gibi müesseselerde de tereddütlerini giderme imkanları bulunduğu gibi bizzat Hazine ve Maliye Bakanlığının Toplam Kalite

Yönetimi anlayışıyla oluşturduğu Bilgi Edinme Birimi de vergisel işlemlerde başvurulduğu takdirde mükelleflere bilgi verebilmektedirler (Egeli & Dağ, 2012, s. 136). Fakat bilgi alma hakkının da her hak gibi bir sınırı olup; devlet sırrı, mahrem bilgilerin gizliliği, ticari sır gibi paylaşılması devlet güvenliği ya da kamu düzeni açısından bir sakınca doğuruyorsa veya bir başka hakkın ihlalini teşkil ediyorsa paylaşılamaz (Doğu, 2004, s. 153). Öte taraftan bilgi edinme hakkı çerçevesinden idare tarafından yükümlülerin de mali bilgilerinin paylaşılması gerek yükümlülerin mesleki ve iktisadi vaziyetlerine haksız müdahalenin gerçekleşmesine gerekse bu bilgilerin kamuoyuyla paylaşılması ile haksız rekabetin oluşmasına neden olarak kamu düzeninin bozulmasına sebep olacaktır (Yurtsever & Buran, 2012, s. 51). Dolayısıyla Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 8. maddesi ile Anayasamızın 20. maddesinde düzenlenen; herkesin özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkı, Vergi Usul Kanunu 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti ilkesi ile 21. ve 23. maddelerinde yer alan özel hayatın gizliliği ve ticari sır gibi düzenlemeler bilgi alma hakkının sınırlarını tayin eden kamu düzenini korumaya yönelik hukuki düzenlemelerdir (Doğu, 2004, s. 153-157).

3.4.1.3. Başvuru (İtiraz) Hakkı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin de temelini oluşturan bireysel başvuru hakkı, kişilerin mükellefiyetleriyle ya da vergi idareleriyle olan ilişkileriyle alakalı idari veya yargısal yollara müracaat etme haklarını ihtiva etmektedir (Koşar, 2007, s. 87). Dolayısıyla burada dikkat çekilen durum mükelleflerin, vergileme konusunda sonuç doğuran bir işleme, durum tespitine yönelik yahut da vergi idarelerince alınan karar ve gerçekleştirilen işlemlere karşı dilekçeyle başvuru ya da itiraz hakkını kullanabilmesini, bu yolla verilen kararın ya da yapılan iş ve işlemlerin gözden geçirilmesini veya da yargı yoluna müracaat ederek uyuşmazlığın giderilmesini talep etme haklarının bulunduğunu bu hak ile ortaya koymaktadır (Egeli & Dağ, 2012, s. 137). Yani burada mükellefler bu başvuru/itiraz hakkından üç şekilde yararlanabilmektedir. Bunlardan ilki, mükelleflerin kendi mükellefiyetleriyle ilgili vergileme açısından sonuç doğuran işlemlerin veya durum tespitinin yapılmasını istemeleridir. İkincisi, ortaya çıkan bir uyuşmazlık durumu olduğunda bunun idari aşamada çözümü için itiraz yahut şikâyet yollarına başvuru hakkını kullanabilmesidir. Üçüncü ve sonuncusu da yine ortaya çıkabilecek uyuşmazlığın çözümü için mükelleflerin yargı yoluna başvurabilme hakkını kullanabilmesidir (Tepe, 2014, s. 14). Bu çerçevede iç hukukta Anayasamızın 36., 74. ve 125. maddeleri ile Vergi

Usul Kanunu'nun 13., 17., 116-126. ve 371. maddeleri mükelleflerin idari ve yargısal başvuru haklarının kullanılmasına yönelik yasal düzenlemeleri içermektedir (Şahin & Cenikli, 2015, s. 32). Hatta bunların yanında ayrıca vergi idareleri tarafından vergi alacaklarının güvence altına alınmasına yönelik işlemlerle cebri tahsilat işlemlerine karşı mükelleflerin itiraz ve dava açma hakları da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'nın 15., 20. ve 58. maddelerinde hüküm altına alınmıştır (Egeli & Dağ, 2012, s. 137).

3.4.1.4. Mahkemeye Erişim Hakkı

Bir önceki başlıkta da kısmen yer verilen yargı yolu hakkı daha doğrusu mahkemeye erişim hakkı Anayasanın 36. madde hükmü uyarınca *“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir”* şeklinde ihdas edilmiştir. Anayasa mahkemesinin vermiş olduğu bir kararında *“kişinin uğramış olduğu bir haksızlığa yahut zarara karşı kendisini müdafaa edebilmesinin veya mâruz kaldığı haksız bir uygulama ya da eyleme karşı haklı olduğunu ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını telafi edebilmesinin en etkili ve güvenli yolun yargı makamları önünde dava hakkını kullanabilmesidir”* demesi mahkemeye erişim hakkının en güvenli ve etkili bir yol olduğuna işaret etmektedir. Bu kapsamda mahkemeye erişim hakkı vergi gibi idari işlemlerden doğan uyuşmazlıkları mahkeme huzuruna çıkarmak ve oradan uyuşmazlığı giderecek nitelikte ve ağırlıkta adil bir karar verilmesini temin etmek şeklinde kabul edilebilir (Tekin S. , 2024, s. 92).

3.4.1.5. Vergilemede Belirlilik (Kesinlik) Hakkı

Belirlilik bir diğer ifadeyle kesinlik hakkı, mükelleflerin muhatap olduğu idari işlemler karşısında hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde vergi idarelerince sergilenen iş ve işlemlerin hukuki dayanaklarıyla açık, anlaşılır ve geriye yürümeden istikrarlı bir şekilde olmasını ifade etmektedir (Egeli & Dağ, 2012, s. 137). Aynı zamanda bu hak ödenecek verginin önceden bilinmesi ve yükümlülüğün belirgin olmasını ifade etmektedir (Şahin & Cenikli, 2015, s. 30). Bu hakkın tatbiki üç şekilde mümkün olup bunlardan ilki, vergi kanunlarıyla alakalı mevzuatın yayınlanarak mükelleflerin bilgisine sunulması, ikincisi vergi yasalarının geriye yürümezliği ve kanunilik ilkesi gereğince düzenlenmesi ve son olarak bu yasal düzenlemelerin yasama organınca yapılarak idarelere sadece sınırlı düzeyde ve belirli konularda yetki bırakılması şeklindedir (Tepe,

2014, s. 14). Dolayısıyla buradan Türk hukuk prensiplerinde vergilemede belirlilik hakkına güven sağlayan dayanaklar; vergilerin kanuniliği, sosyal hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleridir ki bu ilkelerin de temel dayanağı dört fıkradan oluşan Anayasanın 73. maddesidir.

3.4.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı

Mükelleflerin vergileme işlemleri yapılırken bazen yeterli vakitlerinin bulunmaması, yeterli vakitleri bulunduğu durumlarda da zaman zaman vergilemeye ilişkin ortaya konulan tüm düzenlemelerin karmaşık ve anlaşılamaz olması, bazen de tüm bunlarda yeterli zamana ve donanımına sahip olmalarına rağmen bu hakları kullanma ehliyetine sahip ol(a)mamaları sebebiyle vekil ya da temsilci kullanma ihtiyacı vuku bulabilmektedir (Tepe, 2014, s. 15). Böyle durumların ortaya çıkması halinde mükellefler vergi ile ilgili işlemlerini bazen kanunun zorunlu bazen de ihtiyari olarak vekil, temsilci veya da 3568 Sayılı yasada gösterildiği gibi meslek mensupları aracılığıyla gerçekleştirmektedirler (Aykın, 2020, s. 1). En son belirtilen durum olan mükellefin ya da sorumlunun haklarını kullanma ehliyetine sahip olmaması durumunda yahut tüzel kişiliği olan ya da olmayan hukuki durumların oluşması halinde mükellefi alakadar eden vergisel ödevler kanunda işaret edilen temsilciler vasıtasıyla yerine getirilecektir. Söz konusu bu temsil yetkisinde bulunanların kimlerden teşekkül olduğu, yetki ve sorumluluklarının neler oldukları GVK'nın 94. maddesinde, VUK'un 10., 332., 333. maddelerinde ve AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Dolayısı ile Türk vergi hukukunda mükelleflerin temsil durumu ancak kanunların açık olarak belirtmiş olduğu hallerde söz konusu olabilmektedir (Egeli & Dağ, 2012, s. 138).

3.4.1.7. Kanıt Hakkı

Kelime manasıyla bir şeyin gerçek yönünü ortaya koyma, ispatlama ve belirgin hale getirmek anlamına gelen kanıt (delil), gerek yargılama gerekse vergileme hukukunda yargıcı veya idareyi ikna etmek ve bir kanaat uyandırmak eylemidir (Gümüşkaya, 2015, s. 6-7). Konumuz itibarıyla vergi hukukunda yemin dışında her nev'i delil ve kanıtın kullanılmasına müsaade edilmektedir. Karmaşık iktisadi vakıalardan meydana gelen vergiyi doğuran olayların ispatında da her türlü kanıtın kullanılması zorunlu bir hâl almıştır (Oktar, 2014, s. 82). Vergi mükellefinin kanıt hakkına Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi, 36. maddesinde yer alan hak arama hürriyeti, 125. maddesinde yer alan idarenin her türlü eylemine karşı yargı yolu hakkı ile AİHS'nin 6.

maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı hukuki dayanak teşkil etmektedir (Gümüşkaya, 2015, s. 427). Vergi mükellefinin anayasal nitelikte olan kanıt hakkı Vergi Usul Kanununda ise 3. maddede hüküm altına alınmıştır (Türkay, 2019, s. 1). Söz konusu maddede vergileme işlemlerinde ve vergiyi doğuran olaylarda bu hadiselerle ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini ortaya çıkarma hususunda yemin hariç her türlü delil ve kanıtın kullanılabilmesi açıkça düzenlenmiştir.

3.4.1.8. Dava Açma Hakkı

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak Anayasanın 125. maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede hak arama hürriyetinin en tabii yollarından biri olan kendisine yöneltilen iş ve işlemlerde bir hakkın müdafaa edilmesi ya da elde edilmesi veya da bir uyuşmazlığın giderilmesi hususunda kişinin dava açma hakkına sahip olduğu yalnız bu hakkın belli bir süre kısıtına bağlı olarak kullanılabilmesi belirtilmelidir (Gündüz, 2019, s. 238). Söz konusu hak için tayin edilen süre 2577 Sayılı idari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)’nın 7. maddesinde Danıştay ve İdare Mahkemelerinde 60 gün, Vergi Mahkemelerinde ise 30 gün şeklinde düzenlenmiştir. Burada ifade edilen 60 günlük süre genel bir süre olup özel kanunlarda ayrıca özel bir süre tayin edilmişse önce ona uyulması gerekmektedir. Zira idari yargı düzeninde özel dava açma süreleri bulunduğu gibi özel kanunlarda da idari dava açma süreleri düzenlenmektedir. Mesela İYUK’ya 2014 yılı 6552 Sayılı kanun ile eklenen 20. maddesinin B fıkrasında Milli Eğitim yahut ÖSYM tarafından yapılan imtihanlar hakkında dava açma süresi 10 gündür (Çelik Şeşen, 2017, s. 7). Öte taraftan vergi uyuşmazlıklarında dava açmaya yetkili olanlar VUK’un 377. maddesinde hüküm altına alınmıştır (Atak, 2021, s. 135). Ya da VUK’un 378. maddesinin ikinci fıkrasında beyana dayalı tarhiyatlara karşı bireylerin verdikleri kendi beyanlarına karşı dava açılmayacağı hüküm altına alınırken, İYUK’nın 27. maddesinin 3. fıkrasında bu beyannamelerin “ihtirazı kayıtlı” verilmesi durumunda mükelleflerin dava açma haklarının saklı tutulduğu hüküm altına alınmıştır (Koşar, 2007, s. 119). Hasılı dava açma hakkı da mükelleflerin genel hukuk prensipleri içerisinde ortaya çıkan en tabii haklarından birisidir.

3.4.1.9. Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı

Kamu Denetçiliği, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)’ye bağlı olarak kamu idarelerinin işleyişiyle ilgili olarak talep ve şikayetleri incelemektedir (Aykın, 2020, s. 1).

İdarelerin hukuka uygun davranmadıkları takdirde yargının iş yükünü hafifletmek adına bireylerin yargı yoluna müracaat etmeden vuku bulan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmak üzere oluşturulmuş bir denetim mekanizmasıdır (Demirkol, 2012, s. 73). 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile yapılanan Kamu Denetçiliği Kurumu 2013 yılından itibaren fiili olarak şikayetleri almaya başlamış olup bu müracaatlar 6 ay içinde illerde valilikler, ilçelerde kaymakamlıklar vasıtasıyla yapılmaktadır (Bozdoğan & Bıyık, 2017, s. 19).

Kamu denetçiliği kurumu; bireyleri korumak, idari reformlara hız vermek, iyi yönetimi temin etmek kötü yönetimi telkin etmek, meclisin gözetim işlevini desteklemek ve tamamlamak, hükümet ile vatandaş arasında köprü vazifesi görmek, hizmet gören ile hizmet ifa edenleri eğitmek ve bilinçlendirme konularında mühim rol oynamaktadır (Kahraman, 2011, s. 363). İdari nitelikte bir işlem olan vergileme sürecinde mükelleflerin vergi idaresi hakkında hukuka ve hakkaniyete aykırı olduğu, hak ihlalinin ve yetki suistimalinin bulunduğu bir durumla muhatap kaldıklarını düşündükleri zaman yeni bir hak arama yolu olarak kamu denetçiliğine başvurabilmektedirler (Aykın, 2016, s. 2-5). Uyuşmazlığın bir nevi yargıya taşınmadan evvel arabuluculuk yöntemi ile giderilmesine imkân veren kurum, başvuruların bir kısmı için idarelere tavsiye kararları verirken bazıları için ise ret kararları verebilmektedir (Bak & Bedir, 2020). Kuruma başvuru hakkının yasal dayanağı, Anayasanın 2. maddesinde altı çizilen hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak 74. maddenin 3. fıkrasında yer alan “*Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir*” hükmü ve 6328 Sayılı Kanun’un 17. maddesinde yer alan “*Kuruma, gerçek ve tüzel kişiler başvurabilirler*” hükümleri ile güvence altına alınmıştır (Aykın, 2016, s. 6).

3.4.1.10. Vergi Mükellefine ve Mahremiyetine İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergileme süreci içerisinde beyan esasının geçerli olduğu sistemlerde vergi idareleri mükellefiyet ve vergiyi doğuran olay ile ilgili bilgi toplamak ve bu bilgilerin doğruluğunu teyit etmekle yükümlüdürler. Gerçek ya da tüzel tüm mükellefler de bu kurumlar tarafından talep edilen bilgi veya belgeyi beyan etmek durumundadırlar (Erol A. , 2018, s. 88-92). Dolayısıyla bu çerçevede vergi daireleri sadece mükelleflerin hesap durumları değil bunun yanında mükelleflerin gizli ve mahrem bilgilerine de vakıf olmaktadır (Tepe, 2014, s. 14). Burada mahremiyet denilen şey en basit ifade ile

bireyin başkaları tarafından bilinmesini istemediği hususlardır. Gizlilik ise bireyin şahsına münhasır olmayıp bireye ait bilgilere yöneliktir (Durdu, 2019, s. 591). Dolayısıyla sadece doğru ve hakkaniyetli vergilendirmenin temin edilmesi maksadıyla edinilen bilgilerin hem hukuken hem de ahlaken sır olarak kalması gerekmektedir (Tepe, 2014, s. 14). İzah edilen bu vergi mahremiyeti ile ilgili vergileme sürecinin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını koruyan düzenleme VUK'un 5. maddesi iken tahsil aşamasını koruma kapsamına alan düzenleme AATUHK'nın 107. maddesinde hüküm altına alınmıştır (Durdu, 2019, s. 595). VUK'un anılan 5. maddesi "Vergi Mahremiyeti" başlığı altında; *"Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşanlar, vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi işlerinde vazifelendirilen bilirkişiler ve vergi yasalarınca kurulan komisyonlara iştirak edenler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler, kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar"* (VUK, 2010). Bu düzenlemeyi tamamlayan hüküm de yine VUK'un 362. maddesinde yer alan vergi mahremiyetini ihlal edenlere yönelik uygulanacak olan vergi mahremiyetini ihlal suçudur. Söz konusu mükellefe yönelik edinilen bilgileri yine aynı kanunun 152. maddesinde idare tarafından istihbarat arşivinde gizli olarak saklanacağı hüküm altına alınmıştır (Tepe, 2014, s. 23). Diğer taraftan benzer olarak tüm kamu alacaklarının tahsil hükümlerinin dercedildiği 6183 Sayılı AATUHK'nın 107. maddesi hükmü uyarınca kanunun uygulanmasında yetki sahibi kurum ve kuruluşların görevleri dolayısıyla mükellefler hakkında öğrendikleri bilgi ve açıklamaları görevliler dışında kimseyle paylaşamayacakları hüküm altına alınmış olup paylaşmaları durumunda Türk Ceza Kanununun 23. maddesi uyarınca cezai müeyyidelere muhatap olacakları açık bir şekilde belirtilmiştir (Aydemir & Bahçe, 2021, s. 20).

3.4.1.11. Dilekçe Verme Hakkı

Bireyin hizmet almak, hukuka aykırı bir durum ile karşılaştığında problemlere çözüm aramak veya şikâyet etmek durumları karşısında en doğal hak arama yollarından birisi de dilekçe hakkıdır. Dilekçe hakkıyla birey kamu hizmetlerinde gördüğü aksaklıkları, eksiklikleri veya ihmalleri ve bu hizmetlerden yararlanma talebini yetkili birimlere iletebilmektedir (Güner Yaşar, 2023, s. 790-791). Anayasanın 74. maddesinde;

“Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir” hükmü bu hakka dayanak teşkil etmektedir. Burada yalnız şu husus izah edilmelidir ki bireylerin dilek amaçlı müracaatları kamusal nitelikteki problemlerin TBMM veya idari makamlarca dikkate alınması ve gerekirse harekete geçilmesi talebini ortaya çıkarırken şikâyet niteliğindeki müracaatlar ise daha çok kişinin muhatap tutulduğu ve maruz kaldığı haksız ve hukuksuz muamelelerin ortadan kaldırılmasına yönelik talebi içermektedir (Güner Yaşar, 2023, s. 792). Ayrıca bu konuda vatandaşlara ve mükelleflere yasal bir güvence oluşturan bu hakkın nasıl kullanılacağı ile ilgili hukuk prensiplerini içeren diğer bir kaynak 1984 yılında kabul edilen 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanundur (Türkay-I, 2021, s. 1). Hatta bununla beraber 1931 yılında kabul edilen 1905 Sayılı “Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimî Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun” a göre ihbar ikramiyesi talep etme hakkı da dilekçe ve şikâyet hakkının doğru bir şekilde hukuken kullanılabilmesine zemin oluşturan bir düzenlemedir (Aykın, 2020, s. 1)

3.4.1.12. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Sosyal bir varlık olan insan toplum içerisinde yaşamaktadır. Toplum içerisinde yaşamını sürdüren insanın da diğer insanlarla etkileşim içerisinde bulunduğu kolektif nitelikte kamusal bir yaşamı olduğu gibi diğer insanlarla paylaşmadığı kendine münhasır özel ve mahrem bir hayatı da olmaktadır. Dolayısıyla ne kadarının diğer insanlar tarafından bilinip bilinmemesi hususunda sınırlarını kendisinin tayin ettiği ve koruduğu bu hayata özel hayat denilmektedir (Korkmaz, 2014, s. 99). Herkes hür ve müstakil olarak kişiliğini oluşturma ve geliştirme konusunda özel bir alan sağlayan bu hayatın gizli kalmasını ve korunmasını isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın gizliliği ve dokunulmazlığı hususunda AIHS’nin 8. maddesi İnsan Hakları Evrensel Bildirgesinin de 12. maddesi evrensel nitelikte bu hakka güvence oluşturan yasal düzenlemelerdir (Kiikeliy, 2005, s. 9). Söz konusu AIHS’nin 8. maddesinin 1. fıkrasında; *“herkesin aile hayatına, özel hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme”* hususunda hakkının olduğu hüküm altına alınmıştır (Türkiye Barolar Birliği, 2013, s. 337). Aynı maddenin 2. fıkrası bu hakkın ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti ve suç işlenmesinin önlenmesi gibi kamu otoritesinin yasa ile tayin ettiği ve tek tek düzenlediği

müdahalelerle ihlal edilebileceği hüküm altına alınmıştır (Tosun & Özden, 2014, s. 289). Özel hayatın gizliliği ve korunması konusunda ülkemiz Anayasasında ise 20. maddede yer verilmiştir. Anılan yasa hükmüne göre; *“herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğu, bu haklara kamu düzeni, milli güvenlik ve suç işlenmesinin önlenmesi gibi yine yasada belirtilen haller vuku bulmadıkça ve hâkim kararı olmadıkça dokunulamayacağı”* açıkça ifade edilmiştir. Bahse konu olan yasa hükmünü takip eden 21. ve 22. maddeler de bu hakkın korunması hususunda hüküm içerirken öte taraftan vergileme sürecinde vergi dairesi ile mükellef arasında vuku bulan işlemlerde idarenin mükellefin özel alanına müdahale edebilmesini de kanun çok sıkı kurallara bağlayarak bu kuralları açıklayan düzenlemeler VUK’un 142. 143-147. ve 151. maddelerinde hüküm altına alınmıştır (Şahin & Cenikli, 2015, s. 32). Söz konusu anılan maddelerden biri olan VUK 151. maddede, kendilerinden bilgi talebinden bulunulan gerçek ve tüzel kişilerin, özel yasa hükümlerinde anılan mahremiyet hakkı ile ilgili düzenlemeleri ileri sürerek bilgi vermekten kaçamayacakları fakat tabiplerden, dış hekimlerinden ya da diğer sağlık personellerinden hastalarının hastalıklarına ilişkin veya avukatlardan ve dava vekillerinden müvekkilleri hakkında vakıf oldukları hususlara ilişkin bilgi talebinde bulunamayacakları hüküm altına alınmıştır.

3.4.1.13. Mülkiyet Hakkı

Mülkiyet, birey ile eşya arasındaki bağın diğer bireylere karşı hukuken tanzim edilerek korunması durumudur. Buradan hareketle mülkiyet hakkı ise bireye mal ve eşya üzerinde genelde sınırsız olarak vuku bulan kullanma, yararlanma ve tasarruf etme yetkisidir (Şahiner, 2023, s. 148). Devletler tarafından tesis edilen vergisel işlemler ve bu işlemlerle alınan tedbirler bireyi bir yükümlülük altına sokmakta bu yükümlülükle de insan haklarının öznesi konumuna getirmektedir. Zira bu sürecin temini için yürürlüğe konulan ve uygulanan vergi mevzuatları mülkiyet hakkını da etkilemektedir (Şimşek S. , 2010, s. 324). AİHM de mülkiyet hakkına ayrı bir ehemmiyet vermiş, bu hakkın zedelenmemesi için imzacı devletlere özellikle vergilendirme süreçlerine mühim katkılar sağlamıştır (Oral, 2023, s. 56). AİHS’nin 1 no.lu protokolünün 1. maddesinde her gerçek ve tüzel kişiliğin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini talep etme hakkının bulunduğunu, devletlerin mülkiyetin kamu yararına uygun bir şekilde kullanılmasını temin etmek gayesiyle vergi ya da diğer yükümlülükleri salmasının bu hakların zedeleneceği anlamını doğurmayacağı belirtilmektedir (Carss-Frisk, 2005, s. 5). Fakat

aynı maddenin farklı fıkrasında bu hakkın ancak kamu yararı gibi yasada belirtilen haller vuku bulduğu zaman ihlal edilerek kişinin mal ve mülkünden yoksun bırakılabileceği hüküm altına alınmıştır (Öner M. Y., 2016, s. 176). Muadil bir düzenleme ülkemiz iç hukukunda da yer almaktadır. Şöyle ki; Anayasanın 35. maddesinde; herkesin mülk edinme ve miras haklarının olduğu, bunların kısıtlanamayacağı ancak kamu yararı gibi sadece yasada belirtilen haller ortaya çıktığı zaman bu hakkın sınırlandırılabileceği ve bu hakkın hiçbir vakit toplum yararına aykırı olarak kullanılamayacağı hüküm altına alınmıştır (Öden, 2023, s. 47). Benzer düzenleme yine iç hukukta Türk Medeni Kanunu'nun 683. maddesinde, bir mal ya da eşyanın sahibinin hukuk prensipleri ve nizamı sınırları içerisinde kalmak koşuluyla bahse konu olan mal ya da eşya üzerinde serbestçe kullanma, tasarruf etme ve yararlanma yetkisine sahip olduğu düzenlenmiştir. Ancak temel bir hak olan mülkiyet hakkı Anayasanın 13. maddesinde yer alan, temel hak ve hürriyetlerin özlerine dokunulmadan sadece ilgili maddelerde işaret edilen gerekçelerle ve yasalarla sınırlandırılabileceği de hüküm altına alınmıştır (Başaran Yavaşlar, 2023, s. 30).

3.4.2. Özel Mükellef Hakları

Türkiye'de modern ülkelerle mukayese edildiğinde vergi hukuku prensipleri çerçevesinde azımsanmayacak sayıda mükellef hakkına yer verildiği görülmektedir (Şahin & Cenikli, 2015, s. 32). Fakat daha önce de belirtildiği gibi bu haklara ilişkin kolektif, müstakil ve sistematik bir yapının olmadığını Anayasa, diğer kanunlar ve mükellef hakları bildirgesinde dağınık bir şekilde yer aldığını söylemek durumundayız. Her ne kadar mükelleflerin bu hakları Anayasada yer verilen mükellef hakları, Vergi Usul Kanununda yer verilen mükellef hakları ve mükellef hakları bildirgesinde yer alan mükellef hakları şeklinde farklı sınıflandırma türleri kullanılsa da tercihen, bir kısmı yukarıda paylaşılan genel mükellef hakları ile bir kısmı bu başlık altında dercedilen özel mükellef hakları şeklinde sınıflandırmanın daha uygun olduğu düşünülmüştür (Kaba & Beşel, 2017, s. 42). Bu özel haklar vergileme sırasında ortaya çıkan haklar, yargılama sırasında vuku bulan haklar, tahsil sırasında tanınan haklar, vergi denetimi sırasında ve de idari çözüm yolları sırasında mükelleflere tanınan haklar şeklinde ortaya çıkmaktadır (Gerçek, 2018, s. 109). Dolayısıyla aşağıda genel mükellef haklar dışında kalan ve vergi yasalarının esas aldığı usul sürecine yoğunlaşan özel mükellef hakları şu alt başlıklar altında dercedilecektir (Gerçek, 2006, s. 1). Vergi mükelleflerinin; vergilendirme

sürecindeki hakları, vergi ihtilaflarının (uymazlıklarının) çözümü sırasındaki hakları, vergi yargılaması sırasındaki hakları ve vergi denetimi sırasındaki hakları şeklinde özel mükellef haklarını dört bölüme ayırarak, hakkın kişiye hangi aşamada yetki ve kolaylık sağladığını daha sarıh bir şekilde görebilmek için bu tasnif şekli düşünülmüştür.

3.4.2.1. Vergileendirme Sürecindeki Mükellef Hakları

Vergile(nder)me süreci, vergiyi doğuran olayın vuku bulmasıyla başlayan, daha sonra tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleriyle vergi mükellefiyetinin müşahhas hale geldiği süreci ifade etmektedir (Özcan, 2017, s. 159). Dolayısıyla vergileme yetkisinin içerdiği ve bu sürecin kapsadığı ilk aşamadan son tahsil aşamasına kadar mükellefler üzerine terettüp eden yükümlülükleri yerine getirmenin yanında kendilerine de birtakım haklar verilmektedir (Tepe, 2014, s. 16). Bu haklar; ihtirazî kayıtla beyan hakkı, tecil ve taksitlendirme hakkı, terkin hakkı, zamanaşımı hakkı ile mahsup ve iade hakkı şeklinde hülâsa edilebilir.

3.4.2.1.1. Vergi Ödeme Hakkı ve Ödevi

1982 Anayasasının md. 73/I hükmü kapsamında; *“herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”*. Buradan hareketle vergi borcu terettüp edenler bu yükümlülüklerini yerine getirerek bir taraftan vergi alacağını ortadan kaldırma ve atfedilen yükümlülüğten kurtulma hakkına sahip olurken diğer taraftan da vatandaş olma ve sorgulama hakkına da sahip olmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022, s. 26).

3.4.2.1.2. İhtirazî Kayıtlı Beyan Hakkı

Çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi Türk vergi sisteminde de farklı tarh yöntemleri içerisinde vergi tarh edilirken en modern tarh yöntemi olan beyan yoluyla tarh yöntemi kullanılmaktadır (Arslan M. , 2012, s. 85). Dolayısıyla vergi matrahı ve üzerinde uygulanacak olan vergi borcunun hesaplanması (tarhı) bireyin ibraz ettiği beyanı üzerinden yapılacağı için doğal olarak kişi kendi beyanı ile çelişkiye düşmeyecektir (Koşar, 2007, s. 119). Böyle bir durumun tabiiliği kanunen de düzenlenmiş olup VUK’un 378. maddesinin 2. fıkrasında kimsenin kendi beyan ettiği matraha ve bu matrah üzerinden takdir edilen vergiye karşı dava açamayacağı hüküm altına alınmıştır. Fakat İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinin 4. fıkrasında mükelleflerin ihtirazî

kayıtla ibraz ettikleri beyanname üzerinden vuku bulan tahsilat işlemlerine karşı dava açma haklarının saklı tutulduğu hüküm altına alınmıştır.

3.4.2.1.3. Tecil ve Taksitlendirme Hakkı

Türk vergi sisteminde vergilendirme sırasında mükelleflere tanınan haklardan bir tanesi de tecil (erteleme) ve taksitlendirme hakkıdır (Atak, 2021, s. 135). İdare, vadesi dolan borcunu ödemediği takdirde ya da haciz uygulanması veya uygulanan haciz işleminin paraya dönüştürülmesi durumunda mükellefin bulunduğu durumdan daha müşkül bir duruma düştüğünü beyan ettiği vakit mükellefe bu borçlarını belli bir müddet cüzi faiz oranıyla erteleme veya taksitlendirme hakkı tanımaktadır (Bıyık, 2016). Devlet burada hüsnüniyetle yaklaşarak ilgili kanun maddelerinde belirtilen şartları taşıyan dürüst ve samimi mükelleflerinin çok zor duruma düşmelerini engellemek maksadıyla bir mağduriyetin doğmasını önlemeye çalışmaktadır (Egeli & Dağ, 2012, s. 140). Tecil ve taksitlendirme hakkıyla ilgili AATUHK'nın 48. maddesinde; kamu borçlusunun borcunun vadesinde ödenmesi ya da haczin tatbiki, vaziyetini çok zor duruma düşürecekse borçlunun yazı ile talepte bulunması ve teminat göstermesi koşuluyla ve ayrıca mezkûr kanunda belirtilen diğer koşulları taşıması şartıyla borcu en fazla 36 aya kadar tecil edilebileceği hüküm altına alınmıştır (Akmaz, 2008).

3.4.2.1.4. Mücbir Sebep Hakkı

Tarafların iradelerinin dışında önceden öngörülemeyen ya da önlenmesi mümkün olmayan ve kanun yahut sözleşmeden doğan bir edimin ifasını engelleyen duruma mücbir sebep hali denilmektedir. Tarafların sorumluluklarını kaldıran hallerden bir olan bu durum eğer hukuki ilişkiler kapsamında yüklenilen edimi ifa edemeyecek derecede engel teşkil eder ve yükümlülüğünü ifa edemeyen kişi tarafından ispat edilirse ilgili taraf sorumluluktan kurtulur (Sümer, 2020, s. 192-193). Sürelere ilişkin mükellef hakları kapsamında değerlendirilen ve VUK'un 13. maddesinde yer verilen mücbir sebep halleri, vergi yükümlüleri, vergi sorumluları ve de ceza muhatapları açısından bir korunma hakkıdır (Erol A. , 2012, s. 220). Vergi Usul Kanunu 13. maddesinde “Mücbir Sebepler” başlığı altında sayılan bu haller; “1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; 2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; 3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,” gibi

hallerdir, şeklinde sıralanarak bunlarla kısıtlı tutulmamış olup benzer şekilde tarafların kanundan doğan edimlerini engelleyecek nitelikte halin vuku bulması durumunda ve bunun belgelendirilmesi halinde bu kapsamda sayılabilecektir.

3.4.2.1.5. Terkin Hakkı

Arapça kökenli olan bir şeyi silme veya terk etme manasına gelen terkin, vergi hukukunda dayanak oluşturan yasa hükmünde belirtilen bazı hallerin vuku bulmasıyla vergi alacağını bütün hukuki sonuçlarıyla beraber ortadan kaldıran ve mükellefin yükümlülüğünü hafifleten idari bir müessesedir (Ergür, 2021, s. 194). Buna göre VUK'un 115. maddesi ile AATUHK'nın 105. maddesinde yer alan; *“yangın, yer sarsıntısı, su basması ve benzeri afetler yüzünden varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükellefler bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borç ve cezalarının terkin edileceği”* minvalinde yer alan benzer hükümler terkin müessesesinin mükellef nezdinde hukuki güvencelerini teşkil etmektedirler. Dolayısıyla bu kanun maddelerinde işaret edilen afetlerde mağduriyet yaşayan mükelleflerin zararlarını hafifletmek, durumlarını daha da müşkül duruma sokmamak ve dolaylı yollardan yardım ve kolaylık sağlayarak destek olmak adına mükellefe terkin hakkı tanınmıştır (Egeli & Dağ, 2012, s. 140).

3.4.2.1.6. Mahsup ve İade Hakkı

1990 yılında OECD'nin vergi mükelleflerinin hak ve yükümlülüklerine ilişkin yapmış olduğu bir araştırmasında vergi mükelleflerinin korunabilmesi için altı temel hakka sahip olmaları gerektiği üzerinde mutabık kalınmış ve daha sonra bu haklar 2003 yılında Vergi Mükelleflerinin Hakları ve Yükümlülükleri isimli kılavuzda yayınlanmıştır. Bu haklardan bir tanesi de “Doğru Miktardan Fazla Vergi Ödememe Hakkı”dır (Bentley, 2007, s. 126). Esasen bu hak; vergi mükelleflerinin faiz ve cezalar da dahil sadece yasal olarak ödenmesi gereken vergi miktarının ödenmesi anlamına gelmektedir. Bu hak aynı zamanda mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi doğru belirleyebilmeleri için vergi idarelerinden bilgi almalarını da gerekli kılan bir haktır (Bozdoğan D. , 2020). Türk vergi sisteminde bu şekilde henüz bir düzenleme olmasa da mükelleflerin zaman zaman yersiz yahut fazla vergi ödemeleri ortaya çıktığında bu ödediklerinin başka kamu borçları var ise bunlardan mahsup edilmesini yoksa fazla kısmın iade edilmesini isteme hakları bulunmaktadır (Egeli & Dağ, 2012, s. 139). Mahsup ve iade hakkıyla ilgili yasal düzenlemeye VUK'un 112. maddesi ile AATUHK'nın 23. ve 47. maddelerinde yer

verilmiştir (Atak, 2021, s. 135). Mezkûr madde hükümlerine bakıldığında kamu idarelerinde mükelleften fazla ve yersiz tahsil edilmiş vergi ya da kamu alacağına ilişkin mükellefin reddiyatı yapacak başka bir kamu idaresine muaccel borcu var ise mahsubu, yok ise düzeltme fişinin düzenlenip mükellefe tebliğ edilene kadar geçen süre içerisinde AATUHK'ya göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiziyle beraber red ve iade olunacağı hüküm altına alınmıştır (Öncel M. , 1978, s. 9).

3.4.2.1.7. Zamanaşımı Hakkı

Anayasanın 73. maddesine göre tesis edilen idare ile mükellef arasındaki ilişki, sadece borç-alacak ilişkisinden ibaret olmayıp bununla beraber iki tarafa da karşılıklı bazı ödev ve yükümlülükler yüklemektedir. Dolayısıyla bu mütekabiliyet durumu nasıl ki mükelleflere yükümlülüklerini zamanında yerine getirmek anlamını taşıyor ise idarenin de vergi alacağını zamanında tarh, tahakkuk ve tahsil etmesini gerektirmektedir (Özdemir M. , 2020).

Kamu yararı düşüncesiyle düzenlenen ve idarenin alacak hakkını icra ederken biraz daha dikkatli davranması hususunda ihtar ve disipline eden zamanaşımı, bu görev bilinciyle çalışmadığı zaman idarenin bu hakkının elinden alınarak dava ed(il)ebilme yeteneğini ortadan kaldıran bir müessese olarak ortaya çıkmaktadır (Nas, 2011, s. 309). Buradan hareketle zamanaşımı, taraflardan birini (mükellefi) yükümlülükten kurtarıırken ya da kurtulma hakkı tanırken, diğerine (idareye) de bazı hak ve yetkilerinden feragat etmesi anlamını taşımaktadır. Hukuki güvencesiyle beraber kişiye borç ve yaptırımdan kurtulma hakkı tanıyan zamanaşımı, bu özelliğiyle doğal bir mükellef hakkı olarak değerlendirilebilir.

Vergi hukukunda mükellefi ilgilendiren üç tür zamanaşımı bulunmaktadır. Bunlardan ilki tarh ya da tahakkuk zamanaşımı olarak bilinen ve vergi alacağının doğumunu takip eden yıldan başlamak suretiyle 5 yıl içerisinde tarh veya tebliğ edilmeyen vergilerin tarh veya tahakkuk zamanaşımına uğramaktadır hükmü ile VUK'un 113. ve 114. maddelerinde düzenlenen ve sadece vergi alacaklarına münhasır uygulanan zamanaşımıdır. İkincisi tahsil zamanaşımı olup tarh ve tahakkuk eden bir kamu alacağının ödeme vadesine ulaşmış ve halâ tahsil edilememiş olanlar vade bitimini takip eden yılın başından başlamak üzere 5 yıl içerisinde tahsil edilmez ise tahsil zamanaşımına uğrar hükmü ile 6183 Sayılı AATUHK'nın 102. maddesinde düzenlenerek kamu idaresinin tahsil yetkisini ortadan kaldıran ve vergi alacakları da dahil tüm kamu alacaklarını

kapsayan zamanaşımıdır (Nas, 2011, s. 312). Üçüncüsü de yine VUK'un 374. maddesinde düzenlenen ceza kesme zamanaşımıdır. Anılan madde hükmü çerçevesinde mükellefe yönelik uygulanacak vergi ziyai ve özel usulsüzlük kabahatlerinde beş yıl, genel usulsüzlük kabahatlerinde ise iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesme yetkisi ortadan kalkmaktadır (Pehlivan, 2024, s. 124) Dolayısıyla VUK'un 113., 114. ve 374. maddelerinde düzenlenen zamanaşımı vergi alacaklarında ve yaptırımlarında mükelleflere zamanaşımı hakkı tanırken AATUHK'nın 102. maddesinde düzenlenen zamanaşımı ise tüm kamu alacaklarında vergi mükellefleri de dahil tüm kamu borçlularına zamanaşımı hakkı tanımakta olup aynı ölçekte idareyi de hak ve yetki kaybına uğratan ve müdahale sınırı getiren bu haliyle de her iki tarafa hukuki sonuç doğuran düzenlemelerdir (Taşkan, 2021, s. 218).

3.4.2.2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Mükellef Hakları

Vergi, mükellef ile idare arasında tesis edilen ikili bir işlem olduğundan dolayı zaman zaman taraflar arasında bazı uyuşmazlıklar vuku bulabilmektedir. Bu ihtilaflar vergiyi doğuran vakıa veya hukuki durumun tekemmülü aşamasında teknik konularla ilgili olabileceği gibi, vergi yasalarının gerektirdiği sonuçlar konusunda ortaya çıkan anlayış farklılığından da kaynaklanabilmektedir (Tepe, 2014, s. 16). Her ne şekilde ve aşamada ortaya çıkarsa çıksın bu uyuşmazlıkların yegâne çözüm noktası sadece yargı mercii olmayıp bununla beraber vergi idaresi de mükellef ile arasında ortaya çıkan ihtilafları çözme hususunda yargıya gitmeden bazı idari çözüm yolları ile bu ihtilafları giderebilmektedir (Koşar, 2007, s. 122). Dolayısıyla vergi ihtilaflarını çözüme kavuşturma konusunda idari ve yargısal olarak iki tür çözüm yolları var olup bu esnada mükelleflerin de bir takım sahip olduğu hakları bulunmaktadır (Egeli & Dağ, 2012, s. 140). Aşağıda ayrı ayrı ele alınacak olan bu haklar; vergi hatalarının düzeltilmesini isteme, cezalarda indirim, uzlaşma talep etme, izaha davet, üst makamlara başvurma ile pişmanlık ve ıslah hakları şeklinde sıralanabilir (Orhan, 2016, s. 46).

3.4.2.2.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesini İsteme Hakkı

Düzeltilme işlemi, vergile(nder)me sürecinde ortaya çıkan birtakım sakatlıkların giderilmesi maksadıyla Vergi Usul Kanunu'nda ele alınan idari bir süreci ifade etmektedir (Yücel, 2016, s. 4). Vergi Usul Kanunu vergiye müteallik hesaplarda yahut vergile(nder)me sürecinde ortaya çıkan hatalar yüzünden yersiz olarak fazla ve eksik vergi istenmesi ya da alınması durumunda bu hataların giderilmesi için mükelleflere müracaat

imkânı tanımaktadır (Çengeller, 2014, s. 3). Bahse konu olan hesap hataları; matrah hataları, verginin miktarında hata ve verginin mükerrer olması şeklinde ortaya çıkarken, vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda (verginin konusunda) hata ile vergilendirme ya da muafiyet döneminde hata şeklinde vuku bulmaktadır (Bıyan, 2018, s. 104). Vergi hataları VUK'un 116. maddesinde genel olarak izah edilirken bu hatalardan bir bölümü olan hesap hataları 117. maddesinde diğer bir bölümü olan vergilendirme hataları da 118. maddesinde düzenlenmiş olup bu bakımdan bir hatanın vergi hatası olarak değerlendirilebilmesi için bu mezkûr 116, 117 ve 118. maddelerde açıkça yer alması gerekmektedir (Batı, 2023, s. 198). Bu hataların düzeltilmesi bazen herhangi bir müracaata gerek kalmadan vergi idaresinin kendi tespit etmesiyle ve bu durumun düzeltilmesi mükellefin lehine bir durum teşkil ediyor ise re'sen düzeltilmekte iken bazen de mükellefin yazılı başvurusu ile yasada belirtilen hata türlerinden biri olduğu gerekçesiyle düzeltme isteminde bulunulabilmektedir (Koşar, 2007, s. 125). İdari bir çözüm yolu olan vergi hatalarını düzeltme ve reddiyatına ilişkin hak, yetki ve çözüm mercilerine VUK'un 116. maddesinden 126. maddesine kadar olan kanun maddelerinde yer verilmiştir (Yücel, 2016, s. 4).

3.4.2.2.2. Cezalarda İndirim Hakkı

Vergi mükellefleri veya sorumluları vergilendirme sürecinde adlarına tarh edilen vergi cezalarıyla ilgili ihbarnamenin kendilerine tebliğ edilmesinden sonra 30 gün içerisinde dava açma hakkına, uzlaşma hakkına ya da cezada indirim hakkına sahiptir (Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2019, s. 2). Bunlardan biri olan cezalarda indirim hakkıyla alakalı yasal düzenleme VUK'un 376. maddesinde “vergi ziyai, genel ve özel usulsüzlük indirme” başlığı altında; “*re'sen, ikmalen yahut idarece tarh edilen vergi ya da vergi farklarının ve indirimlerden arta kalan cezaların (vergi ziyai, genel ve özel usulsüzlük cezaları) verilen süre içerisinde*” ya da 6183 sayılı AATUHK'da belirtilen teminat gösterilerek müsaade verilen süre içerisinde (ki bu durumda 3 ay müsaade verilmektedir) ödeyeceklerini bildirirler ise, vergi ziyai cezalarında ilk müracaatlarında yarısı, müteakiben tarh edilen cezalarda üçte biri; usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında ise cezaların üçte biri indirilir şeklinde hükme bağlanmıştır.

3.4.2.2.3. Uzlaşma Hakkı

Uzlaşma, taraflar arasında vuku bulan bir uyuşmazlığın tarafsız (uzlaştırıcı) bir müessese yardımı ile ihtilaflı konuların belirlendiği, seçeneklerin geliştirildiği,

alternatiflerin değerlendirildiği ve bir anlaşma zemininin arzulandığı bir süreçtir. Bu süreçte uzlaştırıcı rolünü üstlenen müessesenin ortaya çıkan anlaşmazlığın içeriği yahut çözümün sonucu konusunda ancak tavsiye niteliğinde bir rolü bulunmakla beraber, çözüme teşebbüs edebilmekte, uzlaşma süreci hakkında tavsiyelerde ve uzlaşma koşulları için önerilerde bulunabilmektedir (Bentley, 2007, s. 175).

Vergi hukukunda uzlaşma ise, modern ve çağdaş vergiciliğin kabulünden sonra bu durumun kaçınılmaz bir gereksinimi olarak vergi usul hukukumuzda ithal etmek zorunda kaldığımız hukuki bir müessesedir (Alaybek, 2017, s. 120). İlk olarak 1963 yılında yayınlanan 205 Sayılı Kanun ile VUK'un 376. maddesinden sonra yer alacak şekilde ek 1'den 10'uncu maddeye kadar olan düzenlemelerde yer alarak Türk Vergi Sistemine dahil olmuştur (Yücel, 2016, s. 5). Vergi idaresi ile mükellef arasında mevcut yahut ileride çıkması muhtemel düşünce ya da çıkar ayrılıklarının hasılı vergi ihtilaflarının her iki tarafın da karşılıklı ödünler vermek suretiyle giderilmesine uzlaşma denilmektedir (Yücel, 2016, s. 5). Uzlaşmanın hukukumuzda kabulünde esas maksat ihtilafları kolayca giderip vergi alacağının hazineye intikal süresini kısaltmaktır (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2010, s. 170). Dolayısıyla uzlaşma vergi mükelleflerinin uyumunun iyileştirilmesini temin eden, vergi idareleriyle aralarında tesis edilen tahsilat ve icra süreçlerine dahil edilen uyuşmazlık çözümüne yönelik idari bir ara adımdır (Bentley, 2007, s. 175).

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen fiiller dışında ikmalen, re'sen ve idarece tarh dilen vergi veya bunlara ilişkin vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezalarına ilişkin mükellefler uzlaşma hakkına sahiptir (Çengeler, 2014, s. 6). Bu uzlaşma ortaya çıkan vergi veya cezanın tarhiyatı henüz yapılmadan önce talep edilebileceği gibi tarhiyatından sonra da talep edilebilir (Bilici, 2023, s. 12). Fakat uzlaşma temin edilsin ya da edilmesin her halükârda mükellef bunlardan sadece bir tanesine müracaat edebilmektedir.

3.4.2.2.4. Üst Makamlara Başvuru Hakkı

İdari bir işlem olan vergileme sürecinde idari karar vermiş olan vergi idareleri aksine bir hüküm bulunmadığı sürece o idari kararı veya işlemi yetki paralelliği ilkesi gereğince geri alabilir, değiştirebilir veya kaldırabilir. Bu çerçevede vuku bulan vergi uyuşmazlıklarında da yargı yoluna gidilmeden evvel bu uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi amacıyla vergi mükellefine üst merciye yahut idari makama başvuruda

bulunabilme hakkı tanınmıştır (Yüce, 2012, s. 84). Bu hak ile ilgili yasal düzenleme İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasında yer alan *“İlgililer tarafından idari dava açılmadan evvel, idari işlemin kaldırılması, değiştirilmesi, geri alınması ya da yeni bir işlem tesis edilmesi üst makamdan, eğer üst makam yok ise işlemi tesis eden makamdan idari dava açma süresi içerisinde istenebilir. Bu müracaat işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini de durdurur”* hükmü ile idari işlemlere taraf olanlara en tabî hak arama yollarından biri olarak düzenlemeye konu olmuştur.

3.4.2.2.5. Pişmanlık ve Islah Hakkı

Türk vergi sisteminde beyana dayanan vergilerde yükümlülerin vergi yasalarına aykırı davranışlar sergiledikleri zaman haklarında herhangi bir inceleme başlamadan ya da bir şikâyet olmadan önce mükellef kendi iradesi ile dilekçeyle müracaat ederek vergi makamlarını bu durumundan dolayı haberdar eder ise muhatap tutulacağı yaptırımdan kurtulma imkânı vardır (Koşar, 2007, s. 119). Sadece vergi incelemesi konusuna ilişkin vergi türlerine münhasır olan bu durumun aksi bir tezahürü vuku bulduğu vakit vergi mükellefleri bu pişmanlık ve düzeltme haklarını kaybetmektedirler (Ersoy, 2024, s. 215). Bununla ilgili yasal düzenleme VUK'un 371. maddesinde pişmanlık ve ıslah hakkı başlığı altında; beyanen vergilerde vergi yasalarına aykırı eylemlerinden dolayı vergi cezasını gerektiren fiilleri gerçekleştiren mükellefler ile bu fiillere iştirak edenler hakkında bahse konu olan hadiseler hakkında vergi idaresine kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri halinde oluşan vergi kaybından dolayı vergi ziyai cezasına çarptırılmayacakları güvence altına alınmıştır.

3.4.2.2.6. İzaha Davet

Mükellefleri birçok cezai müeyyideye karşı koruyan ve özel hakları arasında yerini alan en son eklenen haklardan biri de izaha davet müessesesidir. Mükelleflerin taraf oldukları vergisel işlemlerden dolayı tâbi tutuldukları vergi denetim ve incelemeler sırasında vergi zayıatına sebep oldukları anlaşıldığı takdirde cezai işlemlere muhatap kalabilmektedirler. Fakat ödenmesi gereken vergi asıllarının doğruluğunu teyit etmeye yönelik idarece başlatılan inceleme, yoklama, arama gibi birçok idari işlem, süreci uzatabilmekte ve bu durum da vergi uyum maliyetlerini artırmaktadır. İşte izaha davet müessesesi henüz daha başlangıç aşamasında hem mükellefi hem de vergi idaresini bu uzun ve yorucu süreçten kurtulmasını sağlarken pişmanlık müessesesinden faydalanamayan mükelleflere de ayrı bir imkân sunmaktadır (Türkay, 2021, s. 1).

Yeni bir yardımcı yöntem olarak nitelenen izaha davet müessesesi 15/07/2016 tarihli 6728 Sayılı Kanun'un 22. maddesiyle VUK'un mülga 370. maddesinde "İzaha Davet"⁹ başlığı altında yeniden düzenlenerek haklarında henüz vergi incelemesi başlatılmamış ya da takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükelleflere bir hak olarak yasal güvence kapsamında tevdi edilmiştir (Tamzok, 2018, s. 1). Yardımcı bir yöntem olarak nitelendirmemizin sebebi ilgili kanun metninin b fıkrasında "...vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez." şeklinde ifadenin yer almasından dolayı tam manasıyla bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak değerlendirilemediği içindir (Taşkan, 2021, s. 323).

3.4.2.3. Vergi Yargılaması Sırasında Mükellef Hakları

Vergi ihtilaflarının çözümü için barışçıl nitelikte idari çözüm yolları olduğu gibi bu uyuşmazlıkların çözümünde müracaat edilen bir diğer yol daha vardır ki o da yargısal

9 Madde 370 – (Mülga: 30/12/1980-2365/89 md.; Yeniden düzenleme: 15/7/2016- 6728/22 md.) (Değişik:5/12/2019-7194/25 md.) (VUK, 2010, s. 376);

a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin (500.000 TL) Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespitle ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespitle ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespitle ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkarda yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

çözüm yoludur (Çakır E. U., 2020, s. 951). Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yolları; Mali Yargı, Vergi Yargı, Vergi Muhakemesi, Mali Muhakeme, Vergi Yargısı, Vergi Kazası, Mali Kaza, Vergi Yargılama ve Vergi Yargılaması gibi kavramlarla ifade edilmektedir. Buradan hareketle vergi yükümlüleri ile vergi idaresi arasında yasaların uygulanması sürecinde vuku bulan problemlerin ve ihtilafların idari yollarla çözülmemesi sebebiyle ilgililerin bu problemleri gidermek için tarafsız ve bağımsız yargı organlarına müracaat ederek hak arama sürecine vergi yargı(lama)sı denilmektedir (Yüce, 2012, s. 45). Dolayısıyla yargısal çözüm yolu, vergi ihtilaflarının çözüm yollarının bir nevi tamamlayıcısı olarak, anlaşmazlığın uyuşmazlığa dönüştürülerek yargı(lama) makamı önünde nihai olarak çözüme kavuşturan bir yoldur. Bir diğer ifadeyle bu yol, idari çözüm yolları ile ortadan kaldırılamayan vergi uyuşmazlıklarının yürürlükte bulunan kanun hükümleri uyarınca uygun bir şekilde halledilmesi ve çözüme kavuşturulması yoludur. Bu yol aynı zamanda hukuk devleti ilkesi gereğince idarenin yargısal denetimi gerçekleştirilmek suretiyle vergile(nder)me işlemlerinde yasaya uygunluk sağlanıp vergilerin kanunilik ilkesi de uygulanmış olmaktadır (Çakır E. U., 2020, s. 951-953).

Vergi ihtilaflarının idari yollarla çözümü sırasında vergi mükelleflerine tanınan haklar bir önceki başlıkta izah edilirken bu uyuşmazlıkların vergi yargılaması yoluyla çözüme kavuşturulması sırasında vergi mükelleflerine tanınan haklar; adil yargılanma hakkı, delil serbestisinden yararlanma ve ispat hakkı, duruşma talebinde bulunma hakkı, yürütmeyi durdurma talebinde bulunma hakkı, avukat bulundurma ve ondan yararlanma hakkı, kanun yoluna başvurma ve kanun yolundan vazgeçme hakkı şeklinde sıralanabilir.

3.4.2.3.1. Adil Yargılanma Hakkı

Adil yargıla(n)ma, Anayasanın 2. maddesinde hüküm altına alınan “hukuk devleti ilkesinin” en tabîî yansıması olan, demokratik bir hukuk devletinin olmazsa olmazı, ihmali mümkün olmayan, tüm ilkeleri vurgulayan, adli mekanizmanın işleyişi, sahip olduğu organları ve yapısına yönelik direktifleri ve yargılama sürecinde var olan tüm güvenceleri kapsamına alan bir kavram öbeğidir (Türkiye Barolar Birliği, 2017, s. 31). Adil Yargılanma ilk olarak İnsan Hakları Evrensel Bildirgesinin 10. maddesinde; *“herkes, hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesinde ve kendisine yönelik herhangi bir suç isnadı ile muhatap kaldığında bağımsız ve tarafsız yargı mercilerine eşit, adil ve kamuya açık olarak yargılanma talebinde bulunma hakkına sahiptir”*, hükmü ile tüm bireylerin

sahip olduğu doğal bir hak olarak deklare edilmiş ve güvence altına alınmıştır (United Nations, 1948, s. 3).

Uluslararası sahada “Adil Yargılanma Hakkı” ile ilgili bir başka benzer düzenleme AİHS’nin 6. maddesinin 1. fıkrasında; herkesin, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili ihtilaflar konusunda gerekse cezai alanda kendilerine yöneltilen itham ve suçlamalar konusunda karar ve hükmü verecek olan kanunla kurulmuş tarafsız ve bağımsız mahkemelere, davalarının makul bir süre içerisinde, hakkaniyete uygun ve sarıh olarak görülmesini isteme hakkına sahip olduğu, sadece demokratik toplumun genel ahlakı, kamu düzeni ve kamu güvenliğinin yararına, küçüklerin korunması ve davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliğine ilişkin yahut alenilik ilkesinin davanın salahiyyetine zarar verecek durumun gerektirdiği haller olması durumunda duruşmanın kısmen veya tamamen zımn olarak görülebileceği hüküm altına alınmıştır. 2. fıkrasında bir suç ile itham edilen herkesin, suçluluğu kanunen sabit görülünceye kadar masum sayılacağı, 3. fıkrasında da böyle bir ithamla karşılaşanların asgari olarak; a) kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebi hakkında en kısa sürede ve anladığı dilde haberdar edilmek, b) kendisini müdafaa edebilmek için yeterli sreye ve kolaylıklara sahip olmak, c) kendisini bizatihi savunmak ya da bir müdafinin yardımından faydalanmak veya da böyle bir imkan yok ise re’sen atanacak vekil avukatın yardımından bedelsiz yararlanabilmek, d) iddiada tanıkların sorguya çekilmesini, savunma tanıklarıyla iddia tanıklarının aynı koşullarda dinlenilmelerini talep etmek, e) mahkemede kullanılan dili anlamadığı ya da konuşamadığı takdirde ücretsiz olarak bir tercümanın yardımından yararlanmak gibi haklarının bulunduğu güvence altına alınmıştır (Mole & Harby, 2005, s. 5-6).

Türk hukuk sisteminde ise “Adil Yargılanma Hakkı” Anayasamızın 36. maddesinde “Hak Arama Hürriyeti” başlığı altında; *“herkesin, meşru vasıtalarla ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri karşısında davalı veya davacı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip”* olduğu hüküm ile güvence altına alınmıştır (den, 2023, s. 55). Kanun metni dikkatlice incelendiğinde derece mahkemelerine intikal eden vergi uyuşmazlıkları da adil yargılanma hakkı kapsamında kalmaktadır (Alparslan, 2012, s. 6). Diğer taraftan Anayasanın 40. maddesinde “Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması” başlığı altında düzenlenen; Anayasa ile herkese tanınan hak ve hürriyetlerin ihlal edilmesi durumunda, yetkili makamlara geciktirilmeden

başvurma imkanlarının temin edilmesini talep edebilme haklarından gereken şekilde yararlanabilmelerinin en temel güvencelerden biri yine bu 36. maddede hüküm altına alınan adil yargılanma hakkıdır (Alyanak, 2023, s. 93-94).

Bu düzenlemeler ışığında özellikle de AİHS'nin 6. maddesi göz önüne alındığında “Adil Yargılama Hakkı” hukukun doğru şekilde işleyişi için kendi içerisinde; bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkı, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama hakkı, susma hakkı, makul sürede yargılanma hakkı, kendi aleyhine tanıklık yapmama hakkı, aleni yargılanma hakkı ve asgari sanık hakları şeklinde pek çok hakkı kapsadığı görülmektedir (Mole & Harby, 2005, s. 34).

a) Bağımsız ve Tarafsız Mahkemede Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkının ilk basamağını, vuku bulan uyuşmazlığın kanun ile kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde çözüme kavuşturulması oluşturmaktadır (Çakır E. U., 2020, s. 966). Zira bu hususla alakalı yani bağımsız ve tarafsız mahkemeler huzurunda yargılanma hakkına, Anayasamızın 9. maddesinde yer alan; yargı yetkisinin Türk Milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemeler tarafından kullanılacağı hükmü ile 37. maddede yer alan; “hiç kimsenin kanunen tâbi olduğu mahkemenin dışında başka merciiler karşısına çıkarılamayacağı...” hükmü yasal dayanağını teşkil etmektedir. Temel hak ve ödevler çerçevesinde herkese tanınan ve soyut halde olan bu düzenlemeyi müşahhas hale tekâmül ettiren durum redd-i hâkim müessesesidir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinde düzenlenen ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK)’ya da atıfta bulunulan konuların başında yargıcın davaya bakmaktan duyduğu memnuniyeti yahut ret etme durumu düzenlenmektedir. Atıfta bulunulan HUMK’nın 34. ve 36. maddelerinde redd-i hâkim durumunun nasıl tecessüm edeceğiyle alakalı yasal düzenlemeler yer almaktadır.

b) Silahların Eşitliği Hakkı

Adil Yargılanma hakkının içinde yer alan bir diğer hak olan silahların eşitliği ilkesi de AİHS'nin 6. maddesinin teşmilindedir (Alparslan, 2012, s. 6). Bu hak, herhangi bir hukuki davaya taraf olan herkesin karşı taraf karşısında müşkül durumda kalmadan, kendini dezavantajlı bir durumda bırakmayacak koşullarda iddialarını muhatap tutulduğu mahkemeye sunabilmesi için makul bir fırsata sahip olması, tarafların tüm delillerden ve mütalâalardan haberdar edilmesi hasılı taraflar arasında adil bir dengenin tesis edilmesi ve adaletin adil iradesinin tecelli etmesi anlamına gelmektedir (Mole & Harby, 2005, s.

40). Fakat bu durumun Türk vergi hukukunda tam olarak işletilebileceği biraz zayıf görülmektedir. Türk vergi hukuku diye özellikle belirtiyorum çünkü Türk vergi yargılamasında hâkime tanınan re'sen araştırma ilkesi gereğince zaman zaman mükellefin ulaşamadığı bilgi ve belgeye hâkim rahatlıkla ulaşabilmekte ve bunları değerlendirip mükellef üzerinde bir yükümlülüğün tekemmül etmesini temin edebilmektedir. Bununla beraber idarenin elinde eşitliği bozan diğer bir unsur güçlü bir denetim mekanizmasına ve kadroya (gelir uzmanı, vergi müfettişi gibi) sahip olmasının yanında oldukça karmaşık yapıda olan vergi mevzuatı karşısında mükellefin avukat yardımı almadan yargılama sürecinde kendisini güçlü bir şekilde müdafaa etmesi pek mümkün gözükmemektedir. Fakat şunu da belirtmekte yarar vardır ki Anayasa Mahkemesi geçmiş zamanda Gümrük Kanunu'nun 245. maddesi hükmünü silahların eşitliği ilkesine aykırı bularak iptaline karar vermiştir (Çakır E. U., 2020, s. 971-972).

c) Susma Hakkı

Adil Yargılanma hakkının bir diğer unsuru olarak, kapsamında yer alan bir diğer hak da “susma hakkı”dır. Anayasanın 34. maddesinin 4. fıkrasında yer alan; “*suçluluğu kanunen sabit bulununcaya kadar kimse suçlu sayılamaz*” hükmü ile mezkûr maddenin 5. fıkrasında yer alan; “*hiçbir kimse, kendisini yahut kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya ya da bu hususta delil göstermeye zorlanamaz*” hükmü, herkesin susma hakkına ve de aleyhinde herhangi bir delil göstermeye zorlanmama hakkına sahip olduğunu güvence altına almıştır (Alparslan, 2012, s. 5-6). Bu hak, AİHS'nin 6 maddesinin 2 fıkrasında yer alan; “*suç işlemiş olmakla itham edilen kimse suçluluğu sabit görülünceye kadar suçlu sayılamaz*” hükmü ile AİHM'nin ceza davalarında da Adil Yargılanma hakkı içerisinde yer alan; “*suç işlemiş olmakla itham edilen herkesin sessiz kalmaya ve kendi aleyhine tanıklık etmeme hakkına sahip*” olduğu hükmü çerçevesinde uluslararası hukukta güvence altına alınmıştır (Mole & Harby, 2005, s. 38).

d) Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Anayasa mahkemesi makul sürede yargılama hakkının amacını, tarafların yargılama sürecinin uzaması sebebiyle maruz kalabilecekleri muhtemel maddi ya da manevi baskı ve sıkıntılardan korunmaları, kişilerin hukuka olan inançlarının muhafazası,

bunun yanında adaletin gerektiği şekilde temin ve tesisi olarak tarif etmektedir¹⁰. Zira hukuki uyuşmazlıkların çözüm sürelerinin uzatılarak muhtemel elde edilecek hükmün yararını kaldıracak bir yargılama, tesis edilecek adaletin etkililiğine ve güvenliğine zarar verecektir (Çakır E. U., 2020, s. 967). Bu hususta Anayasamızın 141. maddesinin 4. fıkrasında yer alan; *“davaların en az giderle ve de mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargı merciinin görevidir”* hükmü dayanak teşkil etmektedir.

e) Aleni Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkını temin eden unsurlardan/haklardan biri de “Aleni Yargılanma Hakkı” dır. Bununla ilgili yukarıda da bahse konu olduğu üzere gerek İnsan Hakları Evrensel Bildirgesinin 10. maddesinde gerekse AİHS’nin 6. maddesinin 1. fıkrasında; herhangi birinin bir suç isnadıyla itham edildiği durumlarda, kamuya açık olarak aleni bir şekilde yargılanma talebinde bulunma hakkının olduğu güvence altına alınmıştır (United Nations, 1948, s. 3). Bu hakkın ancak genel ahlakın, kamu düzeninin, özel hayatın gizliliğinin korunması, kamu güvenliğinin yararı ya da davanın salahiyeti gibi bazı istisnai durumlarda kullanılamayacağı, bununla beraber yargılamanın kısmen veya tamamen kapalı yapılabileceği yine AİHS’nin mezkûr maddesinde düzenlenmiştir (Mole & Harby, 2005, s. 5).

İnsan Hakları Evrensel Bildirgesinde ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde düzenlemeye konu olan bu aleni yargılanma hakkı yargılamanın sadece duruşmalı olmasını değil, aynı zamanda yargılamaya ilişkin bilgi, belge ve vesikaların, tarafların erişimine açık olmasını hatta en nihayetinde verilecek hükmün de aleni olarak verilmesini ifade etmektedir. Türk hukuk mevzuatına bakıldığında ise Ceza Muhakemeleri Kanunu (CMK), HUMK veya da İYUK’nın düzenlemelerine bakıldığında aleni yargılamanın açık bir şekilde kanun hükümleri arasında yer aldığı görülebilmektedir (Çakır E. U., 2020, s. 970). Mesela konuyla alakalı İYUK’nın duruşmalara ilişkin esaslarına bakıldığı vakit 18. maddenin ilk fıkrasında; duruşmaların açık yapılacağı, lakin genel ahlakın ve kamu düzeninin gerekli kıldığı durumlarda görevli dairenin ya da mahkemenin kararıyla duruşmanın kısmen veya tamamen gizli olarak yapılabileceği hükmü hem emsal hem de yasal güvence teşkil etmektedir.

¹⁰Anayasa Mahkemesi, Adil Yargılanma Hakkı (Suç Isnadı) "Makul Sürede Yargılanma Hakkı", <https://www.anayasa.gov.tr/tr/bireysel-basvuru/temel-hak-ve-ozgurluklerin-ihlaline-dair-emsal-kararlar/adil-yargılanma-hakki-suc-isnadi/tum-liste#baslik19> (Anayasa Mahkemesi, 2013)

f) Asgari Sanık Hakları

Mükelleflerle vergi idareleri arasında vuku bulan ihtilafların giderilmesi hususunda yukarıda da değinildiği gibi her zaman idari çözüm yolları çare olamamakta zaman zaman yargısal yollara da müracaat edilmektedir. Tarafların arasındaki ilişki bu aşamada idari yollardaki barışçıl girişimlerin aksine davalı ve davacı sıfatıyla bir çekişme eylemine dönüşmektedir (Yücel, 2016, s. 6). Burada vergilemenin pasif süjesi olarak ifade edilen mükellefin davalı veya sanık sıfatıyla bir mağduriyetine mahâl vermeden önleme ve adil bir şekilde yargılanmasını temin etmek üzere hangi haklardan yararlanabileceği yukarıda müstakil başlıklar altında ihdas edilmeye çalışılmıştır. Buradan devam ederek mükellefin adil yargılanma hakkı çerçevesinde önceki başlıklarda izah edilenlerin dışında yargılama sırasında asgari sanık hakları arasında şu haklara da sahip olduğunu belirtmekte yarar vardır; Bunlardan biri mükellefin hakkaniyete uygun bir şekilde yargılanmasının temini için kendisine verilen, hukuk prensiplerinin tanıdığı imkânlar ölçüsünde kendini müdafaa etme hususunda delil sunma veya tanık dinletme hakkına sahip olduğudur. Bir diğeri yargılama sırasında davanın baştan sona tamamını etkileyen belgelerin başka bir dilde olması durumunda veya duruşmada savunma aşamasına kadar kişinin Türkçe bilmemesi durumunda tercüman hizmeti alma hakkının bulunduğudır (Çakır E. U., 2020, s. 971). Bir başka hak, mükellefin yargılama esnasında mükellefin avukat tutacak durumda olmadığını beyan etmesi halinde adli yardım talebinde bulunma hakkından yararlanarak avukat tayin edilmesini isteme hakkı¹¹ gibi muhtelif haklara hukuken sahip olduğu da belirtilmelidir (Egeli & Dağ, 2012, s. 140).

3.4.2.3.2. Delil Serbestisinden Yararlanma ve İspat Hakkı

Vergi hukuku açısından ispat, bir vergisel işlemin temelini oluşturan olay ve muamelelerin maddi olgularıyla beraber vasıta olarak delillerden (kanıt) yararlanarak ortaya konması işlemidir (Karataş Durmuş, 2014, s. 508). İspat işlemindeki maksat yargıyı belirli bir olgunun varlığına delilleri kullanarak ikna etmektir (Taşkan, 2021, s. 355). Türk hukuk sisteminde gerek ispat gerekse amacına münhasır yararlanılan delil (kanıt), kaynağı önceki başlıklar arasında “kanıt hakkı” başlığı altında da izah edildiği üzere anayasanın “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36. maddesinde yer almaktadır. Tabi bununla beraber ispat ve delile hukuken CMK, HUMK ve İYUK’nın madde

¹¹ Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu (CMUK)’nın 138. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

hükümlerinde de yer verilirken vergi hukuku açısından ise sadece 3. maddede şu şekilde düzenlemeye konu olmuştur (Karataş Durmuş, 2014, s. 509); *“İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”. “Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.”*(VUK md. 3/B;). Vergi Usul Kanunu’nun mezkûr maddesine bakıldığında açıkça vergilendirme işlemlerinde, vergi davalarında taraflar vergiyi doğuran olayın ve muamelelerin gerçek durumunu ortaya koyabilmeleri için iddialarına konu olan hususları serbestçe kanıtlayabilirler (Taşkan, 2021, s. 357). Yani özetle vergi hukuku uygulamalarında prensip olarak delil serbestisi ilkesi geçerli olup bu ilkeye yukarıda anılan maddede yer alan *“Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir”* hükmü ile vurgu yapılmaktadır. Kanun tarafların, davaya konu olan uyuşmazlığın varlığını veya yokluğunu ispat etme teşebbüslerini delil serbesti ilkesinden yararlanarak her türlü delil vasıtasıyla gerçekleştirebileceğini düzenlerken bu serbestiyete aynı kanun ile birkaç kısıtlama da getirmiştir (Karataş Durmuş, 2014, s. 516-517).

Kanun koyucunun delil serbesti ilkesine ilk getirdiği sınırlama yemindir. Medeni yargılama hukukunda bir delil türü olarak kabul edilen yemin VUK md. 3’te vergi yargılamasında delil olarak kabul edilmeyeceği açıkça belirtilmiştir. İkinci sınırlama tanık beyanıdır. Aynı kanun kapsamında tanık beyanının bir delil, ispat vasıtası olarak kullanılabilmesi için beyanı öne sürülen tanığın ancak vergiyi doğuran olayla açıkça ilişkisi, doğal bir bağlantısı var ise bu mümkün olacaktır. Onun dışında vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan tanık beyanı delil olarak kullanılamayacaktır. Üçüncü ve sonuncu sınırlama da belge düzeni ile ilgilidir. Mükellefler taraf oldukları işlemlerde VUK’un 227. maddesinde yer alan *“belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu bilgiler vergi kanunları bakımında hiç düzenlenmemiş sayılır”* hükmü gereğince belge düzenine uymaları ve ancak bu 227. maddeden 242. maddeye kadar kanun hükümlerine konu olan belge düzenine riayet ederek gerçekleştirdikleri işlemlerde oluşturdukları belgeleri delil olarak sunabilecekleri hüküm altına alınmıştır (Alkan Görkem, 2013, s. 384-385).

Kanun koyucu delil serbestliği ilkesi gereğince mükellefe sunmuş olduğu haklarla esasen vergi kaçakçılığının önünü almak istemiştir. Zira mükelleflerin gerçekleştirdikleri işlemlerin asıl mahiyetini, mükelleflerin gerçek niyetini ve nedenini idare her zaman

kolaylıkla belirleyememektedir. Dolayısıyla delil serbestisi olmadığı durumlarda idarenin vergi kaçakçılıklarını tespit etmesi de zorlaşmaktadır. Bu sebeple kanun koyucu burada idarenin elini güçlendirmek ve vergi kaçakçılığının önünü almak üzere delil serbestisi ilkesini benimsemiştir. Lakin hemen belirtilmelidir ki bu ilkenin kabulünde sadece idarenin menfaati dikkate alınmamıştır. Çünkü bu ilke hem idareye hem de mükellefe birtakım kolaylıklar ve haklar getirmiş olup bu çerçevede mesela idarenin, haklarında ek tarhiyat yapması veya yanlış bir işlem gerçekleştirmesi durumunda mükellefe bu işlemlerin yanlış olduğunu her türlü delil ile düzeltme ve ispatlama hakkı vermektedir (Karataş Durmuş, 2014, s. 518).

3.4.2.3.3. Şikâyet Yolu ile Başvuru Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesi uyarınca vergi mahkemelerinde dava açma süresi bittikten sonra düzeltme müracaatları reddedilen mükellefler, Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yolu ile müracaatta bulunabilme hakkına sahiptirler. Bu madde hükmünce il özel idare vergilerine ilişkin ilgili valiliklere, belediye vergilerine ilişkin de ilgili belediyelere müracaat edilebilecektir. Kanunda tarif olunduğu şekilde usulünce yapılan müracaatlara 30 günlük süre içerisinde Hazine ve Maliye Bakanlığının cevap vermemesi yapılan müracaatın reddolunduğu anlamına gelir ki o zaman da 2577 Sayılı İYUK gereğince söz konusu iş ve işleme yönelik 30 gün içerisinde vergi mahkemeleri huzurunda dava açılabilir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022, s. 22).

3.4.2.3.4. Tam Yargı Davası Açma Hakkı

İdarenin gerçekleştirmiş olduğu idari nitelikli bir tasarrufu sebebiyle hak kaybına uğrayan tarafın, uğradığı zararın telafi edilmesine yönelik hukuka taşıdığı davaya tam yargı davası denilmektedir (Bağrıaçık & Tekinsoy, 2022, s. 586). İYUK'nın 2. maddesinin birinci fıkrasında idari dava türleri şu şekilde belirtilmiştir; *“a) İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları; b) İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları; c) Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar.”*

Buna göre iptal davaları, idari işlemlerin hukuk kurallarına aykırılık teşkil edip etmediğini incelemek, eğer var ise işlemi ortadan kaldırmak suretiyle idarenin hukuk dışı kararlar almasını önleyerek objektif bir hukuk düzeni temin ederken, tam yargı davaları ise; tarafların subjektif olarak hukuki durumlarında vuku bulan ihlallerin ortadan kalkmasına ilişkin subjektif sonuç doğuran hukuki işlemlerdir. Yani bir diğer ifadeyle iptal davaları ile hukuk dışı olan bir idari işlemin hukuka uygunluğu temin edilirken, tam yargı davalarında zarara uğramış, mağdur olmuş taraf(lar)ın ihlal edilen haklarının tazmin ve telafisi temin edilmektedir (Koçak, 2021/2, s. 326-327).

Dolayısıyla İYUK'nın 12. maddesi hükmü uyarınca idarenin tasarrufundaki bir işlem sebebiyle hakları muhtel olan mükelleflerin Danıştaya, vergi ya da idare mahkemesine doğrudan iptal davası veya tam yargı davasını ayrı ayrı ya da beraber açabilme hakları bulunmaktadır (Baran, 2024, s. 192). Bu noktada 2577 sayılı İYUK'nın madde hükümlerine göre vergi mahkemelerinde dava açma süresi özel kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde genel olarak 30 gün, Danıştay ve idare mahkemeleri için ise 60 gün olarak düzenlenmiştir (Bağrıaçık & Tekinsoy, 2022, s. 588).

3.4.2.3.5. Duruşma Talebinde Bulunma Hakkı

Türk hukuk sisteminde yargılamanın veya yargılama işlemlerinin yürütülmesinde sözlülük ve yazıllık olmak üzere iki ilkedен söz edilmektedir ki idari yargılama ve vergi yargılamasında da yargılama süreci usulen yazılı bir şekilde ve dosya üzerinde yürütölmektedir. İYUK, VUK gibi usûl kanunlarında sözlölük ve yazıllık ilkeleri her ikisi de belli ölçülerle uygulanırken yargılamanın usulüne göre bunlardan birine ağırlık verilmekte fakat bu durumda da diğlerinden tamamen uzaklaşılmamaktadır. Nitekim mahiyeti itibariyle İdari Yargılama ve Vergi Yargılamaları Hukukunda yazıllık ilkesi esas olsa da bazı hukuki koşulların tekâmülü ile sözlü olarak “duruşma” yapılması da mümkündür. Türk vergi yargısında duruşma, yargılama sürecindeki tarafların iddia ve savunmalarını daha iyi bir şekilde açıklanması ve uyuşmazlığa konu olan maddi olayın tüm veçheleriyle ortaya konması amacına yönelik olduğundan hem tarafların kendilerini daha iyi müdafaa etmeleri için bir hak oluşturmakta hem de hâkimin kanaatinin oluşumuna tesir etmektedir (Gümüşkaya, 2008, s. 15-16).

Duruşma, İYUK'nın 17. maddesinin 1. fıkrasında; “*Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinde iptal davalarında, tutarı 25.000 TL¹²'yi aşan tam yargı davalarında ve tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ve bunların zam ve cezalarına ilişkin toplam tutarı 25.000 TL'yi aşan vergi davalarında, taraflardan birinin talebi ile duruşma yapılır*” hükmü, 2. fıkrasında; “*temyiz ve itirazlarda duruşma yapılabilmesi tarafların talebi ve Danıştay ya da ilgili Bölge İdare Mahkemesinin oluruna bağlıdır*” hükmü ve 4. fıkrasında; “*1. ve 2. fıkralarda yer alan hükümlere bağlı kalınmaksızın Danıştay, ilgili mahkeme veya hakim kendiliğinden duruşma yapılması kararı alabilir*” hükmü ile yapılabilirliğinin hukuki koşulları ortaya konulmuştur (Karataş, 2014, s. 152). Dolayısıyla bu düzenlemelere bakarak Türk vergi yargılamasında duruşmanın yapılabilmesi iki şekilde mümkün gözükmektedir. Bunlardan biri mezkûr İYUK'nın md. 17/1-2 kanun hükümlerine göre tarafların duruşma yapılmasına yönelik talepte bulunması, ikincisi de İYUK'nın md. 17/4 kanun hükmünce Danıştay'ın veya ilgili yargı mercinin re'sen duruşma yapılmasına karar vermesidir (Gümüşkaya, 2008, s. 17).

3.4.2.3.6. Yürütmenin Durdurulması Talebinde Bulunma Hakkı

Hukuk devletinde idare, yapmış olduğu işlemlerde hukuk prensiplerine riayet ederek hareket etmesi gerekmektedir. Yasal idare ilkesinin bir gereği olan bu tutumu tamamlayan, idarenin yargısal denetimidir. İdarenin yaptığı her türlü eylem ve işlem hukuk devletinin gerektirdiği yasal idare ilkesince hukuk kurallarına uygun bir şekilde gerçekleşsin veya gerçekleşmesin yargı denetimine tâbidir. İdarenin gerçekleştirdiği işleme karşı dava açılması durumunda idarenin tesis ettiği işlemin yürütmesini durdurmaz. Zira İYUK'nın 27. maddesinin 1. fıkrası; “*Danıştay ve idari mahkemelerde dava açılmasının dava edilen işlemin yürütülmesini durdurmayacağı*” hüküm altına alınmıştır. Bu işlem için de ayrıca yürütmeyi durdurma kararının verilmesi gerekmektedir. Bu aşamada yürütmenin durdurulması esasen yargı kararı kesinleşene kadar bahse konu olan idari işlemin uygulanmasını erteleyen bir yargısal işlemdir. Her ne kadar idari yargı ile vergi yargısı ayrı yargı kolları olsa da vergi idarelerinde tesis edilen

¹² İYUK md. 17; Danıştayda, idarede veya vergi mahkemelerinde açılan; İptal davaları, Konusu belli tutarı aşan tam yargı davaları, Tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 2024 yılı için 270.000. TL'yi aşan vergi davalarında ve 920.000 TL'yi aşan temyiz davalarında taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır (Karnıyarık, 2024).

vergisel işlemler de idari bir işlem olduğu için yürütmeyi durdurmaya ilişkin silsile aynı usûl ile gerçekleşmektedir (Organ & Coşkun Karadağ, 2012, s. 55). Şöyle ki İYUK'nın 27. maddesinin 4. fıkrası uyarınca; *“vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından vuku bulan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin ve bunlara ilişkin zam ve cezaların dava konusu edilen bölümüne ilişkin tahsil işlemleri durmaktadır. Fakat ihtirazî kayıt ile verilen beyannameler üzerinden yapılan işlemler ile tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar olur ise de bu durum tahsilat işlemini durdurmaz, ancak bunlar hakkında yürütmenin durdurulması talep edilebileceği”* hukuken hüküm altına alınmıştır. Nitekim bahse konu olan vergisel işlemlerin icrasının önüne geçebilmek ancak yasal olarak mükelleflere tanınan yürütmenin durdurulmasını talep etmek hakkıyla mümkün kılınmıştır (Çakır E. U., 2020, s. 962).

3.4.2.3.7. Avukat Bulundurma ve Ondan Yararlanma Hakkı

Kişiler veya kurumlar arasında vuku bulan ilişkilerden doğan anlaşmazlıkların sorun, sorunların da uyuşmazlık haline dönüştüğü durumlarda hukuki ilişkiler kapsamında ortaya çıkan ve hukuki taraflar arasında çözümlenemediği zaman vakıa, hukuki uyuşmazlık konusu haline dönmekte ve hakem ya da hâkim gözetiminde çözümlenmek üzere yargıya taşınabilmektedir. İşte bu hukuki uyuşmazlıkların tarafları dışında üçüncü kişilerce çözüme kavuşturulması gereği yargılama hukukunun oluşmasına katkı sağlamıştır. Vergi yargısı da bu çerçevede ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturma hususunda Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri olmak üzere üç mercii ve iki dereceli yargılama yapısına sahip olup bu yapının en mühim görevi ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarını hukuka uygun bir şekilde çözüme kavuşturmadır. Bu mercilere taşınan hukuki sorunlara ve uyuşmazlıklara taraf olan mükellefler de yeterli bilgi ve donanıma sahip olmamaları ya da vergi mevzuatının karışık olması sebebiyle zaman zaman hukuki yardıma ihtiyaç duymakta ve bu konuda avukatlık müessesesinden yararlanma yoluna gitmektedirler (Karakoç, 2005, s. 63-69). Burada hemen şu husus belirtilmelidir ki bir vergi uyuşmazlığı davasında bu hak (avukat bulundurma hakkı) hem talep hem de savunma açısından gereklilik arz etmektedir. Yani mükellefler vergi yargılamasında sadece savunma eyleminde avukata müracaat etmezler. Bunun yanında davacı veya davalı sıfatıyla kendisi bulunsun veya bulunmasın mükellefi yargılama sürecinde temsil etmesi, mevzuatın karışık olması ve sürekli değişmesi

sebebiyle hak kaybına uğramaması, bazı iddia ve savunma eyleminin gerekli kılması veya da adli yargıya sevk amacı ile mükellefe yönelik soruşturma yürütülmesi gibi durumlarda CMUK'nın 136. madde hükümlerinde de sabit görüldüğü üzere yanlarında avukat bulundurma veya ondan yararlanma hakkına sahiptir (Çakır E. U., 2020, s. 959) (Egeli & Dağ, 2012, s. 140). Hatta mükellefler sadece vergi yargılaması aşamasında bu hakka ihtiyaç duymamakta veya bu hakkı kullanma talebinde bulunmamaktadır. Bunun yanında bir sonraki başlıkta da izah edileceği üzere vergi incelemelerine muhatap kaldığı durumlarda da inceleme sırasında yanında avukat bulundurma hakkına sahiptir (İnsel, 2021, s. 4)

3.4.2.3.8. Kanun Yoluna Başvurma Hakkı

Kanun yolu veya yolları, hukuki uyuşmazlıklarda taraflardan birinin kendine menfi olarak görmediği bir yargı kararını yasal olarak henüz kesinleşmeden evvel bir üst mahkemeye taşıyarak, incelenmesini, yasal denetimin yapılmasını ve/veya hukuka aykırılık gibi belli koşullarda hükmün ortadan kaldırılmasını sağlayan usul-û vasıta(lar)dır (Doğan F. , 2011, s. 21). Bugün vergi yargısının üç mercii ve iki dereceli bir yapısının olduğu yukarıda da belirtilmiş idi (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2010, s. 195). İnsan tabiatı itibarıyla hata yapmaya çok müsait olduğundan dolayı hâkim de doğal olarak bu beşerî alemin içerisinde bulunduğundan hukuk, uyuşmazlık taraflarına ve savcılara verilen kararların inceletilmesine ve düzeltilmesine imkân tanıyan vasıtalar tanımıştır (Doğan F. , 2011, s. 21).

İlk derece sıfatıyla görev yapan mahkemelerin bazı ara kararları ile nihai kararları mükellef nezdinde hukuka uygun olmadığı düşüncesini oluşturur ise mükellef kararın aynı yargı mercii tarafından veya da bir üst mercii tarafından gözden geçirilmesini temin eden bir takım kanun yollarına müracaat etme hakkı vardır (Adalet Bakanlığı, 2020). Mükellefin yargı merciiince verilen fakat kesinleşmeyen bir hükme karşı olağan kanun yolları kapsamında itiraz, istinaf ve temyiz yolu şeklinde üç farklı kanun yolu hakkı bulunurken yargı mercii tarafından verilen ve aynı zamanda da kesinleşen kanun hükmüne karşı da olağanüstü kanun yolları kapsamında kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi şeklinde iki farklı kanun yolu hakkı bulunmaktadır (Civan & Ekin, 2023).

a) Olağan Kanun Yolları

Olağan ve olağanüstü kanun yolları şeklinde ayrılan kanun yollarından eğer ki başvuruya konu olan kanun yolları mahkeme tarafından verilen kararların kesinleşmesini önlüyor ise bunlar olağan kanun yollarıdır (Özdemir M. , 2021). Yani bir diğer ifadeyle kesinleşmeyen yargı kararına karşı müracaat edilen kanun yolları olağan kanun yolları olarak adlandırılır ve bunlar itiraz, istinaf ve temyiz şeklinde üç türden oluşmaktadır (Civan & Ekin, 2023).

Hâkim kararlarına karşı olağan bir kanun yolu olan itiraz, kanunun göstermiş olduğu durumlarda mahkemelerden çıkan ara kararlara, hükmün açıklanmasının geri bırakılması veya da tutuklama gibi kararlara karşı ilgilerin bu durumdan haberdar oldukları günden itibaren özel bir başvuru süresi tayin edilmemiş ise 30 gün içerisinde müracaat edilen bir yoldur (Adalet Bakanlığı, 2020).

Kanun yollarından bir diğeri olan ve İYUK'nın 45. maddesinde düzenlemeye konu olan istinaf ise vergi davaları yönünden ele alındığı vakit, vergi mahkemelerinin belli miktarı aşan¹³ kararlarına karşı istinaf (yeniden başlamak) yolu ile mükellefin kararın kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde bölge idare mahkemesine müracaatıdır (Taşkan, 2021, s. 345).

Olağan kanun yollarından sonuncusu olan temyiz ise, usûl ve esasları İYUK'nın 46. maddesinde düzenlenen, vergi dava dairelerinin düzenleyici işlemlere karşı başlatılan iptal davalarında vermiş olduğu nihai kararlara, bölge idare mahkemelerinin belli miktarları aşan¹⁴ vergi davaları hakkındaki kararlarına karşı mükellefin kararın kendisine

¹³ 2024 yılı yasal sınırı; Vergi mahkemelerinin 31.000 TL'ye kadar olan ve tek hakimle verilen kararları kesindir, bu kararlara karşı istinaf yolu kapalıdır ayrıca duruşma da talep edilemez. 31.000 TL'nin üstü olup 270.000 TL'yi aşmayan ve tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı istinaf yolu açıktır, duruşma talep edilebilir fakat temyiz için Danıştay'a götürülemez. İstisnai olarak şu da ifade edilmelidir ki vergi mahkemelerinin kurul halinde 270.000 TL'yi aşan fakat 920.000 TL'yi aşmayan kararlarına karşı da istinaf yolu açık olup hem ilk hem de ikinci derece mahkemelerinde duruşma talebinde bulunulabilir. Fakat bu kararlarda da Danıştay'a temyiz yolu kapalı olup bölge idarenin vereceği karar nihaidir (Karnıyarık, 2024).

¹⁴ 2024 yasal sınırı; Vergi mahkemelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla kurul halinde vermiş olduğu ve tutarı 920.000 TL'yi aşan kararları ile bölge idare mahkemelerinin vergi dava dairelerinin kararlarına karşı verdiği ve tutarı yine 920.000 TL'yi aşan kararlarına ilişkin mükellef Danıştay'a temyiz müracaatında bulunabilir. Bu mercii de verilecek kararlar nihai olup bu kararlara karşı kanun yolu kapalıdır (Karnıyarık, 2024).

Not: Yukarıda iki dipnotta (8-9) da belirtilen tutarlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca 2024 yılı için belirlenen %58,46 yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak belirlenmiş rakamlardan oluşmakta olup buna ilişkin ilgili kanun hükmü hakkında "Anayasa Mahkemesinin 26/7/2023 tarihli ve E.:2023/36 K.:2023/142 sayılı Kararı ile bu bent iptal edilmiştir. Kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra (13/7/2024) yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır" (İYUK, 1982) şeklinde hüküm verilmiştir.

tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde Danıştay’a götürebildiği olağan bir kanun yoludur (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2010, s. 195-196).

Yukarıda sayılan olağan kanun yollarına başvuruların yapılması durumunda kararın uygulanması kendiliğinden durmamakta olup ayrıca müracaatın yapıldığı merciin bu yönde de karar vermesi gereklidir (Adalet Bakanlığı, 2020).

b) *Olağanüstü Kanun Yolları*

Olağan kanun yollarının tüketilmesi ya da verilen yasal süresinin geçmesi durumunda bu yola müracaat hakkı kalmadığı için kararların kesinleşmesi hallerinde kişiler “kanun yararına temyiz” ve “yargılamanın yenilenmesi” şeklinde olağanüstü kanun yollarına gidebilmektedir (Özdemir M. , 2021).

Bunlardan kanun yararına temyiz için İYUK’nın “Kanun Yararına Temyiz” başlıklı 51. maddesinin 1. fıkrasında yer alan; “*idare, vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerinin kesinlik arz eden kararları ile istinaf ya da temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş olan kararlardan mahiyeti esas ile yürürlükteki hukuka aykırı bir sonuç ihtiva edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine ya da re’sen Danıştay başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir*” hükmü uyarınca kanun yararına temyiz usûl ve esasları açıkça belirtilmiştir. Mezkûr kanunun 2. fıkrasında ise temyiz talebinin yerinde görüldüğü hallerde kararın kanun yararına bozulacağı lakin bu bozma kararının daha evvel kesinleşmiş olan yargı merciin kararını hukuki sonuçları ile ortadan kaldırmayacağı sadece hukuka aykırılık teşkil eden kararın hukuk düzeni içerisine yerleşmesini engellemek amacına münhasır olduğu görülmektedir (Taşkan, 2021, s. 348).

Diğer taraftan olağanüstü kanun yollarından yargılanmanın yenilenmesi yoluna ilişkin ise idare, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilen kararlar hakkında İYUK’nın 53. maddesinde belirtilen sebepler arasından vuku bulanlar olur ise yargılanmanın yenilenmesi talep edilebilir. Yargılanmanın yenilenmesi istemi, esas kararı veren mahkeme ya da ilgili Danıştay dairesi tarafından hükme bağlanır (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2010, s. 198).

Mezkûr kanunun ilgili hükümlerince özetle mahkeme tarafından verilen kararlar kesinlik kazandıktan sonra karara dayanak teşkil eden delil, belge ve vesikaların sahteliğinin ortaya çıkması, verilen mahkeme kararının sonradan ortadan kaldırılması gibi

verilen bir hükmü temel dayanaktan yoksun bırakan hallerin¹⁵ vuku bulması ya da yeni delillerin ortaya çıkması durumunda ancak kanunda belirtilen haller söz konusu olur ise bu istisnai kanun yoluna müracaat edilir (Adalet Bakanlığı, 2020).

3.4.2.3.9. Kanun Yolundan Vazgeçme Hakkı

Kanun yoluna müracaat etmek nasıl bir hak kullanımı ise başvurulmuş kanun yolundan vazgeçmek de mükellefin kullanabileceği doğal haklardan birisidir (Çakır E. U., 2020, s. 974). Dolayısıyla bu hak her ne kadar mükellef tarafından yargı yoluyla çözümü başlatılan bir yöntemden sonra devreye giren bir uygulama olsa da nitekim mükellefin inisiyatifi ile vergi idaresinin yargı süreci dışında barışçıl bir merciide buluşma imkânını ortaya çıkardığı için bu yönüyle “geç idari çözüm yöntemi” olarak adlandırmak da mümkündür (Taşkan, 2021, s. 325). Bu yöntemle yargı merciilerinin iş yükünün azal(tıl)ması sağlanırken uyuşmazlığa konu olan vergi aslı ve cezalarına karşı mükelleflerce açılan davaların istinaf ve temyiz süreleri içinde kanun yolundan vazgeçmeleri durumunda bununla beraber uyuşmazlıkların idare tarafından da sürdürülmeyerek bu hususların idari merciilerde tahakkuk ve tahsil imkanının ortaya çıkacağı hatta bu vergi aslı ve cezalarına ilişkin verilen yargı kararının mahiyetine göre indirimli bir şekilde tahakkuk edebileceği imkanı da ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde tahakkuk eden vergi aslı ve cezaların öngörülen vade süresi içerisinde takdir edilen

¹⁵ (İYUK, 1982) Md.53-1 /;

- a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakim katılmasıyla karar verilmiş olması,
- h) **(Değişik: 10/6/1994-4001/23 md.)** Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.
- 1) **(Ek: 15/7/2003-4928/6 md.)** Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması **(Ek ibare: 25/7/2018 – 7145/4 md.)** veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.

Md. 53-3. **(Değişik birinci cümle: 15/7/2003-4928/6 md.)** Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için on yıl, (1) numaralı fıkranın (1) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için altmış gündür.

gecikme faiziyle beraber mükellefler tarafından ödenmesi durumunda ayrıca indirim uygulanacağı böylelikle de yargılama aşamasında umduğunu bulamayan muhtemel daha uzun bir süreci kapsayacak olan kanun yolu sürecine başlamadan idari merciye müracaat ederek bu vergi aslı ve cezasına ilişkin çözüm ve uyum, yargılama aşamasında da tesis edilmiş olmaktadır (Çakır E. U., 2020, s. 974).

Kanun yolundan vazgeçme hakkına ilişkin düzenleme “7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisiyle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Kanunu”nun 27. maddesiyle getirilerek VUK’un 379. maddesinde¹⁶ “Kanun Yolundan Vazgeçme” başlığı altında vergi sistemimizde yeni bir idari çözüm yöntemi niteliğinde ihdas edilmiştir (Taşkan, 2021, s. 325).

3.4.2.3.10. İhbar ikramiyesi Talep Etme Hakkı

1905 Sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimî Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanun’un

¹⁶ Madde 379 – (6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı Kanunun 63 üncü maddesi gereğince bu Kanuna göre kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihten itibaren mülğadır.) (Yeniden Düzenleme:5/12/2019-7194/27 md.) (VUK, 2010, s. 386);

Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);

1. Kaldırılan vergi tutarının %60’ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75’i,

2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25’i ve tasdik edilen tutarının %75’i, mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.

Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80’inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şarttır.

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilir. Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaf sürdürülmez. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmez.

Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyai cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilir.

Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer’ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.

1. maddesi hükmü uyarınca devlete yahut hazine emrine bırakılmış olduğu halde hukuk prensipleri ihlal edilerek hükümetin haberinin dışında bırakılan çeşitli menkul ve gayrimenkul para ya da sair hak ve alacakları ihbar edenlere yine bu kanunun 1. maddesinde belirtilen tutarlar üzerinde ikramiye verileceği hüküm altına alınmıştır¹⁷

3.4.2.4. Vergi Denetimi Sırasında Mükellef Hakları

Devletlerin varlıklarını idame ettirme hususunda gereksinim duydukları kamu gelirleri arasında en mühim yer teşkil eden ve hayati öneme sahip olan vergilerin en doğru ve en az masrafla tahsil edilmesi hem devlet hem de vergi daireleri için çok önemlidir. Makro ekonomik göstergelerden birinin bütçe dengesi olması, kayıt dışı ekonomiyle mücadele, gelişmişlik düzeyi gibi konular hep verginin doğru ve eksiksiz olarak toplanmasını daha da mühim kılmaktadır (Tepe, 2014, s. 16). Bu denli önemli olan vergi alacaklarını güvence altına alabilmek için kanun koyucu vergi mevzuatımıza vergi denetim yolları adı altında bir takım güvenlik müesseseleri koymuştur (Batı, 2022, s. 106).

Vergi mükelleflerinin vergilendirme sürecinde vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken kanunlara riayet edip etmediğinin irdelenmesine imkân veren bu denetim yollarından en kapsamlısı ve en bilineni vergi incelemesi olsa da daha genel anlam içermesi bakımından bunun yanında diğer denetim yolları olan yoklama, arama ve bilgi toplama yollarının da burada belirtilmesi gerekir (Tepe, 2014, s. 16). Bu denetim yollarından yoklama VUK'un 127. ile 133. maddeleri arasında, vergi incelemesi 134. ile 145. maddeleri arasında, arama 142. ve 143. maddelerinde bilgi toplama ise 148. ile 152. maddeleri arasında düzenlenmiştir (Batı, 2022, s. 106). Bu düzenlemeler doktrinde iki kısımda değerlendirilmekte olup yoklama ve vergi incelemesi daha çok

¹⁷ **Madde 1** – Umumi veya hususi kanunlar ve muahedeler ahkamına göre Devlete ait veya Hazine emrine mevdu olması lazım geldiği halde Hükümetin kayda müstenit ittılai haricinde kalmış olan bilumum menkul ve gayrimenkul emval veya bu nevi emvalin intifa hakları ile senede merbut veya ipotekli ve ipoteksiz alacakları ve her nevi mevduat ve emanet ile esham ve tahvilatı ve sigorta matluplarını ihbar edenlere ihbar edilen emvalin veya intifa hakkının Hazineye aidiyeti tahakkuk ettikten sonra bu emvalin kıymetleri veya iki senelik intifa baliğleri üzerinden aşağıdaki nispetlere göre ikramiye verilir:

	Menkullerde	Gayrimenkullerde
5 000 liraya kadar	yüzde 30	yüzde 20
25 000 liraya kadar, 5000 liradan yukarı olan kısım için	" 25	" 15
50 000 liraya kadar, 25000 liradan yukarı olan kısım için	" 15	" 12
100 000 liraya kadar, 50000 liradan yukarı olan kısım için	" 10	" 10
100 000 liradan yukarı olan kısım için	" 7,5	" 7,5

(1905 Sayılı Kanun, 1931).

denetim/denetleme mahiyetinde, arama ve bilgi toplamanın ise bilgi edinme yönünde nitelendirildiği görülmektedir (Taşkan, 2021, s. 148).

Türk vergi hukukunda mükellef ile vergi idaresi arasında tesis edilen ilişkilerin vergisel denetimleri sırasında özelde vergi incelemesi olarak vurgu yapılsa da genel anlamda tüm denetim yolları ile mükellefin hak ve özgürlükleri bu idari işlemlerden dolayı ciddi şekilde etkilenmekte hatta bazı durumlarda bu sahanın ihlal edildiği dahi gözlemlenebilmektedir (Alparslan, 2012, s. 1). Dolayısıyla hukuk prensiplerimiz özelde vergi incelemesinden doğan haklar olarak adlandırılmış olsa da daha kapsayıcı bir ifade ile bu denetimlerin yapılması sırasında mükellefi korumak ve bir mağduriyetin vuku bulmasını önlemek için tüm vergi denetim yolları sırasında mükelleflere bazı haklar tanımıştır (Egeli & Dağ, 2012, s. 140). Mükelleflerin bu hakları yalnızca tutulan defter, belge veya vesika tetkiki sırasında olmayıp yükümlülerin denetleme öncesinde, denetleme esnasında yahut denetleme sonrasında özetle tüm bu süreçlerin tamamında sahip oldukları haklar olup bunları şu şekilde sıralamak mümkündür (Tepe, 2014, s. 24).

3.4.2.4.1. Kimlik İbrazını Talep Etme Hakkı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 129. ve 136. maddeleri sırasıyla yoklama ve incelemeye yetkisi bulunanların vergi denetimine başlamadan evvel görevli oldukları hususunda kendilerini tanıtmaları ve denetime yetkili olduğunu gösteren fotoğraflı bir kimlik belgesini göstermeleri gerektiğini düzenlemiştir (Koşar, 2007, s. 125). Mükellefin bu hakkı özellikle inceleme yapacak yetkililer dışında başka kişilerin bu incelemeye tevessül edememesi ve mükellefe münhasır bazı özel bilgilerin üçüncü kişiler tarafından edinilmesinin önlenmesi konusunda koruyucu bir düzenlemedir (Karataş Durmuş, 2016, s. 111).

3.4.2.4.2. Denetimin Konusunu, Gerekçesini, Kapsamını ve Dönemini Öğrenme Hakkı

VUK'un 140. maddesinin 1. fıkrası mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmadan önce incelemenin muhteviyatının açıkça mükellefe izah edilmesi gerektiğini hüküm altına almıştır. (Koşar, 2007, s. 125). Ayrıca Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usûl ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin md. 21/1. fıkrası mükellefin bu

incelemenin sınırlı mı veya tam mı ¹⁸ yapılacağı hususunda kapsamını, incelemenin nev'ini ve süresini (dönemini) öğrenme hakkının bulunduğunu da yine hüküm altına almıştır (İnsel, 2021, s. 4)

3.4.2.4.3. Defter ve Vesikaların Mükelleften Yazılı Olarak Talep Edilmesini İsteme Hakkı

Vergisel işlemlerde defter, belge ve vesikaların mükellefler için ehemmiyeti büyüktür. Zira mevzuatımızda kişilerin (mükelleflerin) defter tutma, bunları muhafaza etme ve istenildiğinde ibraz etmeleriyle ilgili ayrıntılı hukuki düzenlemeler mevcut olup bunlara riayet etmedikleri zaman da muhatap tutulacakları yaptırımlar da aynı şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla mükelleflerden idareler tarafından defter ve belgeler istenildiğinde, idareye teslim ettikleri vesikaların akıbeti ile alakalı tedirgin olabilmektedirler. Aslında teslim alınan defter ve belgeler için herhangi bir belge düzenlenmemesi sadece mükellefi rahatsız veya tedirgin eden bir durum olarak kalmamakta idarenin işleyişini ve dolayısıyla kamu düzenini bozucu bir potansiyele de sahiptir (Alparslan, 2012, s. 4). İşte bu gibi sebeplerden dolayı VUK'un 139. maddesinde belirtildiği gibi incelemelere muhatap tutulanların lüzum olduğu durumlarda defter ve vesikaları dairelere getirirken bunun kendilerinden yazılı bir şekilde talep edilmesini isteme hakkı düzenlenmiştir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2011). Ayrıca mükellef kendisinden istenilen defter ve belgeleri ibraz etmek için bahse konu olan kanun hükmünde de belirtildiği üzere ek süre talep etme hakkına da sahiptir (Çağlar, 2019, s. 2)

3.4.2.4.4. Makul Yer ve Saatte İncelemenin Yapılmasını İsteme Hakkı

VUK'un yine yukarıda belirtilen 139. maddesinde mükellefin vergi incelemesinin esas itibarıyla dairede yapılması düzenlenmiş olup, *“incelemeye muhatap olanın lüzum olan defter ve vesikaları daireye getirmesi talep edildiğinde haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını getirmeleri ve ibraz etmeleri için münasip bir süre verileceği”* hüküm altına alınmıştır. Takip eden 140. maddesinin 3. fıkrasında ise yapılacak incelemenin iş yerinde yapılması durumunda incelemeye muhatap olanın muvafakatı bulunmadıkça mesai saatleri içerisinde yapıl(a)mayacağı hüküm altına alınmıştır (Egeli & Dağ, 2012, s. 140). Lakin aynı maddede; *“tutanak tanzim edilmesi ve*

¹⁸ 1 yılı kapsayan vergi incelemeleri tam inceleme, 6 ay süreyle sınırlandırılması durumunda ise vergi incelemeleri sınırlı inceleme olarak adlandırılmaktadır.

incelemeyle ilgili gerekli emniyet tedbirlerinin alınması durumu, incelemenin yapıldığı yerdeki faaliyeti aksatmayacak şekilde” bu hükmün dışında bırakılmıştır.

3.4.2.4.5. Fiili Envanter Sırasında Yapılan Giderlerin Ödenmesini İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu’nda yer alan kanun hükmünde; vergi incelemesine yetkili kişilerce lüzum görüldüğü takdirde yapılan inceleme, işletmeye ait iktisadi kıymetlerin fiili envanterlerinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi icap eden unsurların tetkikine de teşmil edebileceği ve fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi gerçekleştiren tarafından tasdik edilen giderlerin de Hazine tarafından mükellefe ödeneceği düzenlemeye konu olmuştur (VUK md./134). Hasılı bu madde hükmünc de mükellef fiili envanter sırasında yapılan giderlerin ödenmesini talep etme hakkına sahip bulunmaktadır (Çağlar, 2019, s. 2).

3.4.2.4.6. Mükellefin Düzenlenen Tutanaklara İtirazının, Görüşlerinin Yazılmasını ve Bir Nüshasını İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu’n 141. madde hükmünde; *“lüzum görüldüğü durumlarda vergi incelemesi sırasında vergilendirmeye ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklarla tespit ve tevsik edilebilir, ilgililerin itirazları ve beyan ettikleri mülahazaları tutanak altına alınabilir ve bu suretle düzenlenen tutanaklardan bir nüshası mükellefe ya da nezdinde inceleme yapılana bırakılması zorunludur”* düzenlemesi yer almaktadır. Bu madde uyarınca mükellefin vergi inceleme tutanaklarına itiraz haklarının, bu tutanaklara görüşlerinin yazılmasını talep etme haklarının, düzenlenen bu tutanakların taslak halini incelemek ve bir nüshasını almak haklarının bulunduğu yasal olarak güvence altına alınmıştır (Aykın, 2020, s. 1)

3.4.2.4.7. İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alma Hakkı

İdare hukukunda düzenlemeye konu olan bilgi edinme hakkının vergi hukukuna, özelde de vergi incelemesine yansması olan bu hak modern demokrasilerde tipik demokratik anayasal bir değer olmaktan öte temel insan haklarından biri olarak nitelendirilmektedir (Alparslan, 2012, s. 6). Bu hak ile ilgili Gelir İdaresi, mükellef hakları bildirgesinde incelemenin her safhasında bilgi verme taahhüdünde bulunurken Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı da oluşturduğu mükellef portalı web (<https://vdk.hmb.gov.tr/mukellefportali>) adresinden mükellefler hakkında devam eden

yahut tamamlanmış olan incelemeler hakkında bilgi edinebilmektedirler. Hatta mükelleflere tebliğ edilen “İncelemeye Başlama Bildirimi” nin en alt kısmında yer alan “Sorgu No” ibaresiyle de bu takip gerçekleştirilebilmektedir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2011). Dolayısıyla vergi incelemesinin her aşamasında incelemeyle ilgili bilgilendirmeyi incelemeyi gerçekleştiren kişi ve kurumlardan mükellefin talep etme hakkı bulunmaktadır (Kaba & Beşel, 2017, s. 43).

3.4.2.4.8. İnceleme Esnasında Vekil/Temsilci Bulundurma Hakkı

Öncelikle vekil ile müşaviri veya avukatı birbirine karıştırmamak gerekir. Vekil bir işin gör(dür)ülmesiyle ilgili olduğu halde müşavir yahut avukat daha çok savunma/müdafa hakkı ile ilgilidir. Dolayısıyla mükellefe bir hak olarak tevdi edilen bu haklardan (avukat bulundurma hakkı gibi) bir kısmına önceki başlıklarda da değinildiği üzere kişi bu hakların ikisinden de ayrı ayrı yararlanma hakkına sahip olduğu gibi her ikisinden aynı anda da yararlanabilir veya da her ikisine aynı anda ihtiyaç duyabilir (Alparslan, 2012, s. 5). İşte mükellefler vergi gibi bir takım idari işlemlerini yürütürken bunları vekil veya temsilci aracılığıyla yürütebilir ki ticari hayatımızda da bu oldukça yaygındır fakat bu temsil noktasında bulunacak kişinin yetkilendirilmesi ve temsil belgesinin düzenlenerek ilgililere ibraz edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla kişiler vergi incelemeleri esnasında kendisini temsilen birini yetkili kılabilceği gibi Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), Yeminli Mali Müşavir (YMM) gibi meslek mensuplarını da yanında bulundurabilir ve de bununla beraber avukat bulundurma hakkından da yararlanabilir (Karataş Durmuş, 2016, s. 111).

3.4.2.4.9. İnceleme Talep Etme Hakkı

Buraya kadar anlatılanlar genelde vergi incelemesi veya farklı denetim yolları vuku bulduğunda mükellefin hangi haklara sahip olduğu ile ilgili idi. Çünkü vergi incelemesi mükellefler için başlı başına bir külfet, bir yük ve bir zahmettir. Fakat bazı hallerde mükellefler rızaen kendi istekleri ile nezdinde sınırlı ya da tam inceleme yapılmasını arzu edebilmektedirler. Bu duruma örnek olarak vergi iade talepleri sebebiyle istekte bulunulan inceleme talepleri gösterilebilirken bunun yanında VUK’un 116. maddesi ile 126. maddeleri arasında düzenlemeye konu olan vergi hataları ve matrah hataları sebebiyle inceleme talebinde bulunma durumları da örnek teşkil etmektedir (Alparslan, 2012, s. 4). Dolayısıyla mükellefler kendi iradeleriyle de inceleme yapılmasını isteme hakkına sahiptirler.

3.4.2.4.10. İnceleme Süresinde Bitirilmez ise Sebebinin Öğrenme Hakkı

Mükellefin nezdinde vergi incelemesine başlandığı tarihten itibaren sınırlı inceleme yapılması durumunda en fazla altı aylık bir sürede, yok eğer tam inceleme yapılması halinde ise en fazla bir yıllık sürede incelemenin tamamlanması esastır. Eğer inceleme, nev'ine göre belirtilen süre içerisinde bitirilemez ise incelemeyi gerçekleştiren tarafından bu gecikme, sebebi ile beraber birime sunulmak üzere bir dilekçe tanzim edilerek belirtilir ve eğer varsa ihtiyaç, ek süre talebinde bulunulabilir. Bu talep tabiki de vergi incelemesine yetkisi bulunanların bağlı oldukları birim tarafından değerlendirilir son ve kesin olarak bir defaya mahsus 6 ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Tabi idarece verilen bu ek süre, incelemenin bitirilmeme sebebi ile beraber ilgili birim tarafınca nezdinde inceleme yapılan mükellefe yazılı bir şekilde bildirilir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2011).

3.4.2.4.11. Savunma Hakkı

Buraya kadar kayıt altına alınan bütün haklar ve hususlar aslında bu “Savunma Hakkı”nın bir parçasıdır. Bütün hakları direkt veya dolaylı olarak kapsamına alan bu hak diğerlerinden daha geniş olup kişinin eğer vergi incelemesi sonucunda matrah farkı ortaya çıkar ise ya da ceza kesilme mülahazaları cereyan ederse mükellefe savunma/müdafaa hakkı tanınmadan tarh ve ceza kesme işlemini yapmamayı ifade etmektedir (Alparslan, 2012, s. 6).

Tabi kanun, yönetmelik ve diğer düzenlemelerde mükelleflere vergi denetimi esnasında tanınan haklar burada bitmemekte fakat geri kalan haklara ilişkin de müstakil bir başlık açmaktan ziyade burada hülasa etmek mülahazaları hasıl olduğu için şunlar belirtilebilir; mükellefin inceleme hakkında düzenlenen raporun özetini talep etme hakkı, nezdinde bir arama yapılacak ise buna ilişkin yargı kararının bulunmasını ve bu kararın gösterilmesini isteme hakkı, arama veya inceleme sebebiyle defter ve belgelere el konulduysa mükellefin bunlardan yararlanma hakkı, mükellefin nezdinde yapılan inceleme hakkında düzenlenecek raporu değerlendirecek komisyon huzurunda dinlenilmesini isteme hakkı, denetimler yapılırken vergi mahremiyetine uyulmasını isteme hakkı, kesin bir hüküm verilinceye kadar suçlu görülme hakkı, yapılan vergi incelemesinin bittiğine ilişkin yazılı bir belge talebinde bulunma hakkı, denetim sonucunda doğru vergi miktarının bulunmasını isteme hakkı, mükellefin hakkında ihbar yapılması durumunda asılsız çıkan ihbar hakkında muhbirin adını öğrenme hakkı ve son

olarak mükelleflerin inceleme esnasında lüzum görüldüğü durumlarda tanzim edilen tutanaklara her türlü şerh ve itirazlarının yazılmasını talep etme anlamına gelen muhalefet şerhi hakkı şeklinde sıralanabilir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2011), (Tepe, 2014, s. 24), (Çağlar, 2019, s. 2-8), (Aykın, 2020, s. 1), (Bozdoğan, Buyrukoğlu, & Bozdoğan, 2013, s. 4-7).

3.4.2.4.12. Vergi Ziyaî Cezasının Yarısının Uygulanması Hakkı

Vergi Usul Kanununun 344. maddesi hükmüne göre nezdinde vergi incelemesine başlanılmadan yahut takdir komisyonuna sevk edilmeden evvel, kanuni süresi geçtikten sonra mükellef tarafından re'sen verilen vergi beyannameleri için mezkûr madde hükmü uyarınca kesilecek ceza %50 indirimli uygulanır. Fakat incelemeye başlanılmasıyla beraber yükümlü bu hakkı kaybetmektedir (Ersoy, 2024, s. 215).

3.4.2.4.13. Müruru Zaman Dolduktan Sonra ve Çeşitli Kanun Hükümlerine Göre İncelenmeme Hakkı

213 Sayılı VUK'nın 139. madde ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usûl ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 13. madde hükümlerine münhasır mükellefler tarh ya da tahakkuka ilişkin müruru zaman (zamanaşımı süresi) dolana kadar her zaman vergi incelemesine muhatap kalabilecektir. Bu düzenlemelere göre tarh ya da tahakkuk zamanaşımı süresi dolmuş yıllara (ki kanunda bu süre 5 yıl olarak düzenlenmiştir) ve dönemlere ilişkin ilgili mükellef hakkında vergi incelemesi yapılamayacaktır. Fakat incelemeye yetkili kişilerin müracaatları üzerine eğer matrah takdiri için vergi dairesi takdir komisyonuna başvurmuş ise bu durum işleyen zaman aşımını durdurun bir sebep olduğundan (ki burada da azami bir yıllığına bu süre duracaktır) eğer ki böyle bir başvuru neticesinde işleyen zaman aşımı durur ise durdurulan yıl ve dönemlere ilişkin raporlar takdir komisyonlarına veri oluşturacak şekilde inceleme elemanları tarafından tanzim edilecektir. Dolayısıyla bu konuların ihtilaf teşkil etmesi sebebiyle mükellefler tarafından zaman aşımının durdurulmasına ilişkin dava açma haklarının saklı olduğu izahtan varestedir. Bununla beraber yakın zaman içerisinde 6111, 6736, 7143 ve 7440 sayılı kanunlar ile mükelleflere bazı vergi türlerine ilişkin (bu konu ileride bir başka başlık altında ele alınmıştır) matrah ve vergi artırımı gibi imkanlar nispetinde ilişkili dönemlere münhasır vergi inceleme sürecinden muaf tutan düzenlemeler de getirilmiştir (Bağırman, 2019).

3.4.2.4.14. Diğer Haklar

Yukarıda alt başlıklar altında belirtilenler dışında Vergi Usul Kanununun çeşitli hukuki düzenlemelerinde yer verilen diğer mükellef hakları da şu şekilde dercedilebilir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022, s. 24-25);

- Defter ve belgelerini ibraz etmek için ek süre isteme,
- El konulmuş defter ve vesikalardan faydalanma,
- Hakkında yapılan ihbarın doğru çıkmaması sonucunda muhbirin adını isteme,
- Süresi gelen beyannamelerini verebilmek için muhafaza altındaki defter ve belgelerini isteme,
- Vergi inceleme tutanaklarına itiraz ve görüşlerinin yazılmasını isteme,
- Kayıtların işlenmesi için ek süre isteme,
- Kayıtlarını yeniden tasdik ettireceği bir deftere veya iade edilen defterine işleme,
- Taslak vergi inceleme tutanağını talep etme,
- Vergi incelemesinin bittiğine ilişkin resmi bir yazıyı isteme,
- İnceleme sırasında ve sonrasında vergi mahremiyetinin sağlanmasını/korunmasını isteme,
- Rapor özeti talep etme
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenilme talebi.

3.5. MÜKELLEF HAKLARININ HUKUKİ DAYANAKLARI

Farklı sahalarda taraflar arası ilişkileri tesis eden birçok hukuk dalında tüketici hakları, hasta hakları ya da çocuk hakları gibi zayıf tarafın haklarını koruyan düzenlemeler bulunmaktadır (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2012, s. 106). Benzer olarak vergisel işlemlerde de vergilemenin pasif süjesi veya zayıf tarafı olarak adlandırılan mükellefi korumaya yönelik, genel hukuk düzeninden özel düzene intikal ederek bireysel hakların vergi hukukundaki görünümü olarak tezahür eden haklar manzumesine mükellef hakları adı verilmektedir (Gümü, 2017, s. 97). Bu haklar mükellefe, vergilendirme yetkisi kapsamında bireyin temel hak ve özgürlüklerine bazen ihlale varan ölçüde müdahalede bulunan kamu otoritesine karşı hukuki koruma sağlamakta olup devlete de artık mükellefe rağmen değil de mükellefle birlikte vergileme işlemlerinin daha sağlıklı yürütebileceği bilincinin yerleşmesine sebep olmuştur (Ay & Koşar, 2009, s. 145).

Dolayısıyla vergileme işlemine mükellef açısından yaklaşarak idareye karşı güven duymalarını sağlayarak vergi uyumunu artırmanın, iş birliğini temin ederek başarı sağlayabilmenin ön koşulunu oluşturan bu mükellef haklarının bir kısmı doğrudan mükellefi koruyan bir nitelikte bildirgelerde yer alırken bir kısmı da bilvasıta farklı koruma hükümleri ile Anayasa ve farklı kanunlar arasına serpiştirilmiş durumdadır (Karataş Durmuş, 2016, s. 116). Mükellef haklarına hukuki dayanak teşkil eden bu kaynakları asli ve tali kaynaklar şeklinde iki başlık altında değerlendirmek mümkündür.

3.5.1. Asli Kaynaklar

Temel kaynaklar olarak da bilinen bu asli kaynaklar hukuk kurallarını ortaya çıkaran veya çıkmasına yardımcı olan kaynaklar olarak bilinmektedirler (Gerçek, 2018, s. 102). Mükellef haklarının belirlenmesine ve düzenlenmesine yönelik düzenlemeleri içeren bu kaynaklar; Anayasa, Kanun ve Uluslararası Anlaşmalar şeklinde sıralanabilir (Arslan M. , 2012, s. 175).

3.5.1.1. Anayasa

Hiyerarşik sıralamada en üst noktada yer alan Anayasa, siyasi iktidarların yetki kullanımı sonucunda olası tecavüzlere karşı kişileri koruma amacı güden, bununla beraber yasama, yürütme ve yargı erklerinin vazifelerini açıklayan yetki sahasının sınırını tayin eden ve aynı zamanda vatandaşların da sahip oldukları hak ve yükümlülüklerine bünyesinde hukuki güvence sağlayan temel hukuk metnidir (Gümüş, 2017, s. 98). Vatandaşların temel haklarını güvence altına alan bu anayasal prensiplere ve düzenlemelere yer veren Anayasa, etkisini mükellef hakları sahasında da göstermektedir (Versav, 2020). Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasasının da bu noktada “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesi bir taraftan mükelleflerin vergi ödevini düzenlerken diğer taraftan da genellik, kanunilik, adalet, mali güç ve eşitlik ilkeleri gibi anayasal vergileme ilkelerini belirlemektedir (Gümüş, 2017, s. 98). Bu madde vergileme ilkelerini anayasal bir düzen içerisine yerleştirirken bununla beraber bu ilkelere riayet etmek zorunda bulunan devlet organlarına mükellef haklarını tanımaları ve korumaları yönünde de bir yüküm getirmektedir (Tepe, 2014, s. 22). Öte taraftan; kanun önünde eşitlik (md.10), özel hayatın gizliliği (md.20), konut dokunulmazlığı (md.20), mülkiyet hakkı (md.35), hak arama hürriyeti (md.36), temel hak ve hürriyetlerin korunması (md.40), dilekçe ve bilgi edinme hakkı (md.74) gibi maddeler vergileme sürecinde idare tarafından tayin edilecek vergisel işlemleri belirleyen, düzenleyen ve vergileme yetkisini sınırlandıran hükümleri

içermektedir (Tosun & Özden, 2014, s. 289). Dolayısıyla Anayasada mükellef hakları ile ilgili doğrudan düzenlemeler bulunmasa da bu genel nitelikli Anayasal hükümler bilvasıta mükellef haklarının da temel dayanağını oluşturmaktadır (Versav, 2020).

3.5.1.2. Kanun

Kanun, bilindiği üzere yasama organı tarafından Anayasada belirtilen usûllerle genelde kamuyu doğrudan ilgilendiren konular ile vatandaşların hak ve ödevlerine yönelik işlemlerinde uyulması zorunlu hükümler içeren yazılı metinlerdir (Gümüş, 2017, s. 98). Dolayısıyla gerek usulen gerekse teknik olarak mükellef haklarının önemli bir kısmı vergi kanunlarında hüküm altına alınmıştır (Arslan M. , 2012, s. 175). Fakat bu düzenlemeler az sayıda hüküm içermekte olup mükellef haklarını sistemli ve kapsamlı olarak ihtiva eden bir müessese bulunmamaktadır (Versav, 2020). Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu gibi kanunlarda yer alan madde hükümleri daha çok vergisel düzenlemeler ile mükellefin ödev ve sorumlulukları hüküm altına alınırken Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, İdari Yargılama Usulü Kanunu gibi kanunlarda da yer yer serpiştirilmiş pişmanlık ve ıslahtan yararlanma, uzlaşma, cezalarda indirim, dava açma ve vergi mahremiyeti hakkı gibi mükellef haklarına yer verilmiştir (Kaba, Beşel, & Gürdal, 2018, s. 302).

3.5.1.3. Uluslararası Anlaşmalar

Mükellef hakları açısından uyulması zorunlu hükümler içeren ve bu yönüyle de bir diğer asli kaynak olma niteliğini taşıyan uluslararası kaynaklara bakıldığında ise bu kaynakların vergi hukukundaki yansması devletlerarası ya da devletler ile uluslararası kuruluşlar arasında imza edilen vergi anlaşmaları olarak tecessüm etmektedir (Gümüş, 2017, s. 99). Özellikle kanunların şahsiliği ve mülkiliği ilkesinin uluslara sağladığı yetki durumlarından hareketle mükellefler, uyruğunda bulunduğu ülke ve gelir elde etmek maksadıyla farklı bir ülkede faaliyet sergilediğinde iki ülkenin de vergi yükümlülüğüne tabi olma durumu vuku bulduğunda bu durumlar çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla çözümlenmekte ve bireyin aynı konu üzerinden iki defa yükümlülük altına alınmasını önlemektedir (Kızılot & Taş, 2013, s. 14). Sonuç olarak Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri talep edilen belgeleri sağladıkları takdirde kanunlarla tayin edilen süreler içerisinde Türkiye’ye intikal ettirilmek koşuluyla yurt dışında ödemiş oldukları vergileri burada hesaplanan vergiden indirebilmektedirler (Gümüş, 2017, s. 99). Dolayısıyla Türkiye açısından vergilerle ilgili ya da vergilendirme yetkisiyle doğrudan

veya dolaylı olarak GATT Anlaşması, Ankara Anlaşması, Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü (NATO), OECD veya Avrupa Birliği (AB) üyeliği gibi uluslararası insan hakları sözleşmeleri ile ekonomik bütünleşme ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları gibi temel insan haklarının hukuki güvencelerini temin etmeye yönelik düzenlemeler mükellef haklarının korunmasını da sağlamaktadır (Versav, 2020).

3.5.2. Tali (Yardımcı) Kaynaklar

Yeni bir hukuk kuralı ihtiva etmeyen sadece var olan hukuku bildiren kaynaklara tali (yardımcı) kaynak denilmektedir (Gerçek, 2018, s. 112). Dolayısıyla mükellef hakları konusunda mükellef haklarının açıklanmasına ve duyurulmasına yönelik ikincil nitelikte olup uyulması zorunlu kurallardan ziyade yol gösterici özelliği ile bilinen mükellef haklarının bu kaynaklarını da Mükellef Hakları Bildirgeleri ile Diğer İdari Düzenlemeler şeklinde iki kısımda değerlendirmek mümkündür (Arslan M. , 2012, s. 175)

3.5.2.1. Mükellef Hakları Bildirgeleri

Mükellef hakları konusunda yardımcı kaynak niteliğinde değerlendirilen Mükellef Hakları Bildirgeleri veya İmtiyazları, genel olarak kanunlarla hüküm altına alınan mükellef hak ve yükümlülüklerini vergi idareleri tarafından sade ve anlaşılır bir dil ile özetleyen, açıklayan ve kamuoyuna duyuran vesikalardır (Türkay, 2019, s. 1). Bir başka ifadeyle mükelleflere, idareden bir şey yapması ya da yapmaması hususunda talep etme yetkisi sunan bildirgelerdir (Gümüş, 2017, s. 99). Bu bildirgelerin çoğu, ilgili ülkelerin vergi sistemlerine “kural” getirmelerine rağmen vergi kanunları açısından bir rehber niteliğinde olup kendi içerisinde yasal bir belge niteliği taşımamaktadırlar (Gerçek, 2006, s. 1). Bir başka deyişle mükellef hakları konusunda ülkelerde yayımlanan bu bildirgeler vergi kanunları çerçevesinde kanuni bir metin şeklinde düzenlemeye konu olduğu görülse de daha çok idari bir düzenleme niteliğinde idarelerin tek taraflı niyet beyanı şeklinde tecessüm ettiği görülmektedir (Hepaksaz & Avcı, 2020, s. 1063). Yani hasılı “Mükellef Hakları Bildirgesi” başlığı ile vergi literatüründe yer verilen bu düzenlemeler bazı ülkelerde vergi mevzuatına dahil edilirken bazı ülkelerde ise idare tarafından açıklanan bir belge ile nitelik kazanmaktadır (Sandalcı, 2022, s. 337). Bu bildirgeler ister kanuni isterse idari bir düzenleme şeklinde tecessüm etse de neticede bir taraftan mükelleflerin haklarını içerirken diğer taraftan da ilgili idarelerin bu belirtilen hakları koruma noktasındaki yükümlülüklerini hatırlatan temel bir özelliğe sahiptir (Hepaksaz & Avcı, 2020, s. 1063).

1990'lı yıllardan itibaren OECD ülkelerinin birçoğunda mükellef haklarının korunması ile yükümlülüklerinin belirlenmesine ilişkin beyannameler ve bildirgeler yayımlanmaya başlamıştır (Türkay, 2019, s. 1). Bununla beraber dünya genelinde vergi idarelerinde mükellef odaklı anlayışın öne çıkması ve Avrupa Birliğine üyelik sürecinde öngörülen uyum yasalarının bir gereği olarak Türkiye'de de mükellef hakları hususunda çalışmalar başlatılmış ve bu çerçevede 2006 yılında Mükellef Hakları Daire Başkanlığı tarafından hazırlanıp Gelir İdaresi Başkanlığınca da yayımlanan 10 no.lu yayın ile Mükellef Hakları Bildirgesi deklare edilerek önemli bir adım atılmıştır (Sandalcı, 2022, s. 337). Aslında bu düzenleme modern anlamda Türkiye'nin gündemine ilk olarak 26/04/2005 tarihinde Uluslararası Para Fonu (IMF) ile imzalanan 19. Standby Anlaşmasına ilişkin düzenlenen niyet mektubunda taahhüt edilen vergi reformu ile gelmiştir (Tepe, 2014, s. 25). Bu bildirgenin ayırt edici özelliği diğer hukuki düzenlemeler gibi çeviri niteliğinde olmayıp Türkiye'nin koşulları dikkate alınmak suretiyle hazırlanmış ve mükellef ile idare arasında açık, samimi ve çağdaş bir iletişimi öngörmüş olmasıdır (Gümüş, 2017, s. 99). Mükellef hakları Bildirgesinin diğer bir özelliği de mükelleflerin sadece haklarını içermekte olup yükümlülüklerini içermiyor olmasıdır. Zira uluslararası diğer uygulamalar incelendiğinde ilan edilen Mükellef Hakları Bildirgelerinin çoğunda mükelleflerin hak ve ödevlerinin aynı bildirgelerde yer verildiği görülebilmektedir (Taş & Karyağdı, 2023, s. 1).

Yayımlanan bildirgenin girişinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın *"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"* şeklinde bir cümlesi yer almaktadır (Kaba, Beşel, & Gürdal, 2018, s. 323). Bildirgede 10 maddede sayılan bu haklara ilişkin hususlar şu şekilde sıralanmaktadır (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2006);

- Şeffaf, güvenilir bir şekilde zamanında ve yeterli bilgilerle sizlere (mükelleflere) hizmet verilecektir.
- Vergiyle ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesi konusunda sizlere her türlü kolaylık sağlanacaktır.

- Bilgi Edinme Hakkı Kanunu dahilinde öğrenmek istediğiniz her türlü bilgi maksadıyla kişilerle temasa geçmeniz hususunda sizlere izleyeceğiniz yol gösterilecektir.
- İdareimizce yapılan işlemlerde ve gerçekleştirilen düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuka dayalı, tarafsız ve rekabet kurallarını bozmadan uygulanması temin edilecektir.
- Vergi hususunda ortaya çıkan gelişmeler oluşturulan web sayfamızda ve basılı yayınlarımız aracılığıyla sizlere en süratli bir şekilde duyurulacaktır.
- Vergi incelemeleri konusunda kanunlar doğru, tutarlı ve tarafsız bir şekilde uygulanarak incelemenin her safhasında sizlere bilgilendirmeler yapılacaktır.
- İdareimize ilettiğiniz şikâyetleriniz doğru iletişim bilgileri ve gerçek kimlik bilgileriniz ile gerçekleştirmeniz durumunda en kısa sürede sizlere sonuçlarla beraber dönüş sağlanacaktır.
- Şahsi ve mahrem bilgilerinize saygı duyulacak ve bu edinilen bilgileriniz VUK'un öngördüğü durumlar dışında açıklanmayacak ve kullanılmayacaktır.
- İdareemiz sürekli yeniliklere açık olacak ve daha iyi hizmet sunma arayışı içerisinde bulunacaktır.

Gelir İradesi Başkanlığınca dünyadaki vuku bulan gelişmeler takip edilmek suretiyle yayımlanan bu bildirgedeki amaç, mükelleflerin sahip oldukları haklarını gündeme getirip vergi bilincini ve gönüllü uyumu artırmak, mükellef haklarının korunması hususunda gerekli alt yapıyı hazırlamak ve mükelleflerin şikâyetlerini değerlendirerek gerekli tedbirleri almaktır (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 26). Bununla beraber Gelir İdaresi Başkanlığı daha etkin, verimli ve kaliteli bir şekilde mükellef hizmeti sunma konusunda kararlılığını ortaya koyarak hizmet anlayışında mükelleflere saygılı ve dürüst davranma ilkesiyle yaklaşacağını bunun yanında yeniliklere ve değişikliklere de uyum sağlayarak hareket edeceğini bildirmektedir (Türkay, 2019, s. 1). Nitekim bu adımlarla gelir idaresi vatandaşları sadece vergi veya ceza ihbarnamelerinin bir muhatabı olarak görmediğini, vatandaşın görüş ve önerileri doğrultusunda hizmet standardını da geliştireceğini taahhüt etmektedir. Bu çerçevede bireylerin vergiyle ilgili hususlarda öneri, şikâyet ve taleplerinin alınması için “Vergi İletişim Merkezi (VİMER)” ve “Mükellef Geri Bildirim Sistemi” platformlarını hizmete açmış bulunmaktadır. Ayrıca bu konuda “Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER)” platformu da vatandaşların

vergiyle alakalı konularda talep ve şikâyetlerini iletebilecekleri ve geri dönüş alabilecekleri bir merciidir. Son olarak mükelleflerin vergi inceleme sürecine dahil olduklarında bir mağduriyetin oluşmaması için haklarında yürütülen incelemenin her aşamasını takip edebilecekleri “Mükellef Portalı” da faaliyete geçmiş durumdadır (Bak & Bedir, 2020, s. 59-60).

3.5.2.2. Diğer İdari Düzenlemeler

Anayasanın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenen; “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanun ile konulur, kaldırılır ya da değiştirilir*” hükmü çerçevesinde vergisel düzenlemeler, vergilerin kanunilik ilkesinin bir gereği olarak ancak yasayla mümkün hale gelmektedir. Dolayısıyla bu tür düzenlemelerin hukuki bir statü kazanabilmesinin ön şartı bir kanuna dayalı olmasından geçmektedir. Fakat idari düzenlemeler adından da anlaşılacağı üzere bir kanun hükmü olmayıp bu hükümleri açıklamaya çalışan ve uygulamalara yol gösteren düzenlemelerdir. Vergi idaresinden doğan kaynakları teşkil eden idari düzenlemelerle; devletin mevzuatı ya da idari anlayışı çerçevesinde çıkarılan yönetmelik, kararname ve tebliğ gibi düzenlemelere yönelik mükelleflere tanınan haklar hususunda açıklamalar yapılabilir. Bununla beraber yürütme organından doğan mükellef hakları da daha çok mükelleflerin vergi kanunlarına uyumu, vuku bulan değişikliklerin güncellenmesi, mükellef ile idarenin günlük bağlantısı ve aralarından çıkacak anlaşmazlıkların yargıya intikal etmeden çözülmesi gibi durumlarla alakalıdır (Gümüş, 2017, s. 99).

Hasılı mükellef haklarıyla alakalı bu idari düzenlemelerin yasal düzenlemelere göre birtakım avantajları ve dezavantajları olduğunu da belirtmek gerekmektedir (Gerçek, 2018, s. 104);

- Öncelikle idari düzenlemeler yasal düzenlemelere göre daha hızlı gelişmeye açık ve uygulanabilirliği kolay iken kanuni düzenlemelerde bu pek mümkün değildir.
- Öte taraftan idari düzenlemeler daha kapsamlı haklar düzenlemeye ve hizmetleri içermeye imkân verirken kanuni düzenlemeler buna pek uygun değildir.
- Son olarak idari düzenlemeler günün koşulları çerçevesinde mükelleflerin ihtiyaçlarına ve ortaya çıkan hizmet anlayışına kolaylıkla uyum sağlayabiliyorken kanuni düzenlemeler bu kadar esnek değildir.

Tabi bunlara karşılık mükellef haklarıyla ilgili düzenlemelerin kanunlarla yapılmasının da bazı avantajları vardır ki (Gerçek, 2018, s. 104);

- Kanuni düzenlemeler mükellefler arasından ayırım yapılmadan kişiye münhasır farklı davranılması şüphelerini ortadan kaldırmaktadır.
- Öte taraftan personelin katılımı sağlanırken mükellef haklarına uyumu da hızlandırmaktadır.
- Son olarak da mükellef hakları konusunda politik çıkarlara şekillenmeyen bir uzun ömürlülük sağlanırken mükellef haklarının da korunması güvence altına alınmaktadır.



4. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE 2002-2023 DÖNEMİ HUKUKİ DÜZENLEMELERİNDE GETİRİLEN MÜKELLEF HAKLARI VE DEĞERLENDİRMESİ

Vergilendirme ilişkisi, devletin egemen gücüne dayanan, kamu yararının üstünlüğü ilkesi çerçevesinde tarafların eşit olmadığı bir kamu hukuku ilişkisi olarak tarif edilebilir (Çakan & Avcı, 2021, s. 641). Bu noktada mükelleflerden maddi ve şekli yükümlülüklerini yerine getirmesini bekleyen devlet, mükelleflerin kişilik haklarını korumak ve adaletli davranmak için de ya kanun ya da anayasa gibi en temel hukuki prensiplerle sınırlamalara tabi tutulmaktadır (Kısa & Kartalcı, 2022, s. 16). İnsan hakları kavramının bir parçası olarak sorumlu vergicilik ekseninde; mükelleflerin kaliteli hizmet alabilmesi, anayasa çerçevesinde verilen haklarına saygı gösterilmesi, bilgilere erişebilmesi ve idare nezdindeki müracaatlarının dikkate alınması anlamına gelen mükellef hakları Türk hukuk sistemi içerisinde sistematik ve müstakil bir yer edinememiş olup daha çok çeşitli kanunlarda genel hükümler şeklinde yer bulabilmiştir (Öner M. Y., 2016, s. 180). Bu haklar, iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması temeline dayanan, bununla beraber insan haklarının gelişimiyle tecessüm eden ve vergi sistemlerinin değişen iktisadi ve toplumsal yapılara uyum sağlaması çerçevesinde müracaat edilen araçlardan biri olması münasebetiyle ele alınması ve irdelenmesi önem taşımaktadır (Atak, 2021, s. 61). Zira mükellefin vergiye karşı gönüllü uyumunu temin etmenin ön şartı onlarla saygılı, dürüst ve şeffaf bir şekilde iletişim kurmak ve onlara kaliteli ve etkin bir mükellef hizmeti sunmaktan geçmektedir (Türkay, 2019, s. 1).

2000’li yıllardan sonra mükelleflerin vergisel düzenlemelerden doğan hak ve ödevleri hususunda bilgilendirilmeleri, vergi bilinçlerinin oluşturulması ve uyumlarının artırılması, sunulacak hizmetlerle iletişim kanallarının ivedi ve etkin olarak yürütülmesi ve haklarının korunmasına ilişkin Türkiye’de en önemli gelişme 2006 yılının şubat ayında Gelir İdaresi Başkanlığınca Mükellef Hakları Bildirgesinin yayımlanması olmuştur (Bak & Bedir, 2020, s. 59). İçeriğine önceki başlıklarda etraflıca yer verilen bu bildirge her ne kadar mükelleflerin korunmasına ilişkin normal yasal bir düzenlemenin yerini tutmasa da mükellef haklarının en net ve basit bir şekilde duyurulmasına yardımcı olmak ve mükelleflerin bu haklardan haberdar olmalarını sağlamak üzere düzenlenmiştir (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar, & Güzel, 2015, s. 238). Mükellef hakları konusundan

duyarlılıkların oluşması ve şeffaf bir yönetimin yansıması olarak vatandaşların görüş, öneri ve taleplerini dikkate almak üzere kurulan Vergi İletişim Merkezi, geri dönüşleri alabilmeleri için oluşturulan Mükellef Geri Bildirim Sistemi ve mükelleflerin vergi denetim süreçlerinde sahip oldukları hak ve yükümlülüklerin yer verildiği ve bu süreci takip edebilmeleri haklarında yürütülen incelemelerden haberdar olabilmeleri için oluşturulan Mükellef Portalı da diğer idari düzenlemelerdir (Bak & Bedir, 2020, s. 59-60). Söz konusu idari düzenlemelerin yanında 2002-2023 döneminde mükellef hakları konusunda duyarlılığın oluşması, vergi bilincinin ve uyumunun artması için yer verilen hukuki düzenlemelere ise bu bölüm içerisinde alt başlıklarda müstakil olarak yer verilecek olup devamında bahse konu olan hukuki ve idari düzenlemeler hakkında genel değerlendirme ve önerilerimize de yine bu kısımda yer verilecektir.

4.1.213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNDA YER VERİLEN MÜKELLEF HAKLARI

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun şümülü 2. maddesinde¹⁹ yazılı olanlar haricinde genel bütçe kapsamında bulunan vergi, resim, harç ile belediyelere ve il özel idarelerine ait vergi, resim ve harçlara ve de bunlara bağlı zamlara yönelik uygulamalardan mürekkeptir. Bu sayılan mezkûr unsurlara ilişkin şeklen ve usulen uygulanması gereken genel vergi hukuku prensiplerini kapsamına alan Vergi Usul Kanunu fihristinde bu başlık altında 2002-2023 yılları arasında yer verilen mükellef hakları dercedilmektedir.

4.1.1. Vergi Mahremiyeti Hakkı

Vergi Usul Kanunun 5. maddesinde “vergi mahremiyeti” başlığı altında; *“mükellefin yahut mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik sırlarını yahut gizli kalması lazım gelen hususları...”* hükmü uyarınca vergi inceleme ve muamele işlemleri ile uğraşanlar, vergi yargısında görevli olanlar, vergi kanunlarınca oluşturulan komisyonlarda bulunanlar ve bu komisyonlara iştirak edenler ve de bilirkişiler, görevlerinde bulundukları sırada ya da ayrılmış olsalar dahi hiçbir kişi kurum ya da mercii

¹⁹ Gümrük ve Tekel Vergileri:

Madde 2 – (Değişik: 23/1/2008-5728/271 md.) Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi hükümleri uygulanır (VUK, 1961).

ile paylaşamazlar. Bununla beraber 26/10/2021 tarih ve 7338 Sayılı Kanun'un 13. maddesi ile bu sayılanların dışında GİB'in görev alanına giren işlemlerde hizmet alımı yolu ile çalıştırılanlar ve bu hizmet alımı ortakları/yöneticileri vakıf oldukları sırları vazifeleri bitmiş olup görevlerinden ayrılırlar dahi bu yasaklara onlar da uymak zorundadır. Yine 27/03/2018 tarih ve 7103 Sayılı Kanun'un 8 maddesi ile getirilen bir başka düzenleme ile de *“Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara”* verilmesinin vergi mahremiyetini ihlal etmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna ilaveten (Ek: 26/6/1964 - 485/1 md.; Değişik altıncı fıkra: 23/1/2008-5728/272 md.) hükmü uyarınca ifade edilen bu bilgilerin açıklanması ve ele alınması suretiyle mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına hiçbir şekilde tecavüz edilemeyeceği yasal güvence altına alınmıştır (VUK md/5-ek fıkra).

4.1.2. Vergi İnceleme Sürecinde Getirilen Mükellef Hakları

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesi uyarınca vergi incelemesinin maksadı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek ve ödenmesini temin etmektir. Fakat bu yapılırken de mükelleflerin haklarının gözetilmesi vergi idaresinin mükelleflere karşı yükümlülüğüdür (İnan Bilen, 2014, s. 10). Bu kapsamda 01/08/2010 tarih ve 6009 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na getirilen düzenlemelerde vergi incelemeleri sırasında mükelleflere yönelik tanınan haklardan bazıları şöyle izah edilebilir (VUK md. 140/2, md. 140/5);

Vergi inceleme elemanları; *“vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.”* (VUK md. 140/2). Bu kanun ile incelemenin başlandığı bir tutanağa bağlanmaktadır.

Vergi inceleme elemanları, *“Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.”* (VUK md. 140/5). Bu düzenleme ile inceleme nihayetinde tanzim edilen raporlarda eleştirilen hususlar bu sayılan tüzük, kararname, yönetmelik, sirküler veya genel tebliğlere aykırı olamayacaktır.

Vergi incelemesine ilişkin ilk defa incelemenin tam ve sınırlı şekilde ayırımına yine 6009 Sayılı kanunda yer verilmiştir (Bozdoğan, Buyrukoğlu, & Bozdoğan, 2013, s. 8). Yapılan bu inceleme taksimi ile azami süre tayin edilmiş olup bu kapsamda, tam incelemeler bir yıl, sınırlı incelemeler ise altı ay içerisinde bitirilecektir (Baykara, 2010).

6009 Sayılı Kanun ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'ya eklenerek getirilen yine bir başka düzenleme nezdinde vergi incelemesi yapılacak olanlara uygulanacak inceleme Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu hazırlanacak olan “Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planı”na uygun bir şekilde yapılacaktır (Bozdoğan, Buyrukoğlu, & Bozdoğan, 2013, s. 9).

25/10/2016 tarihinde Resmi Gazete (RG)'de yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” kapsamında vergi inceleme sürecinde yine yapılan önemli değişiklikler neticesinde mükelleflere tevdi edilen haklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Türkay, 2019);

- İnceleme konusuyla ilgili olmayan konulara ilişkin bilgi ve belge talebinde bulunulmamasını isteme hakkı,
- Defter ve belgelerin talep edilmesine ilişkin yazıda, on beş günden az olmamak üzere ibraz süresinin bildirilmesini isteme hakkı,
- İnceleme tutanağının taslağını talep etme hakkı,
- Rapor özetini talep etme hakkı,
- Taslak tutanağın mükellefin bilgisine sunulup sunulmadığına ve mükellefin dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin hususların tutanakta yer almasını isteme hakkı,
- Eleştiriyi gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilemediği durumda, bu durumun yazı ile bildirilmesini talep etme hakkı.

18/01/2017 tarihine gelindiğinde vergi incelemesine yetkili olan Rapor Değerlendirilme Komisyonlarının (RDK) görev ve sorumluluklarına ilişkin dönemin Maliye Bakanının imzasıyla bir genelge yayımlanmıştır. Vergi İnceleme Genelgesi olarak adlandırılan bu genelgede mükellef haklarının korunmasına ilişkin RDK'nın da riayet etmesi gereken hususlar şu şekilde sıralanmıştır (Durmuş, 2020);

- Vergi inceleme süreci içerisinde tarafsız, nazik, saygılı, mutedil ve meslek etiğine uygun olarak hareket edilerek; keyfi, küçük düşürücü, baskıcı, hakaretamiz ve tehditvari davranışlar sergilenmeyecektir.
- Vergi incelemesine başlanmadan evvel incelemenin muhatabına görevli vergi incelemesi yapmaya yetkili olduğuna dair kendilerini tanıtabacak ve kimlik ibrazında bulunacaklardır.
- Yine incelemenin muhatabına incelemeye başlanılmadan önce incelemenin konusu ve kapsamına ilişkin izahatta bulunulacak ve incelemeyle ilgili sahip oldukları hak ve yükümlülükler konusunda mükellef bilgilendirilecektir.
- İncelemenin yapılacağı yere ilişkin karar mükellefle birlikte alınıp inceleme tutanağında belirtilecektir. Eğer inceleme iş yerinde yapılacak ise iş yeri faaliyet ve düzenini bozmamaya ve de mesai saatleri dışında iş yerinde bulunmamaya özen gösterilecektir.
- İncelemeye muhatap tutulan mükellefe, inceleme sürecinde kendisini temsile ilişkin birini yetkili kılabilceği ve inceleme sürecinde avukat, SM, SMMM veya YMM bulundurabileceğine yönelik bilgilendirme yapılacaktır.
- Konusu ve dönemine münhasır yapılacak incelemeye başlanırken sadece incelemeye özel talep edilecek defter ve vesikalar yazı ile istenecek bu mezkûr belgeler zamanında teslim edilmezse hangi müeyyidelere muhatap kalacağı belirtilecektir. Ayrıca inceleme süresince teslim edilen bu belgelerden mükellefe suret ve kayıt çıkarma gibi usullerle faydalanabileceği bildirilecektir.
- İncelemeye muhatap tutulanlardan talep edilecek bilgiler VUK 148. maddesine dayanılarak yazı ile istenecektir.
- Mükellefin vergi incelemesiyle ilgili bilgi talebi, vergi mahremiyeti kapsamında bulunmaması kaydıyla cevaplandırılacaktır.
- Verilen kanuni süreler içerisinde vergi incelemeleri bitirilecektir.
- İnceleme sürecinde eğer mükellefin davet edilmesi durumu olur ise verilen görüşme saatine riayet edilecektir.
- Nezdinde inceleme yapılanın yazıyla talebi üzerine vergi incelemesini tutanak taslağı, tutanak tanzim edilmeden en az 2 gün önce mükellefle paylaşılacaktır. Nihai tutanak tanzim edilirken de vergi inceleme raporlarında

yer verilecek muhtemel hususlar yine mükellefin talebi üzerine mükellefle paylaşılacaktır.

- Eğer mükellef tutanağı imzalamak istemez ise bu durum tutanakta belirtilecek ve mükellef imzaya zorlanmayacaktır.
- Mükellef inceleme sırasında bir husus ileri sürerse, itiraz veya mülahazada bulunursa bu durum raporun eleştirilen hususlar bölümünde belirtilecektir.
- Mükellef daha önce RDK’da dinlenme talebi bulunsun ya da bulunmasın buna bakılmaksızın, tanzim edilen raporların RDK’ya gönderildiği bilgisi hem yazıyla hem de e-posta ile mükellefin inceleme başlama tutanağında bildirdiği adresine gönderilecektir.
- Vergi müfettişlerince düzenlenecek rapor özetleri grup başkanlığı tarafından mükellefin inceleme başlama tutanağında belirtilen e-posta adresine gönderilecek ve mükellefin ayrıca dinlenme talebi olup olmadığı bir kez daha sorulacaktır.
- Vergi müfettişleri tarafından, bu genelgenin 14. 19. ve 20. maddeleri çerçevesinde mükellefe yönelik yapılacak bildirimler; vergi incelemelerinde şeffaflığın temin edilmesi ve mükellef haklarında farkındalığın artırılması maksadıyla VDK başkanlığı tarafından hazırlanan ve www.vdk.gov.tr adresi üzerinden erişime açılan “Mükellef Portalı” uygulaması yoluyla da yapılacaktır.

Burada mükellef portalı uygulamasıyla mükelleflere; denetimin durumunu sorgulama, uzlaşma talebi, dinlenme talebi, tutanak taslaklarına erişme, inceleme tutanaklarına erişim ve de rapor özetlerine ulaşma gibi imkânlar da sağlanmıştır (Atak, 2019).

Diğer taraftan yine bir başka gelişme 01/07/2022 tarih ve 7338 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nda vergi incelemeleri sırasında mükelleflere yönelik tanınan haklardan tevdi edilenler de şöyle izah edilebilir;

“Vergi incelemelerine muhatap tutulan mükellefler incelemeye yetkili kişilerden incelemenin mevzuu hakkında inceleme henüz başlamadan evvel kendilerine izahatta bulunulmasını isteyebilirler” (VUK md. 140/1).

“Vergi incelemesine ilişkin işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesi, yazı, bildirim ve tutanakların elektronik ortamda düzenlenmesi...” (VUK md. 140/Ek Fıkra).”

Diğer taraftan yine 7338 Sayılı Kanun ile “Olağan İnceleme Yeri ve İncelemeye Başlama Usulü Hakkında Değişiklikler” kapsamında; daha önce vergi incelemelerinin esasen mükellefin işyerinde yapılacağına yönelik hüküm değiştirilerek bahse konu incelemenin incelemeye yetkili kişinin çalışma yerinde (dairede) yapılacağına yönelik düzenleme getirilmiş olup bu incelemenin işyerinde yapılacak tespit ve çalışmaya engel olmayacağı ve mükellefin talebi ve de işyerinin müsait olduğu takdirde incelemenin işyerinde yapılabileceği hüküm altına alınmıştır (Sayın, 2024, s. 40).

Mükellefin hukuku açısından önem atfeden ve birtakım sonuçlar doğuran safhalardan biri de nezdinde yapılan vergi incelemesinin başlaması ve başlama tarihinin belirlenmesidir. Zira bu durum belirginleşmediği vakit mükellef ne incelemenin öncesinde kendisine tanınan pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmekte ne de yasal süresi geçtikten sonra beyanname verme ya da özelle talep edebilme gibi haklardan yararlanabilmektedir. Bundan sebep ilk olarak 2010 yılı 6009 Sayılı Kanun’un 15. maddesi ile Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklikler sonrası incelemeye başlama tarihi, tutanağın nezdinde inceleme yapılan mükellef tarafından imzalandığı gün esas alınarak bu sorunun çözülmesi hususunda düzenleme yapılmıştır. Fakat bu şekilde yapılan düzenlemede eğer incelemeyi yapanlar tarafından incelemeye muhatap tutulan mükellef daireye çağrılıp tutanağı imzalaması istendiğinde mükellef gelmezse ve bu durumda da gıyabında imza edilerek inceleme başlatılır ise (zira bu düzenleme ile incelemeye başlama tutanağının mükellefin işyerinde düzenlenmesi gereken bir belge olduğu da düşünülür ise) incelemeye başlamanın usulünce yapıl(a)madığı tereddüdünü doğuracaktır. Dolayısıyla aynı konuda 2021 tarih ve 7338 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nda idare tarafından incelemeye başlamaya ilişkin mükellefe “inceleme başlama bildirimi” nin yapılması, inceleme yerine yönelik de incelemeye yetkili kişilerin bağlı bulundukları dairenin esas alınacağına yönelik düzenleme getirilmiştir. Bu düzenleme kamusal denetim faaliyeti kapsamında vergi incelemesinin daha ivedi, verimli ve etkin bir şekilde icrası hem de vergi denetimlerinin dijitalleştirilmesi ile mükellef hukukunun bir an evvel tesis edilmesi amacı ile uyumlu görünmektedir (Ersoy, 2024, s. 228-230).

4.1.3. İzaha Davet

Vergi ihtilaflarının çözümü sırasında tanınan mükellef hakları konusunda daha öncede bahsedildiği üzere izaha davet müessesesi mükellefin vergiye gönüllü uyumunun artırılması hususunda çalışmanın başlığına münhasır zaman aralığında mükellefe tanınan

yeni bir hak tayin etmesi sebebiyle burada da etraflıca ele alınmaktadır. Mükelleflerin hakkında çeşitli karineler vasıtası ile elde edilen bilgilerin doğruluğunu teyit etmek için mükellefe yapılan çağrı anlamına gelen “izaha davet” bir başka ifadeyle vergi idaresinin verginin ziyaa uğramış olma olasılığını harici karineler ile tespit ettiği durumlarda, haklarında vergi incelemesi yahut takdir işlemleri başlanılmamış olan mükelleflerden açıklama(izahat) talep etmesi halleridir (Bozdoğan & Çataloluk, 2018, s. 43-44).

İzaha davet müessesesi ile vergi zayıatlarının önüne geçilmesi amaçlandığı gibi cezai müeyyideler tatbik edilmeden önce de yükümlülere son bir hak (söz hakkı) tanınmakta ve en nihayetinde mükellefin izahat yapacağı bir ortam tekâmül eder ise idarenin vergi incelemeleri gibi idari işlemlerle kaybedeceği zamanın ve iş yükünün de önüne geçilmiş olunmaktadır (Çiçek & Güneş, 2019, s. 15). Bu çerçevede “İzaha Davet” müessesesi, 09/08/2016 tarih ve 29796 no.lu Resmî Gazete ve 6728 Sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 213 Sayılı VUK’un mülga 370. maddesinde yer almıştır. 482 Sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin 1. maddesinde yer verilen düzenleme ile “...idare ve mükellef arasında vuku bulan uyuşmazlıkların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlarda kullanması, olayların gerçek mahiyetlerinin tespit edilmesine mükellefler tarafından daha çok katkı sunulması ve böylelikle vergiye gönüllü uyumun daha da artırılması amaçlanmaktadır.” denilerek izaha davet müessesesinin getiriliş maksadı sarıh bir şekilde izah edilmiştir (Çağlar K. , 2019, s. 201). VUK Genel Tebliğinin 2. maddesinde aynı izaha davetin sınırları aşağıda maddeler halinde sıralanan 16 alt başlıkta şöyle tayin edilmiştir (Öztürk, 2018, s. 70-71) ;

- Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,

- Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Kurumlar vergisi kanununun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının izaha davet edilmesi gerektiği,
- Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi gerektiği,
- Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği,
- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi izaha davet edilmesi gerektiği,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yukarıda satırlarda madde madde hangi mükelleflerin hangi şartlarda bu müesseseye müracaat edebileceğine yönelik yasal düzenlemeler kapsamında tayin edilen sınırlara bakılarak bu müesseseden ancak nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmadan ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin kayba uğradığına yönelik emareler bulunduğu dair yetkili mercilere ihbarda bulunulmayan mükelleflerin yararlanabileceği görülebilmektir (Bozdoğan & Çataloluk, 2018, s. 44).

4.1.4. Vergi Cezalarında İndirim Hakkı

Vergi Usul Kanununun “Vergi Ziyai, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirim” başlıklı 376. maddesine, 07/12/2019 tarih ve 7194 Sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ile mükellefler veya vergi sorumlularına aşağıda belirtildiği şekilde bir hak tanınmıştır. Mükellef veya vergi sorumluları;

“İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı” indirilir (VUK md./376).

Mezkûr kanun maddesinde zikredilen olağanüstü tarh yöntemlerine sebep olup da buradan doğan vergi ya da ceza farklarının ihbarnameyle kendisine tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde kanunda gösterildiği şekilde teminat göstererek üç ay içerisinde taahhütte bulunan vergi mükellefleri ve sorumlularına tarh edilen cezaların yarısının indirileceği hüküm altına alınmıştır.

4.1.5. Kanun Yolundan Vazgeçme Hakkı

Kanun Yolundan Vazgeçme müessesesi önceki başlıklar arasında “Özel Mükellef Hakları” içerisinde ele alınmış olsa da çalışmanın muhteviyatına münhasır belirlenen tarih aralığında mükellefe tevdi edilen bir hak olması münasebetiyle burada da çok kısa ele alınacaktır. Kanun yolundan vazgeçme hakkı, istinaf ya da temyiz yoluna başvuru hakkı bulunan vergi mükelleflerinin bu haklardan feragat etmeleri durumunda, takdir edilen vergi veya cezalarında belirli oranlarda indirimden yararlanabileceklerini düzenleme konusu yapmıştır. Bununla vergi uyuşmazlıklarının ivedilikle neticeye kavuşturulması ve yargı mercilerinin de yükünün hafifletilmesi amaçlanmaktadır (Batı, 2024, s. 317).

Vergi mükelleflerine tanınan bir tür hak olarak görülen “Kanun Yolundan Vazgeçme” müessesesine yönelik düzenleme “7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisiyle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Kanunu”nun 27. maddesi ile getirilerek Vergi Usul Kanunu’nun 379. maddesinde Türk Vergi Sisteminde yeni bir idari çözüm yolu olarak ihdas edilmiştir (Taşkan, 2021, s. 325). Ele alınan bu müessese, mükelleflerce yargı yoluna müracaat edildikten sonra yine mükellefin inisiyatifine bağlı bir şekilde mükellefle vergi idaresi arasında yargı sürecinin dışında bir buluşma imkânı tesis etmesi bakımından uzlaşma kapsamına girmese de “geç idari çözüm yöntemi” olarak değerlendirmek mümkündür (Şentürk, 2024, s. 164). Bir diğer ifadeyle kanun yolundan vazgeçme müessesesi, yargı yolu yerine idari bir çözüm yolu olarak tasarlanmıştır. Kanun koyucu bu müesseseyi, iki tarafın da aralarında vuku bulan ihtilafın çözümüne katkı sunmalarını temin ederek yargı mercilerinin iş yükünün

azaltılması maksadıyla ihdas etmiştir (Tekin S. , 2024, s. 89). Vergi Usul Kanununun 379. maddesi hükümlerine göre bu hakkı kullanmak isteyen mükelleflere vergi ya da bölge idare mahkemeleri, kararlarının durumuna göre vergi ve cezalara ilişkin muhataplarına yönelik aşağıda belirtilen oranlarda indirimler yapılabilmektedir. Mezkûr madde hükmüne göre (Danıştay’ın bozma kararları üzerine verilen kararlar haricinde) (Alpaslan, 2023); “1. Kaldırılan vergi tutarının %60’ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75’i, 2. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25’i ve tasdik edilen tutarının %75’i” oranlarında indirim uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Fakat kanun yolundan vazgeçmeye ilişkin dilekçe veren mükellefler yukarıdaki belirtilen indirim oranlarından yararlanabilmeleri için bu indirimlerin adlarına tahakkuk ettirildikten sonra bir ay içerisinde bu indirimli tutarları ödemeleri gerekmektedir. Bir aylık bu belirtilen süre içerisinde ödeme yapmayan mükellefler kanun yolundan vazgeçmemiş olarak sayılacak olup ödemeye bağlı olarak ödeme aşamasındaki bu indirimlerden de yararlanamayacaklardır (Pehlivan, 2024, s. 148).

4.1.6. İdarenin Yanlış Bilgilendirmesi veya Yönlendirmesi Sonucu İşlem Yapan Mükelleflerin Cezai Müeyyide Karşısındaki Durumu

Yetkili makamlar tarafından mükelleflerin bilgilendirilmesine veya tereddütlerinin giderilmesine yönelik yayımlanan genel tebliğ, özelge veya sirküler dikkate alınmak suretiyle ya da bir içtihadın değişmesi sonucu işleme taraf olan mükelleflerin yanlış bilgilendirilmesi ya da yönlendirilmesi sonucu mükellefin vergi cezasını gerektirecek bir duruma taraf olduğunda VUK’un 369. maddesi hükmüne göre ceza kesilmiyor fakat gecikme faizi hesaplanıyor idi (Utikad, 2010). Gecikme zammı bu noktada her ne kadar ceza olarak kabul edilmeyip, paranın satın alma gücünü muhafaza etmeye yönelik ihdas edilen bir müessese olarak düzenlenmiş olsa da uygulanan zam oranının zaman zaman piyasa faiz hadleri üzerinde tespit edilmesi neticesinde ceza niteliği kazanabilmektedir (Bozdoğan, Buyrukoğlu, & Bozdoğan, 2013, s. 11). 6009 Sayılı Kanun’un 14. madde hükmü ile VUK’un 369. maddesinde yapılan düzenleme sonucu “Yanılma ve Görüş Değişikliği” başlığı altında “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” hükmü getirilerek mükelleflerden artık vergi cezasının yanında gecikme zammının da istenmeyeceği ve sadece vergi aslının talep edilebileceği yönünde yasal dayanak oluşturulmuştur²⁰.

4.1.7. İzahat Talebi

Mükellefler, vergi kanunlarının çok sık değişmesi ve mukabilinde vuku bulan karmaşık yapısı ve de oluşan yasal boşluklar sebebiyle uygulamada tereddüde düştükleri hususlarda nasıl hareket edeceklerine dair bilgilendirilmeye muhtaç olabilmektedirler (Karataş Durmuş, 2016, s. 102). Bu ihtiyacı 213 Sayılı VUK’un 413. maddesine 01/07/2010 tarihinde 6009 Sayılı Kanun ile giren “Mükelleflerin İzahat Talebi” başlığı altında *“mükelleflerin vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri konularda GİB yahut bu hususta yetkili kılınan makamlardan yazı ile izahat talebinde bulunabilirler”* hakkı ile karşılamak için kanun koyucu tarafından tevdi edilmiştir. GİB bu konuda talep edilen izahatı kişiye münhasır özelge (mukteza) ile yanıtlayabileceği gibi anonim olarak sirkülerle de cevaplandırabilir (Şentürk, 2024, s. 106).

2010 tarihinde getirilen 6009 Sayılı Yasa kapsamında özelge ve sirkülerin de hukuki niteliklerinin güçlendirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu çerçevede VUK 413. maddesi yeniden düzenlenmiş ve özelgelerin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulacak üç kişilik komisyon tarafından düzenlenebileceği ve benzer hususlarda ise taşra teşkilatının da özelge verebileceği hükmü getirilmiştir. Bununla beraber inceleme elemanlarının tanzim edilen özelgeye katılmadığı görüşü öneri raporuna bağlanması gerektiği ve idare tarafından verilen ve web’de yayınlanan özelgelerin kamuya açık olması bir tür sirkülerin mahiyetini taşıdığı belirtilerek inceleme elemanları ve okuma komisyonları tarafından dikkate alınması gerektiği bariz hale getirilmiştir. Tüm bu düzenlemeler neticesinde tanzim edilen özelgelerin yalnızca ceza uygulamasını önlemeye münhasır bir mahiyette sınırlı kalmadığı idari görüş/bakış değişmeden tarhiyat da yapılmasını engelleyen daha kapsamlı bir hal aldığı görülmektedir (Arioğlu, 2015)

Öte taraftan “Vergi Mükelleflerinin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına İlişkin Yönetmeliğin” 8. maddesi hükmünce haklarında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflere veya vergi sorumlularına ilişkin incelemeye konu olan işlemler ile ilgili

²⁰ 01/08/2010 tarih ve 27659 sayılı RG. (Resmî Gazete, 2010).

izahat talepleri özelge kapsamında değerlendirilmemektedir. Ayrıca talep sahibine 3071 Sayılı Dilekçe Kanunu kapsamında cevap verilmiş olsa dahi özelgenin sağlamış olduğu hukuki imkânlardan yararlanamamaktadır (Ersoy, 2024, s. 216).

4.1.8. Etkin Pişmanlık Hakkı

Etkin pişmanlık; suç fiilinin işlenmesinin ardından ortaya çıkan sonuçları yok etmek yahut azaltmak amacıyla fiili gerçekleştiren kişinin tazminat ödeme gibi bazı işlemleri yaptıktan sonra cezayı ortadan kaldıran veya azaltan bir düzenlemedir (Batı, 2022). Daha önce vergi kanunlarında bulunmayan bu uygulama 15/05/2022 tarih ve 7394 Sayılı Kanun ile 31810 numaralı Resmî Gazetede yayımlanarak Vergi Usul Kanunu kapsamında yürürlüğe konulmuştur. Bahse konu 7394 Sayılı Kanun'un 6. maddesi ile VUK'a eklenen geçici 34. madde hükmüne göre; etkin pişmanlık hükmü sadece VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına münhasır kovuşturma, soruşturma ve infaz aşamalarında düzenlenmiş olup diğer vergi suçlarını kapsamamaktadır. Buna göre mezkûr 359. maddede yazılan fiillerle verginin ziyanına sebebiyet verildiğinin tespit edilmesi neticesinde tarh edilen verginin, hesaplanan gecikme zammı ile faizinin tamamı, kesilen cezaların yarısı ve bir de buna isabet eden gecikme zammının soruşturma evresinde ödenmesi durumunda faile uygulanacak cezada $\frac{1}{2}$, kovuşturma evresinde hüküm verilene kadar ödenmesi durumunda ise $\frac{1}{3}$ oranında indirim yapılacaktır (Bozdoğan D. , 2024). Şu da belirtilmelidir ki etkin pişmanlık müessesesinden yararlanmak bir hak olarak ihdas edilmiş olup adli yargı makamlarınca bir hüküm verildikten sonra bu haktan yararlanmak mümkün değildir (Tekin S. , 2024, s. 91).

4.1.9. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru Hakkı

Hukuk prensipleri çerçevesinde usulüne uygun bir şekilde yürürlüğe konulan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine aykırılık teşkil ederek bir mükellefin vergilendirildiği ya da vergilendireceğine ilişkin kuvvetli emareler vuku bulduğu vakit söz konusu mükellef Vergi Usul Kanunu'na 01/01/2022 tarihinde yayımlanan 7338 Sayılı Kanun ile eklenen "Karşılıklı Anlaşma Usulü" hakkı çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat edebilir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022, s. 28). 7338 Sayılı Kanun'un 46. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen "Karşılıklı Anlaşma Usulü"

başlığı altında ek 14.-18. maddeler arasında getirilen düzenlemeye göre²¹; “öncelikle yapılan başvurunun değerlendirmeye alınabilmesi için söz konusu anlaşma hükümlerinde öngörülen usul ve zaman diliminde yapılması gerekmektedir. Eğer anlaşmada böyle bir süre tayin edilmemişse mükellefin ilk haberdar olduğu andan itibaren üç yıl içinde başvurması gerekmektedir. Karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin başvuru, başvuru kapsamında yer alan tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar ile ihtirazî kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye yönelik dava açma sürelerini de durdurmaktadır. Öte yandan başvuruya konu olan talebin reddi ya da diğer taraf ülkenin yetkili makamlarınca anlaşmaya varılamaması durumlarında, bu durum mükellefe tebliğ edilir ve mükellef dilerse bahse konu tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi içerisinde (15 günden az kalmış ise tebliğ tarihinden itibaren süre 15 gün olarak uzatılır) vergi mahkemeleri nezdinde dava açabilmektedir. Eğer başvuru, GİB ve diğer imzacı devletin yetkili makamınca anlaşma ile neticelenirse durum mükellefe bildirilir ve mükellef bu bildirimde 30 gün içerisinde GİB’e yanıt vermek durumundadır. Yok bildirimde bulunmaz ise varılan anlaşmayı kabul etmemiş sayılır ve dava açma hakkı tayin edilen süre içerisinde saklı bulunmaktadır. Eğer ki 30 gün içerisinde kabul ettiğine dair bildirimde bulunur ise de karşılıklı anlaşma vaki olmuş olur ve bahse konu olan vergi ve cezalarda düzeltme yapılır.”

Kanunun bu düzenlemeleri ışığında karşılıklı anlaşmanın temin olmasıyla VUK hükümlerince anlaşmaya varılan hususlara ilişkin kişi hiçbir merciye şikâyetle bulunamayacak ve dava açamayacak olup bunun yanında herhangi bir ceza indiriminden ve uzlaşma hükümlerinden yararlanamayacaktır. Eğer ki düzeltme işlemi tesis edildikten sonra bu işlemin kişiye tebliğine müteakip mükellef bir ay içerisinde düzeltme işlemine konu olan verginin tamamı ile cezanın yarısını öder ise ceza 7338 Sayılı Kanun’un 49. maddesi hükmünde yarı oranında indirilir (Seferoğlu, 2024, s. 13).

4.1.10. Enflasyon Düzeltmesi

Temel maksadı, enflasyonun hâkim olduğu dönemlerde işletme varlıklarının muhasebe kayıtlarında reel değerleriyle gösterilmesini sağlayarak işletmeleri enflasyon vergisine karşı korumak olan “Enflasyon Düzeltmesi” 17/12/2003 tarih ve 5024 Sayılı

²¹ Vergi Usul Kanunu’na 14/10/2021 tarih ve 7338 sayılı Kanunun 46. maddesi ile ek 13. maddeden sonra Karşılıklı Anlaşma Usulü bölüm başlığı eklenerek ek-14, ek-15, ek-16, ek-17 ve ek-18. maddelerde bu mükellef hakkına yer verilmiştir (VUK, 2010).

Kanun ile VUK'un mükerrer 298. maddesinde yerini almıştır (Özerçen, 2024). Kanun koyucunun bilanço esasına göre vergiye tabi olan mükelleflerin enflasyon sebebiyle ortaya çıkan fiktif (itibari) kazançlarından arındırılarak reel kazançları üzerinden vergilendirilmesini temin etmek üzere yürürlüğe koyduğu bu uygulama teknik boyutuyla tam kavranamadığından vuku bulan aksaklıklar sebebiyle 16/07/2004 tarih ve 5228 Sayılı yasa ile 2003 dönem sonu ve 2004 geçici vergi dönemine ait mali tablolarda enflasyon düzeltmesine izin verilmemiş, sonradan bu mükelleflerin 2004 yılı son (dördüncü) geçici vergilendirme dönemi sonuna kadar (10.05.2005) düzeltme yapmaları karara bağlanmıştır. Yoksa getiriliş maksadına kavramsal açıdan bakıldığında, yüksek enflasyon dönemlerinde mükelleflerin enflasyon karşısında eriyen öz sermaye, varlık ve borçlarının gerçek değeri vergi matrahına yansıtılarak bir taraftan işletme sahiplerinin/ortaklarının/yöneticilerinin/sermayedarlarının işletme hakkında gerçek rakamlara ve tutarlı bilgilere ulaşması temin edilecek, diğer taraftan ise muhasebe sisteminin sunduğu bilgiler daha anlamlı hale gelerek tahakkuk edecek vergilerin gerçek rakamlar üzerinden kesinleşmesi mümkün olacaktır (Demirli, 2011, s. 288).

Yürürlüğü girdikten sonra en son 2004 yılında uygulanan enflasyon düzeltmesi uzun bir aradan sonra Türkiye'nin son yıllarında vuku bulan yüksek enflasyon sebebiyle ancak 01/11/2024 tarihinde yayımlanan 176 no.lu VUK Sirküleri²² ile tekrar vergi mevzuatında yerini almıştır (Özerçen, 2024). Enflasyon düzeltmesi, bir taraftan yürürlüğe konulduğu günde olduğu gibi bugün de hem uygulamada yaşanan aksaklıkların hem de mükellefler nezdinde ortaya çıkan farklılıkların olması sebebiyle meslek mensupları olsun mükellefler olsun bir çok kesim tarafından memnuniyetsizliklere konu olmuşsa da diğer taraftan, Türk vergi mevzuatının uluslararası mevzuat ile uyumlaştırılması, yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde yabancı sermayenin ülkeye girişinin teşvik edilmesi ve de en mühimi teşebbüs sahiplerinin fiktif kazançları dolayısıyla yüksek vergi maliyetlerine karşı korunması açısından da önemli ve olumlu bir adımdır (Demirli, 2011, s. 288).

²² 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesi uyarınca, 2023 ve 2024 hesap dönemleri sonunda, düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tablolar ve yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 30/12/2023 tarihli ve ikinci mükerrer 32415 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir. (GİB, Vergi Usul Kanunu Sirküleri / 176, 2024).

4.1.11. Rapor Değerlendirme Komisyonu ve Dinlenme Hakkı

10/07/2011 tarih ve 646 Sayılı KHK ile 213 Sayılı VUK'un 140. maddesinde yapılan düzenleme ile temelleri atılan “dinlenme” müessesesi, yine mükellef hakları açısından ziyadesiyle önemli bir yeri olan “Rapor Değerlendirme Komisyonları” huzurunda vergi yükümlülerinin ya da inceleme elemanlarının dinlenmesi üzerine düzenlenen mühim bir mükellef hakkıdır (Yıldırım, 2020).

Vergi incelemesine muhatap tutulan bir mükellef hakkında vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tanzim edilen raporlar Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca kararname, genel tebliğ, yönetmelik özelge (mukteza) veya sirkülere uygun bulunup bulunmadığı açısından değerlendirilir. Ayrıca VUK 359. maddesinde işaret edilen ve işlendiğine kanaat getirilen kaçakçılık suçlarına münhasır tanzim edilen vergi suçlarına ilişkin de mütalaa vermektedirler. Dolayısıyla zaman zaman incelemeyi gerçekleştiren müfettiş ile RDK arasında uyuşmazlıklar da vuku bulabilmektedir. Böyle durumlarda uyuşmazlığın giderilmesi için hadise Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonları (MRDK)'ya taşınırken bu aşamada nihai karar verilmeden önce mükellefe ya da temsilcisine uyuşmazlığın konusu ile ilgili “dinlenme” hakkı verilmektedir. “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 14. madde hükmü ile uygulamaya konulan “dinlenme müessesesi”ne yönelik; *“komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir”* şeklinde düzenleme getirilmiş olup fakat bu uygulamadan müracaat eden herkes yararlanabilmektedir. Daha sonra 25/10/2016 tarih ve 29868 Sayılı RG’de yayımlanarak getirilen düzenleme ile de *“dinlenmeden önce raporlarda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetleri mükelleflere verilir.”* şeklinde değişiklik de yapılarak mükellef ya da temsilcilerine, vergi inceleme elemanları ile vuku bulan uyuşmazlıklarını dile getirecekleri raporların özetini elde etme imkanına kavuşarak daha etkili ve yerinde savunma yapabileceklerdir. Sonuç olarak da RDK huzurunda yapılacak olan dinlenme neticesinde, eğer raporda mükellefin lehine bir hususun varlığına kanaat getirilir ise rapor incelemeyi yapan müfettişe düzeltilmesi için tekrar gönderilir. Eğer burada ilgili müfettiş eğer görüşünde ısrar eder ise burada nihai karar MRDK tarafınca verilecektir (Yıldırım, 2020).

4.2. 193 SAYILI GELİR VE 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA YER VERİLEN MÜKELLEF HAKLARI

Ülkemizde 31/12/1960 tarihinde kabul edilen 06/01/1961 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanarak 01/01/1961 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren ve şümulü (verginin mevzuu ve mükellefiyeti, muaflık ve istisnaları, gelirin unsurları, verginin tarhi ve son olarak verginin ödenmesi gibi) beş ana kısımdan oluşan Gelir Vergisi Kanunu (GVK) diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de maddi vergi kanunları içerisinde en önemlilerden biridir (Türkeş, 2013, s. 8).

Diğer taraftan mükellef gruplarını; sermaye şirketleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi müesseseler, kooperatifler, iş ortaklıkları ve iktisadi kamu kuruluşlarının oluşturduğu, konusunu da bu mükellef gruplarının kurum kazançlarının meydana getirdiği 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu da 13/06/2006 tarihinde kabul edilmiş, 21/06/2006 tarih ve 26205 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Kuştepe, 2012, s. 28).

Gerçek ve tüzel kişilerin gelir ve iratlarıyla doğrudan ilgili olan mezkûr kanunlar kapsamında 2002-2023 yılları arasında mükellef haklarına dair düzenlemelere bu başlık altında yer verilecektir.

4.2.1. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Hakkı

01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 6824 Sayılı Kanun ile 193 Sayılı GVK'nın 121. maddesine getirilen mükerrer düzenlemeye göre ticari, zirai ya da mesleki faaliyeti sebebiyle gelir vergisi mükellefi olanlarla finans, bankacılık, sigortacılık sektörlerinde olanların dışındaki kurumlar vergisi mükellefleri, bu maddenin ikinci fıkrasında düzenlenen şartları taşıyanların yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergilerden %5'i, ödenecek gelir ya da kurumlar vergisinden indirilir. Söz konusu mükellefin bu indirimden yararlanabilmesi için ikinci fıkrada belirtilen 7194 Sayılı Kanun ve 7338 Sayılı Kanun ile getirilen şartları taşıması halinde mümkün olduğu hüküm altına alınmıştır (GVK mükerrer md/121). 26/10/2021 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmek üzere söz konusu 7338 Sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeye göre (Sayın, 2023, s. 42);

GVK'nın 121. maddesi hükmünce vergiye uyumlu olan mükelleflere yönelik sağlanan vergi indirimlerinde şartlar esnetilerek; *“indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki iki yılda ikmalen veya re'sen yapılmış bir*

tarhiyatın bulunmaması” şartı gerçekleştirilen tarhiyatın kesinleşmiş olmasına bağlanmıştır. Dolayısı ile tatbik edilen tarhiyatın yapılan indirimden yararlandıktan sonra kesinlik kazanması durumunda yararlanılan indirim mükelleften geri alınamayacaktır.

Öte taraftan GVK’nın 121. madde hükmü dikkatlice kavrandığında mezkûr indirimden yararlanacak kitlenin gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Fakat bu kurumlar vergisi mükellef gurubu içerisinde finans ve bankacılık sektörü, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve de emeklilik yatırım fonları bu indirimin dışında tutulmuştur. Bunun yanında ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetleri yönünden mükellefiyeti tesis edilen grubun bu indirimden yararlanması sağlanırken menkul ve gayrimenkul sermaye iradı yönünden beyan da bulunan mükellef grubu bu indirimden yararlanamamaktadır (Yavuz, 2024).

4.2.2. Yatırım İndirimi Hakkı

193 Sayılı GVK’nın geçici 69/1 madde hükmüne 5479 Sayılı Kanun ile getirilen düzenlemenin son kısmında yer verilen “yalnızca 2006, 2007, 2008 yıllarına yönelik” süre kısıtını havi ibarenin, kişi haklarının hukuki güvenlik ve istikrar ilkelerinin ihlal edildiği ve hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmiş olup daha sonra bu karara müteakip 6009 Sayılı Kanunun 5. maddesi ile mezkur 69. maddeye getirilen yeni düzenleme hükmünce hesap edilen fakat kazancın yetersiz kalması sebebiyle mahsup edilemeyen ve sonraki dönemlere devreden yatırım indirimi istisnasından yıl kısıtlaması olmaksızın yararlanılmaya devam edilmesi sağlanmış; vergi matrahlarının ortaya çıkarılmasında yatırım indirim istisnası olarak indirim mevzuu yapılacak tutarın ise ilgili kazancın $\frac{1}{4}$ ’ünü aşmaması ölçütü benimsenmiştir. Böylelikle yatırım indirimi tutarının süre kısıtına tabi tutulmadan mükelleflerce ilgili kazanç unsurundan indirilmesine imkân tanınmaktadır (Bozdoğan, Buyrukoğlu, & Bozdoğan, 2013, s. 11).

4.2.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına Başvuru Hakkı

Transfer fiyatlandırmalarına yönelik mali idare ile muhtemel bir vergi ihtilafına muhatap kalmak istemeyen mükellefler için zamanaşımına uğramamış pişmanlık ve ıslah hükümleri doğrultusunda geçmiş vergile(nder)me dönemlerini de kapsamına alan yeni bir çözüm yoludur (PwC, 2024). Mükellefe (özellikle yabancı yatırımcılara) ileriye dönük gerçekleştireceği işlemlerde tercih edeceği yöntemin belirginleşmesine, vergi planlaması yapmasına yönelik imkân sağlayan peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükellefle idare

arasında transfer fiyatlandırmasından vuku bulacak tartışmaları azaltmakta ve maliyetli olabilecek, uzun sürecektir olası vergi incelemelerini de önlemek gibi bir amaca yönelik getirilmiştir (Biçer, 2008, s. 2).

Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi konusuna taraf oldukları ilişkili kişiler ile temin ettikleri mal veya hizmet alımı yahut satımına yönelik faaliyetlerde fiyat ya da bedelin tespitinde izledikleri yol ve usule ilişkin tereddüde düştükleri durumda Gelir İdaresi Başkanlığına “peşin fiyatlandırma anlaşması” hakkı kapsamında müracaat edebilirler (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022, s. 28). Mükelleflere tevdi edilen söz konusu bu hakka ilişkin müracaat şekli, başvuruyu yapacak mükellef grubu ve anlaşmada izlenecek sürecin tüm veçhelerine yönelik düzenleme 07/12/2017 tarih ve 30263 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”de hüküm altına alınmıştır.

4.3. 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUNDA YER VERİLEN MÜKELLEF HAKLARI

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, devletin, devlet olma gücünü kullanmak suretiyle tahsil etmesi gereken amme (kamu) alacaklarının tahsilini ve de tahsil edilememesi durumunda hangi cebri yolları ve bu yolların nasıl kullanılacağını düzenleyen kanundur (Batı, 2024, s. 247). 21/07/1953 tarihinde kabul edilen, 28/07/1953 tarih ve 8469 Sayılı Resmî Gazete ile yayımlanarak yürürlüğe giren mezkûr kanunun 1. ve 2. maddesinde şümulüne²³ yer verilmiş olup bu başlık altında da bu kanun kapsamı içerisinde yer verilen mükellef hakları ele alınacaktır.

4.3.1. Ödeme Emrine İtiraz Hakkı

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkından Kanun’un 58. maddesinde düzenlemeye konu olan ve son halini 05/12/2017 tarihinde Resmî Gazete’de yayınlanıp 01/01/2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 7061 Sayılı Kanun ile alan “ödeme emrine

²³ Kanunun Şümulü:

Madde 1 – Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.

Türk Ceza Kanunu’nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.

Tahsili, Tahsili Emval Kanununa atfedilen alacaklar:

Madde 2 – Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur. (AATUHK, 1953).

itiraz hakkı”na göre, şahsına ödeme emri tebliğ olunan bir kimse, tebliğe konu olan böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği ya da zamanaşımına uğradığını ileri sürerek 7061 Sayılı Kanun’un 9. maddesine göre daha önce 7 gün olan itiraz hakkı 15 güne uzatılarak tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde alacaklı tahsil dairesine ait vergi itiraz komisyonuna itirazda bulunabilir. Kısmen ya da tamamen itirazı ret olunan kişi eski düzenlemeye göre hakkındaki itirazı reddolunan amme alacağını %10 zam ile ödemeye tabi iken (Anayasa Mahkemesinin 21/4/2022 tarihli ve E.: 2021/119, K.: 2022/48 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilmiştir), şimdi ise kişi ret kararının kendisine tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde mal bildiriminde bulunmak durumundadır.

4.3.2. İhtiyati Haciz Sebebine İtiraz Edebilme Hakkı

01/01/2018 tarih ve 7061 Sayılı Kanun’un 9. maddesi ile AATUHK’nın 15. maddesinde yer alan; *“haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içerisinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler”* hükmündeki düzenlemede mükellefe tanınan yedi günlük itiraz süresi on beş güne çıkarılmıştır.

Yine aynı yasal düzenlemenin devamında itirazın hangi şekilde yapılacağına ve bu itirazın hangi usul ile inceleneceğine ilişkin usuli kuralların VUK hükümlerince tatbik olunacağı, vuku bulan ihtilafların itiraz komisyonları tarafından karara bağlanacağı ve verecekleri kararın bağlayıcı ve kesin olacağı hüküm altına alınmıştır.

4.3.3. Bazı Hallerde Haczin Kaldırılması Hakkı

01/04/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7013 Sayılı Kanun ile AATUHK’nın md. 74/A hükmüne konu olan *“bazı hallerde haczin kaldırılması”* düzenlemesi; Hazine ve Maliye Bakanlığının bazı alacaklarına yönelik bakanlığa bağlı tahsil dairelerince haczedilen mallar üzerindeki haciz işleminin bahse konu olan md. 74/A hükmünde belirtilen durumlarda kaldırılacağını belirtmektedir. Bu haller; *“1. Mahcuz malın bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan mallardan olması, 2. Mahcuz mala biçilen değer ile %10 fazlasının, ilk sırada haciz tatbik eden tahsil dairesine ödenmesi (Şu kadar ki, madde kapsamında ödenecek tutar, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine olan ödeme zamanı gelmiş, tecil edilmiş veya muacceliyet kesbetmiş borçların toplamından fazla olamaz.), 3. Mahcuz mala ilişkin takip*

masraflarının ayrıca ödenmesi, 4. Hacze karşı dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi.”(AATUHK md.-74/A).

Bu düzenleme kapsamında haczin kaldırılması durumunda mezkûr mala, haczin kaldırıldığı tarihten itibaren üç ay süreyle Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı tahsil daireleri tarafından yine bu kanunun 13. madde hükümleri saklı kalmak koşuluyla haciz tatbik edilemeyecektir. Bu düzenlemeden yararlanmak üzere müracaatta bulunarak bahse konu hacze karşı açtığı davalardan vazgeçen yükümlünün ise haczi kaldırılan mala ilişkin açtığı davalar mahkemeler tarafından incelenmeyeceği yine hüküm altına alınmış olup ola ki incelenir ise de karara bağlansa dahi bu karar hüküm teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

4.3.4. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Borçlarının Tecili Hakkı

Vergi prensipleri kapsamında vergiye uyumlu olan mükelleflerin borçlarının teciline ilişkin tevdi edilen hak Maliye Bakanlığı’nın 22/01/2018 tarih ve 7619 Sayılı yazının hükmüne göre 6183 sayılı AATUHK’nın 48. maddesinin A fıkrası hükmü kapsamında Bakanlar Kurulu tarafından 22/01/2018 tarihinde düzenlenmiştir (Mehmet, 2018). 18/05/2017 tarih ve 7020 Sayılı Kanun çerçevesinde de yer verilen bu vergiye uyumlu mükelleflere münhasır özel bir tecil uygulaması ile tüm mükelleflere yönelik verilen kısıtlı bir tecil müessesesi yanında, vergi yükümlülüklerini vaktinde yerine getiren fakat zor (müşkül) duruma düşen mükelleflere münferiden tecil kolaylığı sağlanmaktadır (Bacaksız, 2023). Hülasa umumi bir tecil uygulamasının aksine mükellef odaklı bir yaklaşım ile vergi hukuku kapsamına alınan ve “Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili” başlığı altında md. 48/A- (Ek: 18/5/2017-7020/7 md.) fıkrasında yer alan bu düzenlemeye göre; *“Devlete ait olup Maliye Bakanlığı’na bağlı tahsil daireleri tarafından takip edilen ve 213 Sayılı VUK kapsamına giren vergi, resim, harç ve cezalar ile bu alacaklara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammının vadesinde ödenmesi yada haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor (müşkül) duruma düşürecek ise, borçlu tarafından yazı ile istenmiş olmak ve aşağıdaki şartları taşımak koşuluyla vadesi bir yılı geçmemiş alacaklar, Maliye Bakanlığınca 36 ayı geçmemek üzere faiz ve teminat alınarak tecil olunabilir. Bu düzenlemeden yararlanacak borçlunun; 1. Başvuru tarihi itibarıyla en az 3 yıl süreyle; ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması, 2. Başvuru tarihinden geriye doğru üç yıla ait vergi beyannamelerini kanuni sürelerinde*

vermiş olması (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla ya da pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.), 3. Bu madde kapsamına giren ve başvuru tarihi itibarıyla vadesi 1 yılı geçmemiş borcunun borç ödemede hüsniyet sahibi olmasına rağmen ödenememiş olması, şarttır. Şu kadar ki, bu düzenleme ile 48 inci maddeye göre tecil edilen veya özel kanunlara göre ödeme planına bağlanan borcun bulunması madde hükmünden yararlanılmasına engel teşkil etmez” hükmü getirilmiştir. Mezkûr kanunun devamında bu takdir edilen tecil süresini altmış aya kadar uzatmaya ve faiz oranını da farklı oranlarda takdir etmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

Daha sonra 24/02/2018 tarih, 30342 sayılı R.G.’de “Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili Hakkında 2018/11284 Sayılı yayımlana Karar” ile AATUHK’nın md.-48/A hükmünde vergiye uyumlu olan mükelleflerin “çok zor durum derecesi”ne ve “çok zor durum halinin tespiti”ne göre tecil süresi altı ila altmış ay süresince ertelenebilecektir. Yine mezkûr 48. maddenin A fıkrasında vergiye uyumlu mükellef olarak değerlendirilecek kişilerin taşınması gereken bu kriterlere sahip; “yıllık gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olan ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerle uğraşanlar; bilanço hesabı esasına göre defter tutanlar; işletme ya da zirai işletme hesabı esasına göre defter tutanlar; ticari kazancı basit usulde tespit edilenler ve serbest meslek kazanç defteri tutanlar”, uyumlu mükellef olarak değerlendirilecek olup bu uygulamadan yararlanabileceklerdir (Deloitte, 2018).

4.4. ÇEŞİTLİ KANUNLAR VEYA UYGULAMALAR KAPSAMINDA YER VERİLEN MÜKELLEF HAKLARI

2002-2023 tarihleri arasında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunlarının dışında çeşitli kanunlar arasına serpiştirilmiş, uygulamalar arasında yer verilmiş mükellef haklarına münhasır tekâmül eden düzenlemelerin geri kalanı bu başlık altında dercedilmeye çalışılmıştır.

4.4.1. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı

Bireysel başvuru; kişi temel hak ve özgürlüklerinin kamu tarafından gerçekleştirilen eylem veya işlemler nedeniyle ihlal edilmesi durumunda bireyin yeni bir yargısal hak arama yoludur (Gök, 2013, s. 67). Bir diğer ifadeyle bu yol T.C.

Anayasasında yer verilen temel hak ve özgürlüklerden AİHS kapsamında bulunan herhangi birinin kamunun eylem ve tasarruflarından dolayı ihlal edilmesi durumunda mutlak yollar tüketildikten sonra müracaat edilecek yardımcı nitelikte bir hak arama yoludur. Aslında vergi mükellefleri de dahil bireylere tevdi edilen bu başvuru yolu yeni bir hak arama yolu olmayıp daha önceden hukuki karar ve işlemlerin neticeye bağlanırken hukuka aykırı davranılıp davranılmadığını inceleme yoludur (Uygun & Gerçek, 2017, s. 167).

Bireysel başvuru yolu Anayasa'ya, 12/09/2010 tarihli referandum sonucu “5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile Anayasa Mahkemesinin kuruluşu, görev ve yetkileri, üyelerinin görev süresi ile çalışma ve yargılama usullerine ilişkin yenilikler ile girmiştir (Gümüş E. , 2013, s. 2). Bireysel başvuru yolunun Türkiye’de açılması ile kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasını ve de kamu idarelerinin Anayasa ve diğer kanunlara daha uygun şekillerde hareket etmesini temin etmek adına olumlu bir gelişmedir (Baran, 2024, s. 346).

1982 Anayasasının 148. maddesinde Anayasa Mahkemesinin Görev ve Yetkileri başlığı altında; “*Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü’nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar...*” hükmünde ve bu maddeye 07/05/2010 tarihinde 5982 Sayılı Kanunun 18. maddesi ile getirilen; “*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*” ek fıkra ile bireysel başvuru yolunun hukuki dayanağına yer verilmiştir.

Dolayısıyla devletin egemenliğine dayanmak suretiyle doğan hukuki ve fiili gücünün tekâmülü olan vergilendirme yetkisini kullanırken her ne kadar cebri kamu gelirlerini ihtiva etse de modern devletler bu cebri yolları hukuki temellere dayandırmaktadır. Sonuç olarak devlet tarafından kullanılan bu yetki çerçevesinde kişi hak ve hürriyetleri kapsamında AİHS hükümleri ile örtüşen hakların ihlal edilmesi ortaya çıktığında bu durumun giderilmesi hususunda Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapılabilecektir. Bu hususta da özellikle Türkiye’de vergi hukuku alanında,

vergile(dir)me sürecinde ve yetkisinin kullanılmasında AİHS'nin 6. maddesinde yer alan "Adil Yargılanma Hakkı" ile sözleşmeye ek 1 no.lu protokolünde yer alan "Mülkiyet Hakkı" çerçevesinde bireysel başvuru yoluna müracaat edilebilecektir (Gök, 2013, s. 70).

4.4.2. Kamu Denetçiliğine (Ombudsmana) Başvuru Hakkı

Anayasada yer alan "Genel Mükellef Hakları" kapsamında sathî bir şekilde yukarıda ele alınan bu hakkın vuku bulduğu Kamu Denetçiliği müessesesi ilk olarak 13/10/2006 tarih 26318 no.lu R.G. ve 5548 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile kurulmuş fakat TBMM ile olan ilişkisinin anayasal dayanaktan yoksun bulunması sebebiyle AYM'nin 25/12/2008 tarih E:2006/140, K:2008/185 no.lu kararı ile iptal edilmiştir. Daha sonra asıl amacı Türkiye'nin AB'ye katılım talebinin uyum süreci ile getirilen 2010 yılındaki değişiklik sonucu 5982 Sayılı Kanun ile Anayasanın 74. maddesinde yeniden ihdas edilmiştir. Buna göre vatandaşlar ile mütekabiliyet esası gözetilmek şartıyla Türkiye'de ikamet eden yabancı uyruklu kişiler ya da kamuyla ilgili dilek ve şikayetlerine yönelik yetkili kurumlara ya da TBMM'ye yazı ile müracaat edebilmekte olup bu müracaatları bizzat TBMM Başkanlığına bağlı Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından incelenerek dilekçe sonucu yazı ile başvuru sahiplerine ivedilikle bildirilmektedir. Günümüzdeki şeklini 29/06/2012 tarih 28338 no.lu R.G. ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile alan bu müesseseyle yönelik, kamu hizmetlerinin ifasında ve işleyişinde etkin ve bağımsız bir şikayet mekanizması oluşturmak kaydıyla vergi idareleri de dahil tüm kamu idarelerinin her türlü iş ve işlemleriyle tutum ve davranışlarını, insan hak ve özgürlüklerine dayalı adalet anlayışı içerisinde hak ve hukuka uygunluğu yönünden incelemek, araştırmak, öneri ve tavsiyelerde bulunmak üzere 28/03/2013 tarih ve 28601 no.lu R.G.'de yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik çıkarılmıştır (Şentürk, 2024, s. 170-171).

4.4.3. Mali Tatile İlişkin Hükümlerden Yararlanma Hakkı

15/03/2007 tarih ve 5604 Sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun çerçevesinde vergi mükellefleri ile ilgili yapılacak işlemler her yıl temmuz ayının biri ile yirmisi arasında uygulanan mali tatile denk gelir ise bahse konu olan kanun hükümlerine uygun bir şekilde gerçekleştirilecektir (Vergi Denetim Kurulu B. , 2024). Bu bağlamda; *"beyanen tarhiyatta beyannamelerin verilme süreleri, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar kapsamında vadesi mali tatile rastlayan vergi, resmi ve harçlar ile vergi*

cezaları/gecikme faizlerine ilişkin ödeme sürelerinin son günü mali tatile rastlıyor ise süreler izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.” Diğer taraftan yine; beyanen, ikmalen, re’sen ve idarece tarhiyatlar kapsamında yapılacak işlemlere yönelik takdir edilen kanuni ve idari süreler, mali tatilin sona erdiği günü takip eden beş gün içerisinde biter ise, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren beşinci günü mesai saati bitiminde sona ermiş sayılacaktır²⁴.

Mali tatil süresi içerisinde öncesinde başlanılmamış ise veya mahkeme kararı/savcılık talebi olmamış ise mükellef nezdinde vergi incelemesi maksadıyla mükellefin iş yerinde inceleme başlatılamaz ve mükelleften defter ve belge ibrazına ilişkin bir talepte bulunulamaz. Fakat diğer taraftan mükellef dilediği takdirde adlarına yönelik tarh edilen vergi yahut cezalara karşı bu süre içerisinde uzlaşma ya da cezada indirim talebinde bulunabilmektedir (Bakaç, 2024). Diğer taraftan mali tatil öncesinde başlanılmış olan inceleme var ise bunlar devam edebilir. Fakat bu süre içerisinde ilave olarak yine defter, bilgi ya da belge talep edilemez ve de mükellef bu süre içerisinde tutanağı imzalamaya davet edilememektedir (Bıyık, 2024).

4.4.4. Af / Yapılandırma veya Benzeri Uygulamalarla Verilen Mükellef Hakları

Sözlük karşılığı bir suç, kusuru ya da hatayı bağışlamak anlamına gelen af, sayılan fiillerden biri ya da birkaçını işleyen kişiye verilen bir cezanın kısmen ya da tamamen adalet veya kamu yararı kaygısıyla vazgeçilmesi şeklinde tarif edilmektedir. Vergi affı ise daha çok vergi kanunlarına uygun bir şekilde tarh edilen vergilerin belirli süreler içerisinde ödenmesi kaydıyla, bunlara yönelik cezaların, gecikme zamlarını veya faizlerinin tamamının ya da bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesine denir (Doğan & Besen, 2008, s. 24-25). Düzenlemelere bakıldığında, vergi mükelleflerinin beyanname vermeme cezalarının affı olan beyan affı, geçmiş dönem vergi beyanlarının yaptırım uygulanmadan düzeltilmesi anlamına gelen düzeltme affı ya da geçmiş dönem yasal olarak düzen içerisinde tutulmayan kayıtların affı olan kayıt tutma affı gibi birçok türü bulunmaktadır (Şentürk, 2024, s. 175).

Öte taraftan vergi müessesesinde “af” ile yapılandırma kavramları zaman zaman iç içe geçse de af daha çok suç kapsamında ceza hukukunun ve bazen de buna ilişkin

²⁴ 14.01.2016 tarih ve 6661 sayılı Kanunun 18. maddesi ile, bu bentte yer alan “yedi gün” ibaresi “beş gün”, “yedinci günün” ibaresi “beşinci günün” şeklinde değiştirilmiştir (5604 Sayılı Kanun, 2007).

vergi aslı ya da parasal cezalara münhasır iken “yapılandırma” sadece vergi aslı ve yaptırımı parasal olan vergi kabahatleri yönünden vergi hukukunun kapsamına girmektedir. Fakat yine de büyük oranda vergi afları için atılan adımlar yapılan düzenlemeler yapılandırma uygulamaları yönünden de geçerli olduğu görülmektedir. Zira 5811, 6486, 6736, 7143, 7186 ve de 7256 Sayılı Kanunlarla asıl maksat 5811 Sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” gibi “varlık barışı” olarak nitelenen kanunların çok önemli bir kısmı vergi mükelleflerine bir “hak” ihdas etmektedir (Şentürk, 2024, s. 175). Bu hususta örnek olarak, bir suç isnadına maruz kalan kişi açısından mahkemeye başvurma, itiraz ya da izahat hakkı gibi haklardan bahsedilebilir ya da 7440 Sayılı Kanun ile kesinleşmiş alacakların yanında henüz dava açma süresi aşmamış davaların kesinleşmemiş alacaklarda da dava açılmaması ya da açılmış ise vazgeçilmiş olması şartı ile indirim, taksitlendirme, cezalarda terkin ya da yeniden hesaplama hakkı gibi bir takım haklar düzenlendiği ifade edilebilir (Şentürk, 2024, s. 175-177)

4.4.5. 6009 Sayılı Kanun ile Getirilen Mükellef hakları

6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun çerçevesinde mükellef hakları da dahil olmak üzere Türk vergi mevzuatında önemli değişiklikler yapılmıştır. 23/07/2010 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilen 01/08/2010 tarih ve 27659 Sayılı R.G.’de yayımlanarak yürürlüğe giren ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu gibi birçok kanun kapsamında yeni düzenlemeler getirdiği için “torba yasa” olarak ifade edilen bu mezkûr kanunun mükellef hakları açısından da önemli düzenlemeler içerdiği izahtan varestedir (Türmob, 2010). Ayrı ayrı vergi denetimi sırasında veya incelemeleri kapsamında mükellef hakları gibi bir kısmına yukarıda çeşitli başlıklar altında yer verilen bu düzenlemelerden geri kalan kısmına da bu başlık altında maddeler halinde yer verilecektir (Bozdoğan, Buyrukoğlu, & Bozdoğan, 2013, s. 10-11);

- 213 Sayılı VUK’un mükerrer 227. maddesine 6009 Sayılı Kanun’un 10. maddesi ile eklenen hüküm uyarınca; “*vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla*

ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya,” Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

- Vergi incelemesine yetkili kılınanlar tarafından yıllık inceleme ve denetim planı uyarınca yapılacak olan vergi incelemelerinin risk analiz sistemiyle mükelleflerin vergi güvenliğini tehlikeye atma ya da vergi prensiplerini ihlal etme derecelerine göre sıralanarak incelemeye tabi tutulmaları ve bu duruma da incelemeye muhatap tutulan mükellef tarafından kanaat getirilmelidir. Aksi durumda incelemeye alınan mükellef risk analiz sistemine göre kendisiyle aynı veya daha riskli bir mükellef olduğu halde incelemeye alınmadığını düşünür ise (ve arzu eder ise yürütmenin durdurulması talebi ile) incelemenin iptaline ilişkin dava açabilecektir.
- Vergilendirmeye ilişkin hukuki hüküm doğuran işlemlerin vergi mükellefi, sorumlusu yahut cezai muhatabının bilgi edinmesine imkân sağlayan, bu yönüyle idareye vazife mükellefe ise hak kazandıran işlemlere tebliğ denilmektedir. 213 Sayılı VUK’da esasen kural olarak posta yolu gerçekleştirilen tebligat işlemine alternatif olarak, 6009 Sayılı Kanunu’nun 7. maddesiyle VUK’a eklenen 107/A hükmü ile vergi mevzuatı çerçevesinde artık yapılabilecek tüm tebligatların elektronik ortada yapılabilmesine imkân tanınmıştır.
- Yine 6009 Sayılı Kanun’un 8. madde hükmüyle VUK’un 114. maddesine getirilen düzenlemeye göre vergi idaresi tarafından matrah takdiri koşulu ile takdir komisyonuna müracaat edilmesinin zamanaşımını durdurma süresine 1 yıl sınırı getirilmiştir. Bununla hem zamanaşımı müessesesinin yasal varoluş amacı tekâmül etmekte hem de idarenin bu hüküm dolayısıyla gerekli olan işleri çok uzun bir zamana yaymasının önüne geçilerek olumlu bir adım atılmıştır.
- 6009 Sayılı Kanun’un 16. maddesi ile 213 Sayılı VUK’a geçici olarak eklenen 28. madde hükmüne göre *“01.01.2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31.12.2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler*

zamanaşımına uğrar. Bu hüküm, 374. maddede yer alan ceza kesmede zamanaşımı açısından da uygulanır.”

Sonuç olarak VUK’da vergileme süreci veya tarhiyat işleminin ön muamelesi niteliğinde olan vergi inceleme hususlarında 6009 Sayılı Kanun yukarıda tek tek izah edildiği gibi umumi olarak mükellef haklarının korunmasına ilişkin mükellefe yarar sağlayan hukuk prensiplerine de mühim düzenlemeler kazandırmıştır.

4.4.6. 7440 Sayılı Yasa Kapsamında Matrah Artırımı Hakkı

Kimine göre bir af kimine göre tevdi edilen durumuyla bir hak olarak değerlendirilen matrah artırımı ya da kanundaki düzenleme kapsamıyla matrah ve vergi artırımı, esasen farklı nedenlerden dolayı eksik yahut hiç beyan edilmeyen geçmiş yıllara ait vergilerin mükelleflerce idarenin belirlediği oran ve tutarlar üzerinden beyan edilmesini sağlayan, fakat bunun yanında mükellefin Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın gerçekleştirdiği uzun ve meşakkatli vergi incelemesinden de muaf tutulmasını temin eden bir uygulamadır (Ünal, 2023, s. 115). Yani mükellef tarafından bile isteye matrah tutarının artırılması olarak bilinen matrah artırımı, hükümleriyle mükelleflere iki hususta koruma sağlamaktadır. Bunlardan birincisi, mükellefin matrah ya da vergi artırımında bulunduğu dönemde vergi incelemesinin dışından kalması, ikincisi de yapılacak tarhiyatın dışında kalmasını sağlamasıdır (Gökkaya, 2014, s. 41).

Aslında eski bir müessese ya da çok öncelerden beri vergi idaresince müracaat edilen bir uygulama olan matrah artırımı uygulaması 2801 (1983), 3787 (1992), 4811 (2003), 6111 (2011), 6736 (2016), 7143 (2018) ve 7440 (2023) Sayılı kanunlarda düzenlemelere konu olmuş olup bu uygulamayla devlet mükelleflerce kısmen veya tamamen beyan edilmeyen ve tahsil edilemeyen vergilerin bir kısmından vazgeçerek hazineye aktarılmasını sağlamakta iken mükellefler de muhasebe kayıtlarını pratikte fiili durum ile uygun hale getirerek olası denetime muhatap kalmamak istemektedirler (Bıyık, 2021).

Tüm mükelleflerin dışında sadece Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri (bu grupta bazı stopaja tabi tutulanlar da dahil) ile KDV mükelleflerinin faydalanabildiği matrah ve vergi artırımı hakkı tüm zamanlara münhasır olmayıp her bir düzenlemeye konu olduğu kanun çerçevesinde işaret edilen vergileme dönemlerini kapsamakta olup en son 2023 yılında çıkarılan 7440 Sayılı Kanun ile de 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022

yıllarına yönelik yıllık beyannamelere münhasır müracaat edilebilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023, s. 5).

İlgili yıllara ilişkin bahse konu düzenleme çerçevesinde belirtilen şartlara göre mükellef gruplarının gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımlarını yapmaları ve belirtilen sürede ve şekilde ödemeleri durumunda mezkûr dönemlere ilişkin gelir ve kurumlar vergisi vergi incelemelerine tabi olmayacakları ve yine bu mezkûr dönemlere ilişkin sonrada bu vergi türleri için vuku bulacak bir tarhiyata muhatap tutulmayacakları ilgili kanunlarda düzenlenmiştir (Kılınçkaya, 2018, s. 91).

Aynı şekilde aşağıda yer alan 7440 Sayılı Kanun hükmünde belirtildiği gibi kimlerin, hangi mükelleflerin bu imkânlardan ve haklardan yararlanamayacağı yine hüküm altına alınmıştır (Ergin, 2023). 7440 Sayılı Kanun md. 9/1; *“213 sayılı kanunun 359. maddesinin (b) fıkrasında yer alan “defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler” ile aynı kanunun 359. maddesinin (ç) fıkrasında yer alan fiilleri işleyenler (Bu alt bent kapsamındaki fiillerin 2022 yılında veya bu maddenin kapsadığı dönemlerden herhangi birinde işlendiğinin tespit edilmesi hâlinde bu mükellefler diğer dönemler için de matrah ve vergi artırımı hükümlerinden yararlanamazlar.)”* bu düzenlemenin sağladığı haklardan yararlanamayacaklardır.

Dolayısıyla vergi idaresinin tayin ettiği oran ve tutarlar üzerinden mükellef tarafından geçmiş dönemlere ilişkin hiç beyan edilmeyen ya da eksik beyan edilen vergilerin beyan edilmesini temin ederek, idare tarafından mükellef nezdinde başlatılacak olan uzun ve meşakkatli incelemelere kişinin muhatap kalmamasını ve yeni bir tarhiyata tabi tutulmamasını sağlamak üzere mükelleflere kazandırılan önemli bir haktır.

4.5. TÜRKİYE’DE MÜKELLEF HAKLARININ GENEL DEĞERLENDİRMESİ VE ÖNERİLER

Son yıllarda tarım toplumundan sanayi toplumuna oradan da bilgi toplumuna doğru gelişimine ve ilerleyişine tesadüf ettiğimiz yeni dünya düzeni, ulus devletleri hem yönetim ve yönetişim anlayışında hem de hak ve yükümlülükler konusunda küresel alanda yaşanan değişimlere mutedil düzeyde uyum sağlamaya sevk etmiştir. Bu hadise, bir taraftan yeni dünya ölçeğinde siyasi, iktisadî ve içtimaî sahalarda cereyan ederken

diğer taraftan belli kalıpları cerh ederek yeni insan modellerinin ve yeni haklar sisteminin ortaya çıkmasına da yol açmıştır.

Bireyi mücerret bir anlayıştan çıkarıp müşahhas bir kavrayışa konumlandıran hak mefhumunun bu yeni boyutu insanı hem küresel hem de yerel ölçekte borç-alacak ilişkisinde yükümlülük altına sokan devlet karşısında güçlendirerek, mükellef odaklı bir devlet anlayışının gelişmesini sağlamıştır. Zira sadece külfet, yükümlülük, sorumluluk ve ödev anlamlarıyla vergilemenin pasif tarafına gark olmuş mükellef sıfatı, “mükellef hakları” sıfatıyla kişiye bu hadisede yeni bir hüviyet kazandırarak kendisine karşı işlem gerçekleştiren idarelere müşteri odaklı bir tutum ve davranış içerisinde haklarını da gözetken bir tavır sergilemelerini gerektirmiştir.

Son çeyrek asırda dünya genelinde insan haklarında yaşanan gelişmelere paralel olarak gelişim gösteren mükellef hakları bu ilerleyişine her gün yeni bir zeminde yer bulmaktadır. Ülkemizde 1838 yılında Avarız ve Bedel-i Nüzul Dairesi olarak kurulan, 1936’da Varidat Umum Müdürlüğü’ne 1946 yılında ise Gelirler Genel Müdürlüğü’ne dönüştürülen ve bugünkü halini 2005 yılında getirilen düzenleme ile alan Gelir İdaresi Başkanlığı bu tarihten itibaren de mükellef odaklı bir yaklaşımla yeniden yapılanmış ve “mükellefe rağmen” noktasından “mükellefle birlikte” noktasına gelerek yasal ve kurumsal anlamda köklü dönüşümlere yönelmiştir. Bu çerçevede toplumsal vergi bilincini artırmak, mevzuat konusunda mükellefleri bilgilendirmek, haklarını korumak üzere temel ilke ve kuralları belirlemek, şikâyetlerini değerlendirmek ve memnuniyetlerini ölçmek gibi hususlarda Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Mükellef Hakları Kurulu, Mükellef Geri Bildirim Sistemi gibi idari ve kurumsal yapılanmalara yönelmiştir.

Mükellef haklarının bu denli öne çıkmasında OECD teşkilatında, AB uluslarında ve AİHS’de yer verilen düzenlemeler de ülkemizdeki uygulamaları yönlendirmektedir. Tabi bunun yanında mükelleflerde vergi uyumunun sağlanması ve artırılması da vergi idarelerini bu düzenlemelere yöneltmektedir. Zira son yıllarda kamuda şeffaflık ve mali hesap verilebilirlik ilkeleri gereği, internet, sosyal medya ya da diğer iletişim kanallarında ortaya çıkan güçlü toplumsal iletişimin gereği olarak gelir idareleri mükelleflerin haklarını korumak ve gözetmek durumunda bulunmaktadır. Dolayısıyla gelir idaresi tarafından gerçekleştirecek tüm idari işlemlerde mükellef haklarına riayet edilmesi,

onlara saygılı ve eşitlik ilkesi doğrultusunda hizmet sunulması, isteklerinin ve idare ile ilgili görüşlerinin bilinmesi mükelleflerin gönüllü uyumlarını artırmaktadır.

Bu kapsamda Türk vergi mevzuatında önceden mükelleflerin vergiye uyumu uzun bir gelenekte cezai müeyyideler ile temin edilmeye çalışılmış ve bununla beraber vergi denetimi marifetiyle de caydırıcılık unsuru ön plana çıkarılmıştır. Yakın zamanda çağdaş ekonomilerin gereği olarak elbette cezai uygulamalardan vazgeçilmiş değil fakat bunun yanı sıra “mükellefe rağmen” anlayışından “mükellefle birlikte” noktasına gelinerek onlara müşteri mantığı ile yaklaşılmaya başlanmış, vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına ve artırılmasına yönelik de birçok hukuki ve idari düzenlemelere gidilmiştir. Yapılan bu düzenlemelerin yanı sıra aşağıda belirtilen hususların da dikkate alınması mükellef ile idare arasındaki iş birliğinin geliştirilmesinde, vergide adalet anlayışının yerleşmesinde ve vergi uyumunun artırılmasında önemli bir rol oynayacağı izahtan varestedir;

- Vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasına yönelik fonksiyonel ve mükellef odaklı bir yapılanmaya uygun olarak mükelleflere en iyi şekilde hizmet sunulması ve destek olunması için Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı²⁵, Mükellef Hakları Kurulu²⁶, Mükellef Geri Bildirim Sistemi²⁷ ve VİMER²⁸ gibi müesseseler oluşturulmuş, vergi bilincini çocuklara, gençlere ve yetişkin bireylere yerleştirmek ve bu bilinci artırmak için de <https://vergibilinci.gib.gov.tr> web sayfası hayata geçirilmiştir. Fakat bu çok önemli adımların atılması ve bu müesseselerin oluşturulması yeterli değildir. Bu bağlamda bakıldığında Mükellef Hakları Daire Başkanlığı kapatılmış, Mükellef Hakları Kurulu’nun yapısı halâ netlik kazanmamış, vergi bilincinin artırılmasına yönelik

²⁵ Toplumsal vergi bilincinin artırılması, mükellefleri mevzuat konusunda bilgilendirme, mükellef haklarının korunması, mükellef şikâyetlerini değerlendirme ve mükellef memnuniyetini ölçme gibi konularda çalışmalar yapmak

²⁶ Mükellef haklarının korunmasına yönelik temel ilke ve kuralları belirlemek, bu ilke ve kuralların benimsenmesi ve uygulanmasını sağlamak, mükellef haklarına yönelik başvuruları değerlendirmek ve Bakanlığa önerilerde bulunmak.

²⁷ Mükelleflerin görüş ve önerilerinin dikkate alınarak daha iyi hizmet sunabilmek

²⁸ Vergi İletişim Merkezi; danışmanlık hizmetleri, vergi kayıp ve kaçığı konusunda ihbar bildirimleri alma, borç sorgulama, sunulan elektronik hizmetler konusunda danışmanlık, borçlu mükellefleri telefon aracılığıyla bilgilendirme, mükelleflerin ilettikleri bazı işlem talepleri ile sunulan hizmetlere ilişkin önerilerini ilgili birimlere iletme, yabancı uyruklu kişilere ve kurumlara vergi ile ilgili konularda İngilizce e-posta danışmanlık hizmeti sunma gibi çalışmalarda bulunmaktadır.

oluşturulan web sayfasından ise vatandaş yeterince haberdar olmamış, farkındalık kazanmamıştır. Dolayısıyla bu yönde atılan adımlarda kurulan müesseselerin yapıları açık, işleyişi etkin, yönetimi de sürdürülebilir bir hale getirilmelidir.

- Öte yandan vergi mükellefine samimi bir yaklaşımın göstergesi olarak ilk söylemde bir külfet, yükümlü yahut borçlu hissi uyandıran “mükellef” kavramı yerine bir vatandaşlık ödevi, sorumluluk ya da fedakârlık anlamı çağrıştıran “vergi ödeyicisi” sıfatı kullanılması gönüllü vergi uyumunu isteklendirebileceğinden dolayısıyla bu yönde bir düzenleme yapılmasında gönüllü vergi uyumu açısından büyük bir yarar vardır.
- OECD üyesi ülkelerin hemen hemen tamamına yakınında mükellef hakları sistematik bir şekilde ve de ayrı bir set olarak vergi mevzuatlarında, bildirgelerinde ya da idari vesikalarında açık bir şekilde düzenlenmiştir. Türkiye’de ise mükellef haklarının büyük bir kısmı Anayasa’da ve diğer vergi kanunlarında bulunmakla birlikte, bunların kanun maddeleri arasına serpiştirilmiş olması bırakın mükellefleri bu durumu uzmanların bile kavramasına ve takip etmesine pek imkân vermemektedir. O yüzden bu konuda VUK²⁹’a “Mükellef Hakları” başlıklı bir başka müstakil kitap getirilmelidir. Bu kısımda dercedilecek mükellef hakları da “Genel Mükellef Hakları” ve “Özel Mükellef Hakları” şeklinde alt başlıklarda sınıflandırılabilir.
- Mükellef hakları konusunda mevzuatta müstakil bir düzenlemenin ötesinde AİHS ve OECD ülkelerinde mükellef hakları hususunda yapılan düzenlemelerin muadil hükümlerinin Anayasa’da da yer almasında yarar vardır. Bu konuda Anayasa’nın 73. maddesinde mükellef haklarının anayasal güvence kapsamına alınmasına yönelik bir düzenlemenin yapılması; mükellefleri ilgilendiren her türlü işlemin hukuka uygun bir şekilde tesis edilmesini sağlamlaştıracak, bununla beraber mükellef haklarına saygılı,

²⁹ VUK: “Vergilendirme” başlıklı birinci kitap “Mükellefin Ödevleri” başlıklı ikinci kitap, İktisadi kıymetlere yönelik “Değerleme” başlıklı üçüncü kitap, “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitap ve “Vergi Davaları” başlıklı beşinci kitaptan oluşan 417 maddelik bir vergi kanunudur.

mükellef odaklı düşünen vergi idarelerinin ve teşkilatlarının oluşmasına da katkı sunacaktır.

- Mükellef haklarına saygılı, mükellef haklarına duyarlı, mükellef haklarının gelişimine ve kullanımına müsait bir ortamın ve idari yapılanmanın tesisi hem ülkenin demokratikleşme seviyesi ile hem de ülkedeki demokratik hakların gelişimi ve kullanımı ile doğru orantılıdır. Lakin şöyle bir paradoksu da göz ardı etmemek gerekir ki ülkelerin kayıt dışılık düzeyi ile vergi kaçırma eğilimi düşmediği müddetçe en mükemmel mükellef hakları tesis edilse bile vergi mükellefleri, sahibi oldukları hakları kullanmama ya da bu haklarla ilgilenmeme durumunda olabilmektedirler. Öyle ki bunun sebebi kayıt dışılıktan istifade eden ya da beyan etmesi ve ödemesi gereken vergiyi ödemeyen mükellefler için bu hakların kullanımının çok da bir anlam etmemesinden ileri gelmektedir. Bu bağlamda bir iki örnek ile bu yaklaşıma açıklık kazandıracak olursak örneğin çıkar ve menfi kaygılar içerisinde bulunan bir mükellefin vergi olarak vazgeçmek zorunda kalacağı tutar artmadığı sürece, mükellef açısından vergi dairesinin kendisine yönelik nezaket kurallarını gözeterek yaklaşımı çok da önemsenmemektedir. Ya da bazı mükelleflerin vergi incelemesi sonrasında kendisine vergi iadesi tahakkuk etmesi durumu vuku bulduğunda mükellefler ileride çok farklı durumlar vuku bulabilir düşüncesi ile bu doğan alacaklardan dahi vazgeçebilmektedirler. İşte bu ve benzer durumlar içerisinde bulunanların çok büyük bir kısmı mükellef haklarına veya vergileme ilkelerine pek fazla ihtimam göstermediklerinden vergi bilinci de tam olarak oluşamamaktadır. Bu konuda idare toplumda vergi bilinci ve kültürünün yerleşmesine yönelik <https://vergibilinci.gib.gov.tr> gibi tertip ettiği uygulamaların muadillerine daha sık yer vermeli ve bunları vatandaşlara en uygun iletişim araçlarıyla (kamu spotu, hatta filmlerde bile yer verilerek) sağlamalıdır³⁰.

³⁰ Bu hususta küçük bir örneğin burada paylaşılmasının lazım geldiğini düşünerek; bugün dünya üzerinde izlediği küresel politikalara bakıldığında belki de haklı olarak en çok eleştirilen ülkelerin başında ABD gelmektedir. Fakat, vergi hukuku üzerine emek veren insanlara vergi bilincinin ve algısının dünyada en yüksek olduğu ülke hangisidir diye sorulsa yine tartışmasız olarak alınacak cevap da ABD olacaktır. Bu açıdan bakıldığında örneğin Amerikan başkan adayları seçim propagandalarında halka hitap ederken “Saygıdeğer vergi mükellefleri” şeklinde sözlerine başladıkları görülmektedir veya bir başka taraftan

- Bir başka çerçevede mükellef, karşısında zora dayalı bir yaklaşım sergileyen vergi idaresinden ziyade kendisiyle iş birliğini önceleyen, kendisine yol gösteren bir idare görmeyi arzulamakta olup bu durum onların vergi uyumunu olumlu etkilemektedir. Bu hususta idarece getirilen uzlaşma, izaha davet gibi iş birliğini önceleyen müesseselerin getirilmesi mükellefin gönüllü uyumu için çok önemli adımlardır. Fakat bu adımlar yeterli olmayıp bununla beraber mükellef gruplarının ve mükellef sektörlerinin beklenti ve ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik piyasa koşullarına duyarlı entegre bir sistem geliştirilerek mükellefle aynı frekansta çalışacak bir idare temin ve tesis edilmelidir.
- Vergi politikaları sebebiyle önceden belirlenen iktisadi, siyasi ve içtimai hedeflerden sapılması kamu kesimi dengelerini olumsuz etkilerken bu durum yatay adaleti bozmakta ve toplumsal huzursuzluğa da yol açabilmektedir. Bu sebeple mükelleflerin vergiye uyum kararlarının altında yatan dinamikleri çözümlemenin sosyal refahı arttırmada kritik rol oynayacağının da bilinciyle mükelleflerin değişen ve gelişen ihtiyaç ve problemlerine ivedilikle çözümler üretilmeli, mükellefin şikâyet, öneri ve görüşlerini iletebildiği sistemler daha etkin bir şekilde kullanılabilir.
- Tabi burada mükellef hakları ve bu hakların kullanımı hususunda yapılacak hukuki düzenlemelerde veya mevcut vergi kanunlarında var olan hakların sistematik olarak sayılması ya da kullanılmasının yanında; vergisel işlemleri gerçekleştiren idarenin sorumluluklarının da açık bir şekilde ortaya konması, bununla beraber burada görev yapacak personele mükellef hakları konusunda eğitimler verilmesine ihtimam gösterilip mükellefe karşı yapılacak profesyonel nezaket kurallarına uyulmasına yönelik düzenlemeler yapılması ve esasen bu hakların ihlal edildiği ya da sorumlulukların yerine getirilmediği

Amerikan vatandaşlarının polis ya da başka bir devlet gücü tarafından sorguya çekildiğinde veya bir haksızlığa uğradıklarında kendilerini müdafaa etmeye yönelik ilk söyledikleri şey; “*Ben bir vergi mükellefiyim.*” Cümlesi olduğu görülmektedir. ABD’de vergi konusunda var olan algı ve hassasiyeti, Amerikan filmlerinde de görmek pek tabiidir. Elbette ki ABD vatandaşlarının veya başkan adaylarının bu yönde konuşmalarının sebebi, ABD’de var olan, uzun yıllarda oluşan ve herkes tarafından da benimsenen vergi bilinci ve kültürünün doğal bir sonucudur. Vergi bilincinin, kültürünü ya da algısının farkındalığını oluşturma kaygısını taşıyan bizlerin de beklentisi ülkemizde çok az olan vergi bilincinin ve algısının da bir gün bu seviyelere gelerek vergiye gönüllü uyumun optimum noktaya ulaşmasıdır.

durumlarda da buna sebep olanların nezdinde bir karşılığının olacağının da vurgulanması konusunda da gerekli idari ve hukuki düzenlemeler yapılmalıdır.

- Mükellefler hak ve yükümlülüklerine yönelik, güncel mevzuat içeriklerine ulaşabilme hakkına en tabii olarak sahip iken Gelir idaresi Başkanlığı bu hususta yazılı, görsel ve benzeri elektronik iletişim araçları ile ya da yüzyüze/online iletişim kanallarıyla mükelleflerin hak ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirmeleri doğru ve zamanında yapmalı ve bu husustaki düzenlemeleri mükelleflerin haklarına nüfuz edebilecekleri şekilde açık ve anlaşılabilir araçlarla tertip etmelidir. Aksi takdirde yeterince nüfuz edil(e)meyen hakların kullanımının yalnızca karşıda bulunan muhatabınızın bilgi veya insafı nispetinde kullanılabileceği akıllardan çıkarılmamalıdır.
- Mükellef hak ve yükümlülükleri konusunda eğer mevzuatta boşluklar oluşur ise (ki bu her daim muhtemeldir), bu boşluk bir düzenleme ile doldurulana kadar ya da doldurul(a)madığı takdirde bu durum idare nezdinde “vatandaş lehine” şeklinde yorumlanmalı ve mükellef bu şekilde bir uygulamaya muhatap tutulmalıdır.
- Vatandaşın hem bir hakkı hem de bir yükümlülüğü bulunuyor ise önce vatandaşın hakkı teslim edilmeli sonra yükümlülüğüne ilişkin uygulamalar gerçekleştirilerek, mükellefin yükümlülükleri kadar haklarının da önemli olduğu bir an akıllardan çıkarılmamalıdır.
- Mükellef ile vergi idaresinin arasında vuku bulacak iletişimin kuvvetlendirilmesine ilişkin adil ve tutarlı bir yaklaşıma yönelik tedbirler alınmalı, bununla beraber e-defter, e-beyanname ve e-fatura gibi uygulamalarla mükelleflerin mesuliyetlerini daha az bilgi ve belge talebine indirerek daha kolay bir şekilde yerine getirmelerine yönelik teknik ve teknolojik adımlara ve de alt yapılara, vergi uyumunu optimal seviyeye çıkarıncaya kadar devam edilmelidir.
- Vergi idaresi, çalışanlarına kendilerini değerli hissettirdikleri oranda mükellefe de değerli olduğu hissini verebileceklerini düşünerek hareket etmeli ve dairede istihdam edilecek ve görev verilecek kişilere doğru yerde vazife vererek bir personel yönetimi ve performans yönetim sistemi

geliştirmeli ve tüm veçheleriyle hedeflerine münhasır yönetilen bir yapıya kavuşturulmalıdır.

- Mükelleflerin en büyük şikayetlerinden birisi vergi idarelerinin aynı ya da benzer kanuni ve idari düzenlemeler hakkında farklı içtihatlar beyan etmeleri ve farklı uygulamalara yönelmeleridir. Dolayısıyla vergi idareleri Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen adil ve eşit muamele görme hakkına riayet etmeli aynı konular üzerinde uygulama birliğini de azami düzeye taşımalıdır.
- Mükelleflerin ödevlerini gönüllü bir şekilde yerine getirmeleri teşvik edilmeli ve vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan %5 oranında vergi indiriminin kapsamı genişletilmeli, yararlanma şartları yumuşatılmalıdır³¹.
- Vergi kaybının yoğun yaşandığı alanlara yönelinerek kayıt dışılık önlenmeli, vergi uyumunu olumsuz etkileyecek vergi aflarına da daha az müracaat edilmelidir. Zira kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, mal ve hizmet hareketlerinin belgeli hale getirilmesi temin edilmediği sürece, vergi bilincinin sağlanması ve vergiye gönüllü uyumun artması beklenilemez.
- Mükellef haklarının korunmasını topluma yaymak ve sivil toplum kuruluşlarının da konuyla ilgilenmelerini sağlamak maksadıyla Türkiye'de oluşturulan Mükellef Birlikleri'nin etkinlikleri ve sayıları artırılmalıdır. Ayrıca Avrupa Mükellefler Birliği, Dünya Mükellefler Birliği gibi dünyanın farklı bölgelerinde oluşturulan Mükellef Birliklerine de üye olunarak

³¹ Uygulamadan yararlanma şartlarına bakıldığında; indirim tabi tutulacak beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir. Bununla beraber yine indirimin uygulanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri bakımından ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyatın bulunmaması gerekmektedir. Bu şartlara göre bu indirimden çok az sayıda mükellefin yararlanabildiği, çok sayıda mükellefin ise küçük tutarlar sebebiyle faydalanamadığı belirtilmektedir. Bundan dolayı bu uygulamanın fiili şartların hafifletilerek kapsamının da genişletilmesi gerekmektedir. Zira mevcut uygulamanın ücret, kira, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar gibi bazı gelir unsurlarını kapsamaması, vergilendirmenin temel ilkelerinden olan eşitlik ilkesine aykırı bulunduğu ileri sürülmektedir. Gönüllü uyum kapsamında tüm gelir unsurlarını dahil etmeden bu şekilde belirli gelir unsurları için vergi indiriminde bulunmak, vergisini düzenli beyan eden ve ödeyen diğer gelir unsurlarının haklarına aykırı bir işlem olarak görülmektedir. Bu sebeple, gönüllü uyumu teşvik için %5 vergi indiriminden yararlanacak mükelleflerin kapsamının genişletilmesi, şartlarının da hafifletilmesi faydalı olacaktır.

uluslararası platformlarda mükellef haklarının korunmasına yönelik çalışmalara katkı sağlanmalıdır.

- Toplumsal vergi bilincinin ve vergi mükelleflerinin memnuniyet düzeyleri, vergi uyumları ve sunulan mükellef hizmetlerinin çıktıları belli aralıklarla ölçülmeli ve modern bir gelir idaresinin temini için elde edilen sonuçlara göre konjonktüre uygun yeni hizmetler geliştirilmelidir.
- Mevzuatların farklı yerlerinde mükelleflerin aleyhine teşkil eden ya da etmesi muhtemel olan gri alanlar belirlenmeli ve buralardan yorumla hareket ederek vergi salma anlayışı yerine bu hususta düzenlemeler yapılarak bu alanları gidermek, idarenin temel hedefi olmalı ve olası mağduriyetlerin önü alınmalıdır. Bu çerçevede örneğin mükellefler, nezdinde yapılan tarhiyatlara karşı dava açmak istediklerinde işleyecek faizi durdurmak için ödeme yapmaları ya da ihtirazı kayıt ile beyanda bulunarak ödeme yapmaları gerekirken, verilecek yargı kararına göre bu ödediklerini geri aldıklarında da arada geçen süre için kendileri de faize hak kazanmalarına yönelik bir düzenleme yapılabilir³².
- Mükellefler vergi inceleme sürecinde, uzlaşma görüşmelerinde, bilgi talebi aşamalarında ya da kendileri ile ilgili herhangi bir işlem yapıldığı sırada avukat ya da mali müşavir bulundurma ve gerektiğinde onlara danışabilme haklarına sahiptirler. Hatta sonrasında yani inceleme süreci sonunda RDK tarafından dinlenilme talebinde de bulunabilmektedirler. Bu olumlu gelişmelere ilaveten vergi idaresi mükellefe ilişkin bir işlem gerçekleştirirken, yapılan işlemlere engel ol(un)mayacak biçimde mükellefi sadece inceleme sürecinde değil genel vergilendirme sürecine yönelik daha fazla katılımını sağlamalıdır. Böylelikle tanzim edilecek raporlarda ve alınacak kararlarda hata yapılma olasılığı azaltılacağı gibi daha az

³² Burada esasen dikkat çekilmek istenen husus; mükelleften bir alacak vuku bulduğu vakit bu gecikme zammı oranında (2025 için %4,5) cibâyet olurken mükellefe geri ödeme (iade) durumu vuku bulduğunda ise tecil faizi oranı (2025 için %4) ile işlem gerçekleştirilmektedir. Hatta bu ödeme eğer geri ödeme süreci başladıktan itibaren 3 ay içerisinde gerçekleşir ise bu faiz de ödenmemektedir. Yani kısaca mükelleften kaynaklı bir gecikme yaşandığında daha yüksek bir faiz oranıyla ödeme tahsil edilirken geri ödemelerde daha düşük oranlarda yapılmakta olup ayrıca 3 aylık bir esnekliğin de var olduğu ve bu durumun adaletsiz bir uygulama olduğu izah edilmek istenmiştir.

uyuşmazlığın da çıkması sağlanarak mükellefin vergi idaresine daha çok güven duyması temin edilmelidir.

- Vergi inceleme süreçleri mükellefin mülkiyet ve adil yargılanma haklarının en çok ihlal edildiği durumlardır. Bu süreçte inceleme yapılırken hukukun belirlediği sınırlar dışına çıkılmamalı, mükellef haklarının korunmasına ilişkin azami hassasiyet gösterilmeli, hak ihlali yapıldığında da incelemeyi yürütenlerin muhatap kalacakları hukuki ve idari müeyyideler de vurgulanmalıdır.
- Vergi idaresinin fiziksel ortamı bir aile ortamı sıcaklığında tesis edilerek ve iş motivasyonu artırılarak mükellef hizmetleri anlayışı, mükellef hakları anlayışı ve uygulamalarıyla geliştirilmeli ve “Vergi Ödeyicisi Hizmetleri Merkezi” konseptinde yeniden dizayn edilmelidir.
- Mükelleflerin kendilerine tanınan hakları tam ve eksiksiz olarak kullanabilmesi, temsil hakkının doğru kullanılması/kullanılması ile mümkün olduğundan mükellefe temsil hakkı verilmelidir. Burada işaret edilen gerek adli yargı gerekse idari yargıya sevk durumlarında kişilere CMUK’nın 136. maddesi hükmünce sağlanan avukat bulundurma ve ondan yararlanma hakkı değildir. Burada önerilen; “Vergi Avukatlığı” müessesesi getirilmesi ve bu mesleği yapacak kişilerin, belirli kriterlerle seçilmesi³³ ve böylelikle “Vergi Ödeyicisinin/Mükellefin Avukatı Sistemi” kurularak problemlerin ilk elden, kısa sürede ve kalıcı bir şekilde çözülmesine imkân sağlanmalıdır.

³³ Örneğin alanında en az beş yıl tecrübeli YMM veya yine en az zikredilen sürede alanında tecrübe kazanmış avukatlar gibi ihtisas sahibi kişiler arasından uygun ölçme/değerlendirme kriterleriyle belirlenebilir.

SONUÇ

Küçük toplum örneklerinden büyük imparatorluklara oradan da bugünün ulus devletlerine kadar toplumsal düzenin tesisinde güç ve otoriteye dayalı uygulamasıyla mühim bir yer ve role sahip olan verginin kamu gelirlerinin temel taşını teşkil etmesinin yanında ödeyen kesim açısından tüm veçheleriyle günümüz koşullarında modernize halde yorumlanmasının gerekliliği izahtan varestedir. Zira tarihte Dünya’da ve Türkiye’de vuku bulduktan sonra yeni bir düzen getiren Magna Carta, Fransız Devrimi, Sened-i İttifak, Tanzimat ya da Islahat Fermanı gibi hadiselerin dayandığı olayları genelde vergilemeye ilişkin isyanlar oluşturmuşlardır. Dolayısıyla siyasal iktidarların kişiyi yükümlülük altına sokan vergileme yetkisini bazen mükellef haklarını dikkate almayarak keyfi olarak uygulaması bu demokrasi mücadelelerinin vuku bulmasına ve neticesinde de siyasal iktidarların bu yetkilerinin kısıtlanmasına mükelleflerin de hukuki araçlar ile korunmasına zemin hazırlamıştır. Bu tarihi vak’alar, küreselleşme süreci ve ülkeler arasındaki ekonomik işlemlerin yeni bir boyut kazanması neticesinde borç-alacak ilişkisinde pasif tarafın süjesini oluşturan mükellefin aktif tarafın süjesi olan devlet karşısındaki konumu her geçen gün dünya genelinde öne çıkmaya, önem kazanmaya başlamış ve devletlerin düzenledikleri mevzuatlarında ya da yayımladıkları bildirgelerde mükellef odaklı bir yaklaşım sergilemelerine öncülük etmiştir.

Vergi incelemesi, vergi uyumsuzluklarının giderilmesi ya da vergileme sürecinin herhangi bir aşamasında mükellefe tanınan ve insan haklarının yeni bir türevi olarak ortaya çıkan, mükellef bilincinin oluşması ve gönüllülük uyumunun temini hususunda da gittikçe önem kazanan bu mükellef hakları, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında vuku bulan hukuki ilişkilerde mükellef kitlesine tanınan haklar manzumesi şeklinde tanımlanabilir. Dünyada 1990’lı yıllardan itibaren Türkiye’de ise 2005 yılından itibaren mükellef odaklı bir anlayışla vergi idarelerinin yeniden yapılanması sonucu her geçen gün daha da önem kazanan mükellef hakları, mükellef ile idare arasında tesis olan ilişkinin artık devlet tarafından tek taraflı bir şekilde rollerin tayin edilemeyeceğini göstermiş, vergi ödeyicilerinin beklenti ve ihtiyaçlarına göre politikaların belirleneceğini ve uygulanacağını ortaya koymuştur. Bu bağlamda yasal ve kurumsal olarak yapılan düzenlemelerde mükellef kitlesine tanınan bu hakları Türkiye de dahil birçok ülke açıklamak ve deklare etmek için bir taraftan farklı imtiyazlara ve bildirgelere müracaat ederken, diğer taraftan bu hakları korumak için de VİMER gibi iletişim merkezleri,

Ombudsman ya da Mükellef Geri Bildirim Sistemi gibi çeşitli müesseseler ve mekanizmaları oluşturmuşlardır. Çünkü artık idarelerin vergileme işlemlerinde başarılı olabilmeleri için mükelleflerle iş birliğine gitmeleri ve onların vergiye gönüllü uyumlarını temin etmeleri gerekmektedir. Bu da ancak mükelleflerin vergi idareleriyle olan ilişkilerinin geliştirilmesi ve onların vergi dairelerine karşı güven duymalarının artırılmasıyla mümkün olabilmektedir.

Umumi olarak genel hukuk alanında vergi idaresi ile mükellef arasında tesis olunan ilişkilerde mükelleflerin vatandaşlıktan ileri gelen ve onlara hukuki koruma sağlayan temel haklarının vergi hukukundaki yüzüğü şeklinde tasavvur edilen kısmına genel mükellef hakları denilirken, vergi hukukundaki özel durumlar, uygulamalar ya da işlemler sırasında bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin hangi şekli ve usulî kurallara yöneleceğine ilişkin hususları kapsayan kısmına da özel mükellef hakları denilmektedir. Genelde modern ülkelerdeki vergi müesseseleri bu hakları sistematik şekilde ve hukuki güvenceleriyle deklare ederken Türkiye henüz mevzuatında müstakil bir şekilde alan ve zemin oluşturamamıştır. Elbette Türk vergi mevzuatında farklı kanunlar ve düzenlemeler arasına serpiştirilmiş olan bu yönde önemli düzenlemelere yer verilmiş ve mükellef hak ve hizmetleri konusunda günümüz itibarıyla çok önemli bir noktaya ülke olarak geldiğini ifade etmek mümkündür. Fakat bunun yanında hem mükelleflerin hem de bu konunun uzmanlarının bu haklara azami düzeyde vâkıf olabilmeleri için bunlardan adil ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, itiraz hakkı, mahkemeye erişim hakkı, temsilci kullanma hakkı, özel hayatın gizliliği ve mükellefin mahremiyet hakkı gibi daha umumî olan hakların *genel mükellef hakları* kapsamında; diğer taraftan terkin hakkı, uzlaşma hakkı, üst makama başvuru hakkı ya da kanun yoluna başvurma hakkı gibi daha hususi ve özel hakların da mükellefin vergilendirme, vergi denetimi ya da vergi yargılaması sırasında ortaya çıkan hakları şeklinde veyahut tebliğ sürecinde, tahsil aşamasında, uyuşmazlıkların idari veya yargı aşamasında çözümüne yönelik *özel mükellef hakları* şeklinde ayrı bölümler halinde düzenlemeye konu olması Türkiye'yi teoride ve pratikte daha iyi bir noktaya taşıyacağı önemle vurgulanmalıdır.

İdarenin sahip olduğu vergileme yetkisini kullanırken bir taraftan mükelleflerin mülkiyet hakkı, çalışma hakkı, miras hakkı veya mahremiyet hakkı gibi bir takım genel ve özel haklarına az ya da çok ister istemez müdahalede bulunmasının karşısında diğer taraftan mükelleflerin büyük bir kısmının seçmen kitlesini oluşturması idareyi bu hususta

daha dikkatli davranmaya sevk etmekte ve daha demokratik bir yapıya bürünmesine yol açmaktadır. Aynı zamanda bunun yanında gittikçe artan teknolojik yenilikler ve imkanlar da vergileme sürecinde her iki tarafa da (idare-mükellef) pozitif katkılar sunmaktadır. Bu çerçevede bir taraftan vergi idarelerinin otomasyon sistemlerini kullanması, vergisel işlemlerde e-uygulamalara yönelmesi ve elektronik cihazları kullanmasıyla yapılan denetim, risk analizi ve işlem sayılarını artırmaları, diğer taraftan mükelleflerin de özelle başta olmak üzere SMMM veya YMM gibi meslek elemanlarından yararlanma hakları ile kamunun şeffaflık ve açıklık ilkesi gereği verileri kamuoyuyla paylaşması sonucu geçmişe oranla daha bilgili ve donanımlı hale gelmeleri hep bu teknolojik gelişmelerin taraflara sağladığı yararlarla örnek teşkil edebilir. Buna ilaveten idarenin teknolojik imkanlardan yararlanarak mükellef hizmetleri hususunda gerçekleştirdiği e-fatura, e-belge, e-beyanname, e-defter, e-vergi gibi e-dönüşüm uygulamalarının Türkiye'nin vergi ödeme ve işlem gerçekleştirme kolaylığındaki sıralamasını olumlu yönde yükselttiği ve bu yönde izlenen politika ve uygulanan stratejilerin isabetli olduğu de belirtilmelidir. Fakat tüm bunlarla beraber mükellef hakları hususunda dercedilmesi gereken hukuki düzenlemelerin yanında idari uygulamalarda da mükellef hizmetlerini tayin ederken mükelleflerin gelişen ve değişen ihtiyaçları en hızlı ve doğru şekilde tespit edilerek problemlerine de çözümler üretilmelidir ki idare de bu hususta görev ve sorumluluk sahasını bu gelişmelere uygun olarak süratle şekillendirmelidir.

Diğer taraftan mükelleflerin bu e-defter, e-fatura, e-beyanname gibi düzenlemelerle mesuliyetlerini daha kolay bir şekilde yerine getirecek ve azaltacak her türlü uygulamalara devam edilerek mükellef ile mali idare arasındaki iletişimin kuvvetlendirilmesine yönelik gerekli adımlar isabetli bir şekilde atılmalı, vergi uyumunu olumsuz etkileyecek uygulamalardan biri olan vergi aflarına daha az müracaat edilip kayıt dışı ekonomiyle daha çok mücadele edilerek vergi kaybının yaşandığı alanlara daha çok yönelinmeli ve kayıt dışı ekonomik faaliyetler önlenmeli, vergi tahsilatında etkinlik sağlanmalı, toplum olarak belgeli yaşamının öneminin farkındalığı artırılarak vergi bilincinin, kültürünün ve gönüllü uyumunun daha da artırılmasına ilişkin ülke olarak geride olduğumuz bilinciyle hareket edilerek gereken tedbirlere ilişkin atılması gereken adımlara aralıksız devam edilmelidir.

Bununla beraber vergileme sürecine mükellefin daha fazla katılımı sağlanarak hata yap(ıl)ma olasılığının ve muhtemel vuku bulacak uyuşmazlıkların ve uyum

maliyetlerinin azaltılmasına, diğer taraftan yükümlülüğün teknolojik gelişmelerle kolaylaştırılarak bu yönde atılan her nev'i adımların mükellefin gönüllü vergi uyumunu artıran yeni bir hak tesis edecek ve vergi idaresine olan güveni daha da güçlendirecek nitelikte atılmasına ihtimam gösterilmelidir.

Vergi idaresi hizmet nev'ini ve niteliğini mükellefin vergi uyumunu kuvvetlendirecek biçimde geliştirmeli, mükellefleri sahip oldukları haklar, ödevler ve uygulamalar konusunda en uygun iletişim araçları ile zamanında sürekli bilgilendirmeli, çalışanlarını da bu uyumu temin edecek mükellef hakları ve uygulamaları konusunda eğitim seminerleri ile desteklemeli ve çalışanları da bu hususta donanımlı, yetkin ve işinden memnun bir vaziyete getirecek tedbirler almalıdır.

Sonuç olarak gelinen noktada mükellef hakları hususunda bu çalışma ile dikkat çekilmek ve şüphesiz katkı sunulmak istenen hususlar;

- Mükellef hakları konusunda müstakil bir hukuki düzenlemenin sistematik olarak tekâmülü,
- Vergi idaresinin vergileme sürecine yönelik tesis edeceği tüm idari işlemlerde bu haklara riayet edecek bir bilinci içselleştirmesi, riayet etmediği takdirde ise ihlal ettiği haklara ilişkin idarenin sorumluluklarının da sarih olarak belirlenmesi,
- Mükellefin bu sürece daha fazla katılımını sağlamak suretiyle uyuşmazlıkların, hata yapılma ihtimallerinin ve uyum maliyetlerinin azaltılması,
- Vergi uyumunu olumsuz etkileme potansiyeli olan teşebbüslerden kaçınılması,
- Oluşturulan dijital vergi dairesi kapsamında sunulan hizmetlerden mükelleflerin azami düzeyde yararlanmasını temin edecek usulî düzenlemelerin vergi sistemine kazandırılması,
- Kayıtlı ekonominin ve belgeli yaşamının öneminin topluma kazandırılması,
- Mükellefin gönüllü uyumunun kuvvetlendirilmesine, vergi bilincinin ve kültürünün oluşmasına, vergi idaresine olan güvenin art(ırıl)ması şeklinde özetlenebilir.

Ayrıca diğ er taraftan idare a ısından da potansiyel vergi gelirlerini elde etme konusunda kolaylık ve vergi tahsilatında etkinlik sağlamasına y onelik ş üphesiz katkı sunmakta  alışmanın maksadının m utemmim c  z'ini teşkil etmektedir.



KAYNAKÇA

- 1905 Sayılı Kanun. (1931, 12 26). *Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimî Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanun*. 09 08, 2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.1905.pdf> adresinden alındı
- 1924 Anayasası. (2007). *1924 Anayasası*. 03 07, 2024 tarihinde [abchukuk.com: http://www.abchukuk.com/arsiv/1924anayasa.html](http://www.abchukuk.com/arsiv/1924anayasa.html) adresinden alındı
- 1961 Anayasası. (1961). *Önceki Anayasalar*. 03 15, 2024 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi: <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/> adresinden alındı
- 1982 Anayasası. (1982, 11 9). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*. 04 25, 2024 tarihinde [mevzuat.gov.tr: https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf](https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf) adresinden alındı
- 5604 Sayılı Kanun. (2007, 03 15). *Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun*. 09 15, 2024 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5604.pdf> adresinden alındı
- 7440 Sayılı Kanun. (2023, 03 09). *Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. 08 05, 2024 tarihinde [mevzuat.gov.tr: https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=7440&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5](https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=7440&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5) adresinden alındı
- AATUHK. (1953, 07 28). *6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. 2024 tarihinde [Mevzuat.gov.tr: https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf](https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf) adresinden alındı
- Abdiyeva, R. (2006). Vergi İdaresi İle Mükellef Arasındaki İlişkilerin Girişimciliğe Etkisi (Kırgızistan Örneği). *Uluslararası Girişimcilik Kongresi* (s. 288-294). Bışkek: Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları: 86 / Kongreler Dizisi: 11.
- Abdula, M. S. (2016). Ortadoğu Uygarlıklarında Vergi. A. R. Gökbunar, & A. Uğur (Dü) içinde, *Sümerler'den Türkiye Cumhuriyeti'ne Maliye Tarihi*. İstanbul: Beta Yayınevi.

- Adalet Bakanlığı. (2020). *Kanun Yolları*. 05 11, 2024 tarihinde T.C. Adalet Bakanlığı Mağdur Bilgilendirme: <https://magdurbilgi.adalet.gov.tr/303/Kanun-Yollari> adresinden alındı
- AİHS. (2010, Haziran). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi "11. ve 14. Protokoller İle Değiştirilen Metin". *Avrupa Antlaşmaları Serisi, No. 5*. Avrupa Antlaşmaları Serisi, No. 5. www.coe.int adresinden alındı
- Akdoğan, A. (2002). *Kamu Maliyesi* (8. Baskı b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, T., & Akdoğan, İ. (2023). The Effect of Factors Affecting Tax Compliance on The Tax Gap. *The Journal of International Scientific Researches*, 8(2), s. 204-222.
- Akın, F. (2006). 1924 Anayasasının Modernleşme Açısından Anlamı. *Afyon Kocatepe Dergisi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(3), s. 1-12.
- Akmaz, K. (2008, Aralık). Vergi Dairesine Olan Borçların Tecili, Taksitlendirilmesi ve Vade Hususu. *E-Yaklaşım Dergisi*(192). 05 01, 2024 tarihinde <https://frekansdenetim.com.tr/vergi-dairesine-olan-borclarin-tecili-taksitlendirilmesi-ve-vade-hususu/> adresinden alındı
- Akşin, S. (1992). Sened-i İttifak İle Magna Carta'nın Karşılaştırılması. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 16(27), s. 115-123.
- Alaybek, A. (2017). *Organik Vergi Reformu*. Ankara: Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı.
- Alkan Görkem, N. (2013). Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil. *Ankara Barosu Dergisi*(1), s. 382-386.
- Alparslan, M. (2012, Ocak). Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları ve Püf Noktaları. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(97), s. 1-9.
- Alpaslan, N. G. (2023, 02 27). Uzlaşılan Vergilerde Erken Ödeme İndirim Olanakları ve İstinaftan Vazgeçme Durumunda Mükelleflere Sağlanan Avantajlar. *Vergi Algi*. 10 10, 2024 tarihinde <https://vergialgi.com/uzlasilan-vergilerde-erken-odeme-indirim-olanaklari-ve-istinaftan-vazgecme-durumunda-mukelleflere-s> adresinden alındı
- Altay, A. (2017). *Kamu Maliyesi* (3. Baskı b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Alyanak, S. (2023). Vergi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı İhlaller. N. Bilici, & H. Oral (Dü) içinde, *İnsan Hakları ve Vergi* (s. 87-120). Ankara: Türkiye Barolar Birliği.

- Anayasa Mahkemesi. (2013, 07 02). *Adil Yargılanma Hakkı (Suç Isnadı) "Makul Sürede Yargılanma Hakkı"*. 05 10, 2024 tarihinde T.C. Anayasa Mahkemesi: <https://www.anayasa.gov.tr/tr/bireysel-basvuru/temel-hak-ve-ozgurluklerin-ihlaline-dair-emsal-kararlar/adil-yargılanma-hakki-suc-isnadi/tum-liste#baslik19> adresinden alındı
- Anayurt, Ö. (2003). 1924 Anayasası'nda Temel Hak ve Hürriyetler. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2).
- Arıkan, A. (2023). Vergi Tekniği Raporlarının Vergi/Ceza İhbarnamesi ile Yükümlüye Tebliğ Edilmemesinin Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi. N. Bilici, & H. Oral (Dü) içinde, *İnsan Hakları ve Vergi* (s. 239-277). Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Arnoğlu, O. (2015, 11 15). Özelgeler ve Mükellefe Sağladığı Haklar. *Vergi Algı*. 11 15, 2024 tarihinde <https://vergialgi.com/ozelgeler-ve-mukellefe-sagladigi-haklar> adresinden alındı
- Armağan, S. (2012). 30. Yılında 1982 Anayasası ve Bazı Düşünceler. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(1), s. 191-211.
- Arslan, A. (2013). Fransız Devrimi ve 1789 Fransız Yurttaş ve İnsan Hakları Bildirgesi. B. Muharrem içinde, *Genç Hukukçular Hukuk Okumaları: Birikimler-IV-* (s. 9-27). İstanbul: Fakülte Matbaası.
- Arslan, M. (2012). *Vergi Hukuku* (8. Baskı b.). Bursa: MKM Yayıncılık.
- Arslan, M. O. (2018). Kamu Maliyesinin İşlevleri. Ş. Tosunoğlu, & Y. T. Ergül (Dü) içinde, *Kamu Maliyesi* (s. 20-39). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Atak, O. (2019, 08 28). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Mükellef Haklarındaki Rolü/Yeri. *Vergi Algı*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algı: <https://vergialgi.com/vergi-denetim-kurulu-baskanliginin-mukellef-haklarindaki-rolu-yeri> adresinden alındı
- Atak, O. (2021). *Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Öneriler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Atak, O., & Şahin, E. (2020, 02 10). *İngiltere, Fransa ve ABD'de Mükellef Haklarına İlişkin Uygulamalar ve Türkiye İle Karşılaştırma*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algı: <https://vergialgi.com/ingiltere-fransa-ve-abd-de-mukellef-haklarina-iliskin-uygulamalar-ve-turkiye-ile-karsilastirma> adresinden alındı

- Atar, Y. (2015). Vergi Yükümlülüğü ve Vergi Sorumluluğu. Y. Atar (Dü.) içinde, *Vergi Hukuku* (s. 71-93). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- Atar, Y., & Çelik, Ö. (2018). Türkiye'de Anayasal Gelişmeler ve 1982 Anayasası. Y. Atar (Dü.) içinde, *Türk Anayasa Hukuku*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları (Yayın No:3761).
- Ay, H., & Koşar, N. (2009, Eylül). Dünya'da ve Avrupa Birliğinde Gelir İdaresinin Modernizasyonu ve Mükellef Hakları. *Vergi Sorunları Dergisi*(252), s. 143-162.
- Aybay, R. (2006). *İnsan Hakları Evrensel Bildirisi*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Aydemir, E., & Bahçe, A. B. (2021). Covid-19 Dönemi Vergi Yönetimi ve Mükellef Hakları Gözetimi. *Ekonomi Politik Araştırmalar Dergisi*, 1(3), s. 16-29.
- Aykın, H. (2016). Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellefler İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir Mi? *Vergi Dünyası Dergisi*(418), s. 1-24.
- Aykın, H. (2016, 12 31). *Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Dosyası: <https://vergidosyasi.com/2016/12/31/mukellef-haklarinda-yeni-ve-ileri-bir-asama-vergi-mukellefi-ombudsmanligi/> adresinden alındı
- Aykın, H. (2020, 05 15). *Mükellef Olarak Haklarınızdan Haberdar mısınız ?* 10 11, 2023 tarihinde Vergi Dosyası: <https://vergidosyasi.com/2020/05/15/mukellef-olarak-haklarinizdan-haberdar-misiniz/> adresinden alındı
- Babaoğlu, R. (2021). Türkiye’de Modern Hukuk Eğitiminin Kurumsallaşmasında Mekteb-i Mülkiyenin Rolü. *Türk Hukuk Tarihi Sempozyumu* (s. 711-728). Ankara: Türkiye Adalet Akademisi.
- Bacaksız, M. A. (2023, 12 19). AATUHK’da Düzenlenen Tecil Müessesesi – 2 (Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili). *Alo Maliye*. 11 15, 2024 tarihinde <https://www.alomaliye.com/2023/12/19/vergiye-uyumlu-mukelleflerin-borclarinin-tecili-2/> adresinden alındı
- Bağırhan, M. K. (2019, 10 04). Mükelleflere Vergi İncelemesi Sırasında Vergi Mevzuatı Tarafından Tanınan Haklar. *Alo Maliye*. 10 10, 2024 tarihinde <https://www.alomaliye.com/2019/10/04/mukelleflere-taninan-haklar/> adresinden alındı

- Bağrıaçık, A., & Tekinsoy, M. A. (2022). Tam Yargı Davası Özelinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XXVI(3), s. 585-618.
- Bak, H., & Bedir, M. (2020, Ocak). Use Of Application Right In Tax Examinations In The Context Of Taxpayer Rights. *Vergi Raporu Dergisi*(244), s. 56-65.
- Bakaç, S. (2024, 06 25). 2024 Yılı Mali Tatil Hakkında Bilinmesi Gerekenler. *Alo Maliye*. 10 15, 2024 tarihinde <https://www.alomaliye.com/2024/06/25/2024-yili-mali-tatil-hakkinda-bilinmesi-gerekenler/> adresinden alındı
- Bakar, F. (2011). Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baran, T. (2024). Türk Vergi İcra Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunmasına ve Tahsilatına İlişkin Yöntemlerin Mükellef Hakları Kapsamında İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Başaran Yavaşlar, F. (2023). Birden Fazla Dolaylı Vergi Yoluyla Mülkiyet Hakkı İhlali - Motorlu Taşıt Alımı Örneği. N. Bilici, & H. Oral (Dü) içinde, *İnsan Hakları ve Vergi* (s. 17-32). Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Batı, M. (2022). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Batı, M. (2022, 04 18). Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlık. *Köşe Yazısı*. T24 Bağımsız İnternet Gazetesi. 07 05, 2024 tarihinde <https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/vergi-suclarinda-etkin-pismanlik,34980> adresinden alındı
- Batı, M. (2023). *Vergi Reformları ve Öneriler*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Batı, M. (2024). *Vergi Hukuku*, (2. Baskı b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Baykara, B. (2010, Ekim). Vergi İncelemesinde 6009 Sayılı Kanun’dan Önceki ve Sonraki Durum ve Değerlendirilmesi-I. *Yaklaşım Dergisi*(214). 10 09, 2024 tarihinde http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/4_VERGi_iCELEMESiNDE_6009_SAYILI_KANUN___DAN_oNCEKi_VE_SONRAKi_DURUM_VE_DEgERLENDiRiLMESi_I_1738.pdf adresinden alındı

- Bayraklı, H. H., & Odabaş, H. (2000). Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası. *Afyon Kocatepe University Journal of Economics and Administrative Sciences*, 2(1), s. 141-156.
- Bayramoğlu, S. (2022). *Verginin İlginç Halleri*. Ankara: YeniYüz Yayıncılık.
- Bentley, D. (2002, June). The Significance of Declarations on Taxpayers' Rights and Global Standards For the Delivery of Tax Services By Revenue Authorities. *Bond University Law Faculty Publications*, s. 1-5.
- Bentley, D. (2007). *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*. Netherlands: Kluwer Law International BV.
- Biçer, R. (2008, Aralık). Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları. *Vergi Sorunları Dergisi*(243).
- Bilici, N. (2023). İnsan Hakları ve Vergi Konusuna Giriş. N. Bilici, & H. Oral (Dü) içinde, *İnsan Hakları ve Vergi* (s. 1-16). Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Bıyan, Ö. (2018). *Vergi Hukuku*. Bursa: Dora Basım Yayın.
- Bıyan, Ö. (2023). Beyanname Verilmesi Ödev midir Yoksa Hak mıdır? Anayasal Vergileme İlkeleri Bağlamında Bir Değerlendirme. N. Bilici, & H. Oral (Dü) içinde, *İnsan Hakları ve Vergi* (s. 127-146). Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Bıyık, R. (2016, 07 20). Vergi Borçlarının Tecili ve Taksitlendirilmesi. *Köşe Yazısı*. Dünya Gazetesi. 05 01, 2024 tarihinde <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-borclarinin-tecili-ve-taksitlendirilmesi/28770> adresinden alındı
- Bıyık, R. (2020). Mükellef Hakları Kurulunun Kuruluşu. *Vergi Bülteni*(45). <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2020/mukellef-haklari-kurulunun-kurulusu.html#:~:text=M%C3%BCkellef%20Haklar%C4%B1%20Kurulu,-1%20say%C4%B1l%C4%B1%20Cumhurba%C5%9Fkanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1&text=Kurul%2C%20m%C3%BCkellef%20haklar%C4%B1n%20adresinden%20alındı>
- Bıyık, R. (2021, Haziran 16). Vergi İncelemesinde Olanlarda Matrah Aktarımı. PwC. 11 12, 2024 tarihinde <https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/recep-biyik/vergi-incelemesinde-olanlarda-matrah-artirimi-2021.html> adresinden alındı
- Bıyık, R. (2024, 07 01). Mali Tatil. *Vergi Algı*. 10 15, 2024 tarihinde <https://vergialgi.com/mali-tatil> adresinden alındı

- Bozdoğan, D. (2020, 04 19). Ödenmesi Gerekenden Fazla Vergi Ödememe Hakkı. *Köşe Yazıları*. Vergi Sorunları Dergisi. 04 19, 2024 tarihinde <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/dogan-bozdogan/odenmesi-gerekenden-fazla-vergi-odememe-hakki/265> adresinden alındı
- Bozdoğan, D. (2024, 06 06). VUK. 359'daki Cezaların Caydırıcılığı Üzerine Bir Değerlendirme. *MuhasebeTR*. 09 19, 2024 tarihinde <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/doganbozdogan/> adresinden alındı
- Bozdoğan, D., & Çataloluk, C. (2018). Vergi Usul Kanununda Yer Alan "İzaha Davet" Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 6(1), s. 42-56.
- Bozdoğan, K., Buyrukoğlu, S., & Bozdoğan, D. (2013). Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(4), s. 1-13.
- Bozdoğan, M. N., & Bıyık, G. (2017). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlemesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6(6), s. 11-27.
- Buyrukoğlu, S., & Erasa, İ. (2012, Kasım). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi. *Vergi Dünyası Dergisi*(375), s. 116-127.
- Bülbül, G. (1987). Islahat Fermanı'nı Hazırlayan Sebepler ve Islahat Fermanı. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(2), s. 157-179.
- C.B. Kararnameleri. (2018, 07 15). *Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri "4 Nolu Kararname"*. Mevzuat Bilgi Sistemi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/19.5.4.pdf> adresinden alındı
- Carss-Frisk, M. (2005). *Mülkiyet Hakkı "AIHS'nin 1 No'lu Protokolünün 1. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Klavuz"*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği. <http://www.humanrights.coe.int> adresinden alındı
- Ceylan, N. A. (2017). Kamu Hukuku (Genel Kamu Hukuku) Sosyal ve Ekonomik Haklar Ve Hakların Bütünlüğü İlkesi. *Anasay Dergisi*(2), s. 217-226.
- Civan, M. C., & Ekin, A. (2023, 09 11). *Kanun Yolları*. 05 11, 2024 tarihinde Ekin Hukuk Bürosu: <https://www.ekinlaw.com/kanun-yollari-nelerdir/#:~:text=Ola%C4%9Fan%20yasa%20yollar%C4%B1%3B%20itiraz%2>

C%20istinaf,yarar%C4%B1na%20bozma%20ve%20yarg%C4%B1laman%C4%B1n%20yenilenmesidir. adresinden alındı

Council Of Europa. (2021, 08 01). *European Court Of Human Rights*. 10 10, 2024 tarihinde ECHR: https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Convention_TUR adresinden alındı

Çağlar, K. (2019, Temmuz-Ağustos). Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi. *SMMM Mali Çözüm Dergisi*, 29(154), s. 201-217.

Çağlar, K. (2019, Mayıs). Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(185), s. 1-8.

Çakan, S., & Avcı, O. (2021). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef HaklarıI: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(1), s. 639-678.

Çakır, E. M. (2020). Üçüncü Kuşak Hak Olarak Kalkınma Hakkının Gelişimi ve Sorunları. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 21(46), s. 160-177.

Çakır, E. U. (2020). Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları. *Mali Hukuk Dergisi*, 16(184), s. 943-978.

Çalcalı, Ö. (2012, Kasım). Türkiye ve Bazı Ülkelerdeki Vergi Reformlarına Bir Bakış. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 4(7), s. 36-62.

Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(20), s. 213-228.

Çelik Şeşen, H. (2017). Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi. *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(16), s. 1-20.

Çengeller, K. (2014, Ağustos). Türkiye'de Mükellef Hakları. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(128), s. 1-7.

Çetin, G. (2010). Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çetin, G., & Gökbunar, R. (2010). Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), s. 23-46.

Çiçek, H. G., & Güneş, B. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem: İzaha Davet Müessesesi. *Gümrük Ticaret Dergisi*(17), s. 12-29.

- Deloitte. (2018, 02 26). *Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili Hakkında Karar Yayımlandı*. 12 30, 2024 tarihinde Deloitte.Verginet: <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2018-34.aspx> adresinden alındı
- Demirkol, S. (2012). Kamu Denetçisi (Ombudsman) Kurumunun Etkinliğinin Sağlanması ve Yargıyla İlişkisi Hakkında Kıyaslamalı Bir Çalışma Taslağı. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 15(2), s. 73-99.
- Demirli, Y. (2011). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.
- Didinmez, İ., & Seçilmiş, E. (2018). İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(18), s. 105-128.
- Doğan, F. (2011, Ekim). Kanun Yolları Hukukunun Temel Esasları. *Küresel Bakış Dergisi*, 1(3), s. 21-39.
- Doğan, İ. (2020). *Hukuka Giriş* (2. Baskı b.). Ankara: Astana Yayınları.
- Doğan, Z., & Besen, R. (2008). Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1), s. 23-39.
- Doğruyol, C. H. (2023, 10 10). Vergilendirme Sürecine İlişkin Yeni Kavramlar ve Teknolojinin Sürece Etkisi. *Vergi Algı*. 10 10, 2023 tarihinde Vergi Algı: <https://vergialgi.com/vergilendirme-surecine-iliskin-yeni-kavramlar-ve-teknolojinin-surece-etkisi> adresinden alındı
- Doğu, U. (2004). Vergi Hukuku Açısından Sır ve Bilgi Edinme Hakkı. *Bilgi Edinme Hakkı* (s. 152-169). Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Doygun, M. (2021). Büyük Selçuklu Devleti’nde Suç ve Ceza Usulleri. *Türk Hukuk Tarihi Sempozyumu* (s. 289-312). Ankara: Türkiye Adalet Akademisi.
- Döner, A. (2019). Kamu Hukuku Alanında Haklar. H. S. Eryıldız içinde, *Hukukun Temel Kavramları* (s. 154-173). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Durdu, M. (2019). Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3), s. 589-623.

- Durmuş, Y. S. (2020, 06 25). Vergi İncelemesinde ve Akabinde Mükellef Hakları. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algi: <https://vergialgi.com/vergi-incelemesinde-ve-akabinde-mukellef-haklari> adresinden alındı
- Egeli, H., & Dağ, M. (2012). Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(163), s. 130-146.
- Er, S. (2011). Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları. *Sayıştay Dergisi*(81), s. 3-32.
- Erdem, M., Şenyüz, D., & Tatlıoğlu, İ. (2011). *Kamu Maliyesi* (9. Baskı b.). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erdem, M., Şenyüz, D., & Tatlıoğlu, İ. (2015). *Kamu Maliyesi* (12. Baskı b.). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Erdoğan, S. (2017). Kamu Hukuku-Özel Hukuk Ayrımı ve İslamî Cezalar. *Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 58(1), s. 185-203.
- Erenoğlu, A. (2021, Mayıs 22). *Kamu Haklarının Türleri*. 01 31, 2024 tarihinde Ahmet Erenoğlu Hukuk Danışmanlık: <https://www.ahmeterenoglu.av.tr/kamu-haklarinin-turleri> adresinden alındı
- Ergin, N. E. (2023, 12 18). AYM'nin Vergi Kaçakçılığında Etkin Pismanlık ve Matrah Artırımı Kararı. *Vergi Algi*. 10 10, 2024 tarihinde <https://vergialgi.com/aymnin-vergi-kacakciliginda-etkin-pismanlik-ve-matrah-artirimi-karari> adresinden alındı
- Ergür, O. K. (2021). Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1), s. 191-207.
- Erol, A. (2011, Mayıs). Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(89), s. 1-6.
- Erol, A. (2012). Force Majeure As Taxpayer's Right And Its Outcomes. *TBB Dergisi*(103), s. 199-222.
- Erol, A. (2018). Vergi Hukukunda Verilen Bilgilerin Gizli Kalma Zorunluluğu. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), s. 87-94.
- Erol, A., & Uyanık, R. Y. (2014, Temmuz-Ağustos). Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*(124), s. 91-112.

- Ersoy, Ö. D. (2024, Haziran). 7338 Sayılı Kanun Değişiklikleri Çerçevesinde Vergi İncelemesine Başlamanın Hukuki Niteliği. *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), s. 209-232.
- Falay, P. D. (2000). *Maliye Tarihi* (3. Baskı b.). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- G.İ.B. (2018). *Gelir İdaresi Başkanlığı Tarihi Gelişimi*. 11 11, 2023 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı: <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi> adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022, Aralık). Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri, Elektronik Uygulamalar, Cezai Müeyyideler. *Yayın No:448*. Ankara, Türkiye: Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. 05 15, 2024 tarihinde www.gib.gov.tr adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023, Nisan). Matrah ve Vergi Artırımı Rehberi. GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı / Yayın No: 472. 11 14, 2024 tarihinde <https://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2023/05/7440-sk-matrah-artirimi-rehberi.pdf> adresinden alındı
- Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3), s. 157-193.
- Gerçek, A. (2006, 03 30). *Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*. 10 11, 2023 tarihinde MuhasebeTR: <https://www.muhasibetr.com/ozelbolum/014/> adresinden alındı
- Gerçek, A. (2018). Mükellef Hakları. R. Dönmez (Dü.) içinde, *Genel Vergi Hukuku* (s. 96-120). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Gerçek, A., Gerger, G. Ç., Taşkın, Ç., Bakar, F., & Güzel, S. (2015). *Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gerger, G. Ç., Bakar, F., & Gerçek, A. (2016). Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi. *Sosyaekonomi Dergisi*, 24(29), s. 45-71.
- GİB. (2024, 11 01). *Vergi Usul Kanunu Sirküleri / 176*. 11 05, 2024 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı: <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/176VUKSirkuler.pdf> adresinden alındı

- GİB, & Vimer, G. İ. (2008). *Vergi İletişim Merkezi*. 06 3, 2024 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı: https://www.gib.gov.tr/vergi_iletisim_merkezi adresinden alındı
- Gök, O. (2013, Ekim). Vergisel Uyuşmazlıkların Çözümünde Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru. *Vergi Raporu Dergisi*(169), s. 67-72.
- Gökbel, D. (2000, Ağustos). Mükellef Hakları. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gökkaya, M. (2014, Şubat). Sahte Belge Düzenleme Konusunda İncelenecek Olan Mükelleflerden 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Matrah ve Vergi Artırımında Bulunanların Durumu. *Vergi Raporu Dergisi*(173), s. 40-45.
- Gören, Z. (2016). Aktif Statü Hakları. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 22(3), s. 3295 - 3314.
- Gözler, K. (2018). *Teşkilâtı Esasiye Kanunu*. 03 04, 2024 tarihinde Anayasa.gen.tr: <https://www.anayasa.gen.tr/1921-tek-orijinal.pdf> adresinden alındı
- Gümüş, E. (2013, Ocak). Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanması. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(3), s. 2-14.
- Gümüş, M. (2017, Şubat). Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*(341), s. 96-104.
- Gümüşkaya, G. (2008). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 66(2), s. 15-47.
- Gümüşkaya, G. (2008). Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 66(2), s. 15-47.
- Gümüşkaya, G. (2015). Vergi Hukukunda İspat. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı.
- Gündüz, F. E. (2019). Mücbir Sebebin İdari Dava Açma Süresine Etkisi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XXIII(2), s. 237-266.
- Güner Yaşar, G. (2023). Anayasal Bir Hak Olarak Dilekçe Hakkının Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(2), s. 789-822.
- Güner, N. (2011, Mayıs). Verginin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*(140), s. 96-101.

- Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F., & Beşel, F. (2016). Türk Vergi Sisteminin Popülerlik Analizi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2), s. 33-52.
- GVK. (1961, 01 06). *193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu*. 07 09, 2024 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı: <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden alındı
- Hepaksaz, E., & Akdemir, T. (2010, Ocak-Temmuz). Türkiye’de Yeni Anayasa Tartışmalarının ve 1982 Anayasası’nın Vergisel Hükümlerinin Toplumsal Sözleşme Teorisi Açısından Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(35), s. 119-147.
- Hepaksaz, E., & Avcı, O. (2020). Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(3), s. 1061-1080.
- İlal, E. (1968). Magna Carta. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 34(1-4), s. 210-242.
- İnaç, H., & Yazıcı, B. (2018, Kasım-Aralık). Kavramsal ve Kuramsal Boyutlarıyla İnsan Hakları ve İfade Özgürlüğüne Sosyo-Politik Bir Bakış. *Akademik Bakış Dergisi*(70), s. 132-147.
- İnan Bilen, C. (2014, 02 13). Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri. Ankara. 05 15, 2024 tarihinde <file:///C:/Users/exper/Desktop/VERGI-INCELEMELERINDE-MUKELLE-F-HAK-VE-YUKUMLULUKLERI.pdf> adresinden alındı
- İnan, A. (2008). Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- İnsan Hakları Hukuku Bilgi Bankası. (2003). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Ek 6 Numaralı Protokol*. 11 10, 2023 tarihinde İstanbul Bilgi University: Human Rights Center: <https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/tr/content/56-avrupa-insan-haklar-sozlesmesine-ek-6-numarali-protokol/#:~:text=Zira%2C%2013%20Numaral%C4%B1%20Protokol%20%C3%B6l%C3%BCm%20cezas%C4%B1n%C4%B1%20her%20ko%C5%9Fulda%20kald%C4%B1rmaktad%C4%B1r.> adresinden alındı

- İnsel, F. (2021, Mayıs). Mükelleflerin Vergi İncelemeleri Sırasındaki Hak ve Ödevleri. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(209), s. 1-10.
- İYUK. (1982, 01 20). *İdari Yargılama Usulü Kanunu*. 04 04, 2024 tarihinde Mevzuat.gov.tr:
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2577&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden alındı
- James, S., & Alley, C. (2010). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), s. 27-42. <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/26906/> adresinden alındı
- Kaba, H., & Beşel, F. (2017, Mart). Taxpayers' Awareness of The Rights Contained in The Tax Procedure Law. *Research Journal of Public Finance*, 4(1), s. 39-58.
- Kaba, H., Beşel, F., & Gürdal, T. (2018). Taxpayers' Rights in Turkey and Selected Countries. *International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS)*. Volume II, s. 301-331. İtaly/Venice: Pesa Publication.
- Kahraman, M. (2011). Hukuk Devletine Katkıları Bakımından Kamu Denetçiliği. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16), s. 355-373.
- Kânûn-ı Esâsî. (1876, 12 23). *Önceki Anayasalar*. 03 03, 2024 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi:
<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1876-k%C3%A2n%C3%BBn-i-es%C3%A2s%C3%AE/#:~:text=MADDE%2021.%2D%20Herkes%20usulen%20mutasarr%C4%B1f,mesken%20ve%20menzili%20taarruzdan%20masundur.> adresinden alındı
- Karaca, C., & Demirgil, B. (2014). Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15(1), s. 365-381.
- Karakoç, Y. (2005). Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(59), s. 63-89.
- Karakoç, Y. (2018). Vergi Hukukuna İlişkin Genel Bilgiler. R. Dönmez (Dü.) içinde, *Genel Vergi Hukuku* (s. 2-23). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:3780.

- Karataş Durmuş, N. (2014). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVIII(3-4), s. 505-528.
- Karataş Durmuş, N. (2016, Temmuz-Aralık). Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(48), s. 99-122.
- Karataş, F. (2014). Vergi Yargılamasında Duruşma. *Vergi Raporu Dergisi*.
- Kargı, V., & Yüksel, C. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 54. Seri, s. 23-44. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- Karnıyarık, Ç. (2024, 03 22). Vergi Yargısında 2024 Yılında Uygulanacak Parasal Sınırlar. *MuhasebeTR*. 05 10, 2024 tarihinde <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/caglakarniyarik/017/> adresinden alındı
- Karyağdı, N. (2012, 07 29). Mükellef Hakları Bildirgesi Ne Demektir? *Vergi Algi*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algi: <https://vergialgi.com/mukellef-haklari-bildirgesi-ne-demektir> adresinden alındı
- Karyağdı, N. (2020, 08 10). *Az Gittik Uz Gittik. Mükellef Haklarında Ne Kadar Yol Gittik?* 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algi: <https://vergialgi.com/az-gittik-uz-gittik-mukellef-haklarinda-ne-kadar-yol-gittik> adresinden alındı
- Kiikeliy, U. (2005). *Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı "AİHS'nin 8. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Klavuz"*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği. <http://www.humanrights.coe.int> adresinden alındı
- Kılınçkaya, L. (2018, Haziran). 7143 Sayılı Yasanın VUK 359/B Kapsamında İşlenen Suçlar Dolayısıyla Yapılacak İncelemelere Etkisi. *Vergi Raporu Dergisi*(225), s. 90-98.
- Kısa, Ö., & Kartalcı, K. (2022). Mükellef Haklarının Türkiye’de ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi. *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 5(1), s. 15-32.
- Kızılot, Ş., & Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (5. Baskı b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Koçak, N. T. (2021/2). Tam Yargı Davalarında Zararın Hesaplanmasına İlişkin İlkeler. *Adalet Dergisi*(67), s. 325-357.

- Korkmaz, A. (2014). İnsan Hakları Bağlamında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16(Özel Sayı-1-), s. 99-103.
- Koşar, N. (2007). Avrupa Birliği'nde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellefin Durumu. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Köktaş, M. A., Buyrukoğlu, S., & Bozdoğan, D. (2016). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (2. Baskı b.). Ankara: Son Çağ Yayıncılık.
- Kumrulu, A. G. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 36(1-4), s. 147-162.
- Kuştepe, A. (2012, Nisan). Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Muaflıklar. *Vergi Raporu Dergisi*(151), s. 28-40.
- Kükrer, C. (2017). *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları* (2. Baskı b.). Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.
- Macovei, M. (2008). *Kişinin Özgürlük ve Güvenlik Hakkı "AIHS'nin 5. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Klavuz"*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği. <http://www.humanrights.coe.int> adresinden alındı
- Mehmet, D. (2018, 02 24). Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili. *MuhasebeTR*. 11 11, 2024 tarihinde <https://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/mehmetduman/002/> adresinden alındı
- Mole, N., & Harby, C. (2005). *Adil Yargılanma Hakkı "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz"*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği. <http://www.humanrights.coe.int/> adresinden alındı
- Mutlu, D. A. (2009). *Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/390.
- Mutluer, M., Öner, E., & Kesik, A. (2010). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi* (2. Baskı b.). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, G. (2019, Ekim). Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması. 05 01, 2024 tarihinde <https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/2019%20GIB%20RE HBERLER/VergiCezalarindaindirimUygulamasiBrosuru2.pdf> adresinden alındı

- Nadaroğlu, H. (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi* (9. Baskı b.). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Nal, S. (2020). *Hukukun Temel Kavramları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Auzef Yayınları.
- Nas, A. (2011). Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 60(2), s. 309-330.
- Oktar, S. A. (2014). *Vergi Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi AUZEF Yayınları. 03 03, 2020 tarihinde <http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kok/vergi hukuku.pdf> adresinden alındı
- Okutan, M. Ç. (2019). Siyasal İktidarın Kurumsal Düzeni Olarak Devlet. Ş. Nişancı (Dü.) içinde, *Siyaset Bilimi* (s. 49-70). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Olson, N. E. (2014, 7). *Taxpayer Bill of Rights*. 10 05, 2023 tarihinde Taxpayer Advocate Service: taxpayeradvocate.irs.gov/taxpayer-rights adresinden alındı
- Oral, H. (2023). Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Katma Değer Vergisinde İade Mekanizması. N. Bilici, & H. Oral (Dü) içinde, *İnsan Hakları ve Vergi* (s. 41-86). Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Organ, İ., & Coşkun Karadağ, N. (2012). Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması- I. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(3), s. 55-70.
- Orhan, H. (2016). Vergi İhtilaflarının Barışçıl Yollarla Çözümü. B. Koçer (Dü.) içinde, *Sorumlu Vergicilik* (s. 45-63). İstanbul: Yetkin Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
- Oter, İ. (2022, Nisan). Non Bis İn İdem İlkesinin Uygulanabilirlik Alanları İle İlgili Bir Sentez Çalışması. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 13(50), s. 139-158.
- Öden, B. D. (2023). Güncel Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Haksız Çıkma Zammının Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi. *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), s. 39-60.
- Öncel, M. (1978). Türk Vergi Hukukunda Takas. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 35(1), s. 9-16.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku* (19. Baskı b.). Ankara: Turhan Kitabevi.

- Önder, İ. (1983). Türk Vergi Sistemi Yapısının Ekonomik Analizi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(4), s. 35-41.
- Öner, E. (2017). *Vergi Hukuku* (8. Baskı b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öner, M. Y. (2016). Mükellef Hakları Bağlamında Meslek Mensuplarının Rolü. B. Koçer (Dü.) içinde, *Sorumlu Vergicilik* (s. 175-183). İstanbul: Yetkin Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
- Özcan, O. (2017). Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, LXXV(1), s. 159-190.
- Özdemir, H. (2019). Özel Hukuk Alanında Haklar. H. S. Eryıldız içinde, *Hukukun Temel Kavramları* (s. 174-192). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Özdemir, M. (2020, 07 09). Vergi Hukukunda Zamanaşımı. *Vergi Denetim Danışmanlık*. 05 05, 2024 tarihinde <https://www.vdd.com.tr/vergi-hukukunda-zamanasimi.html> adresinden alındı
- Özdemir, M. (2021, 09 16). Vergi Yargısı Açısından Kanun Yolları. *AloMaliye.com "Güncel Mevzuat ve Ekonomi"*. 05 15, 2024 tarihinde <https://www.alomaliye.com/2021/09/16/vergi-yargisi-acisindan-kanun-yollari-muharrem-ozdemir-ymm/> adresinden alındı
- Özerçen, E. (2024, 11 05). Yeni Sirküler ve Enflasyon Düzeltmesi Uygulama Olanakları. *MuhasebeTR*. 11 05, 2024 tarihinde <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/emreozercen/0154/> adresinden alındı
- Özkaya Sofu, S. (2021). XIX. Yüzyılda İngiltere ve Fransa'nın Osmanlı Hukuk Yapısını İşgali (Mısır -Tunus Örneği). *Türk Hukuk Tarihi Sempozyumu* (s. 113-126). Ankara: Türkiye Adalet Akademisi.
- Özkorkut, K. (2013). Hukuki İlişkiler ve Haklar. U. Aydın, & E. Sütken (Dü) içinde, *Hukukun Temel Kavramları*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını (Yayın No:2655).
- Özkorkut, K. (2018). Hukuki İlişkiler ve Haklar. U. Aydın, E. Sütken, U. Aydın, & E. Sütken (Dü) içinde, *Hukukun Temel Kavramları* (s. 93-108). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Özkul, F. (2023). 1961 Anayasası'nın Türk Anayasacılığındaki Yeri ve Önemi. *Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13(25), s. 15-61.

- Özmen, M. (., & Diğerleri. (2017). *Hukuk Güvenliği ve Geniş Anlamda Mülkiyet Hakkı Çalışma Grubunun 667 – 688 Sayılı Ohal KHK'ları Hakkında Raporu*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Öztürk, E. (2018, Eylül). Örnek Uygulamalarla İzaha Davet Müessesesi. *Vergi Raporu Dergisi*(228), s. 68-78.
- Özyetgin, A. M. (2004). *Eski Türk Vergi Terimleri*. Ankara: Tengrim Türklük Bilgisi Araştırmaları Dizisi:4 (Köksayı).
- Pehlivan, O. (2024). *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pürsünerli Çakar, E. (2013). Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XVII*(1-2), s. 1293-1313.
- PwC. (2024). *Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları*. 12 18, 2024 tarihinde <https://pwc.to/2yidpyt> adresinden alındı
- Resmi Gazete. (2005, 05 05). 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun. 03 15, 2024 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/05/20050516-5.htm> adresinden alındı
- Resmî Gazete. (2010, 08 01). Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. 6009 Sayılı Kanun(27659). 10 11, 2024 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/08/20100801-1.htm> adresinden alındı
- Sandalcı, U. (2022). Mükellef Haklarının Farkındalığına İlişkin Alan Araştırması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 18*(1), s. 332-356.
- Sarıkaya, M. Z. (2023). Osmanlı Devleti'nde Yeni Bir Yapılanma: Tanzimat Fermanı. *DTFC Dergisi*(100. Yıl Özel Sayısı), s. 60-91.
- Sayın, M. (2023). *Vergi Klavuzu'2023*. Ankara: Vergi Sorunları Dergisi.
- Sayın, M. (2024). *Vergi Klavuzu ' 2024*. Ankara: Vergi Sorunları Dergisi.
- Seçilmiş, E., & Didinmez, İ. (2016). Vergi Reformlarının Davranışsal İktisat Perspektifinden Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi (Bilig)*(77), s. 203-232.
- Seferoğlu, C. (2024, Nisan). Çifte Vergileme Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü ve Türkiye'nin Vaka Çözüm İstatistikleri. *Vergi Raporu Dergisi*(295), s. 7-13.

- Söğütlü, İ. (2018). Bir Örgütlü İktidar Olarak Devlet ve Siyasal Sistemler. D. Dursu, & M. Altunoğlu (Dü) içinde, *Siyaset Bilimi* (s. 58-89). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Susam, N. (2016). *Kamu Maliyesi* (2. Baskı b.). İstanbul: Beta Yayınları.
- Sümer, N. (2020). İdare Hukukunda Mücbir Sebep: Covid-19, Mücbir Sebep Ve Bireyin Sorumluluğu Üçlemesi. *Danıştay Dergisi*(152), s. 189-232.
- Şahin, D., & Cenikli, E. (2015, January-March). The Views of Tokat Tax Office Employees Regarding the Rights and Obligations of Taxpayers. *Sosyoekonomi Dergisi*(1), s. 25-54.
- Şahiner, M. E. (2023). Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahalede Orantılılık. N. Bilici, & H. Oral (Dü) içinde, *İnsan Hakları ve Vergi* (s. 147-237). Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Şentürk, E. (2024). Vergi Anlaşmazlıklarının Önlenmesi ve Çözüm Yöntemleri: Mükelleflere Tanınan Bir Hak Mı? Mahkemeye Erişim Önünde Bir Engel Mi? *Yaşar Hukuk Dergisi*, 6(1), s. 103-197.
- Şenyüz, D. (2014, Şubat). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *TESAM Akademi Dergisi*, 1(2), s. 81-96.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2012). *Vergi Hukuku* (3. Baskı b.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şimşek, M. (2020). Çoğulculuk ve Vesayet İkileminde 1961 Anayasası. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(TBMM'nin 100. Yılı ve Millî İrade Özel Sayısı), s. 221-240.
- Şimşek, S. (2010, Temmuz-Aralık). Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. *Maliye Dergisi*(159), s. 323-345.
- Tamzok, H. (2018, 06 05). Mükellef Hakları Bildirgesi. *Vergi Algı*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algı: <https://vergialgi.com/mukellef-haklari-bildirgesi> adresinden alındı
- Taş, B., & Karyağdı, N. (2020, 09 28). *Vergi Mükellefleri İçin Yeni Bir Koruma: Mükellef Hakları Kurulu*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi algı: <https://vergialgi.com/vergi-mukellefleri-icin-yeni-bir-koruma-mukellef-haklari-kurulu> adresinden alındı
- Taş, B., & Karyağdı, N. (2023, 09 25). *Mükellef Hakları Kurulunun Üzerinden Yedi Bahar Geçti*. 10 10, 2023 tarihinde Vergi Algı: <https://vergialgi.com/mukellef-haklari-kurulunun-uzerinden-yedi-bahar-gecti> adresinden alındı

- Taşkan, Y. Z. (2021). *Vergi Hukuku "Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi"* (4. Baskı b.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- TBB. (2017). *İnsan Hakları Raporu "2016 - 2017"*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- TBMM. (2020). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü*. Ankara: TBMM Basımevi.
- Tekin, A. (2010, Nisan). OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(26), s. 54-70.
- Tekin, A. (2016). Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), s. 1989-1999.
- Tekin, A. (2023). Mükelleflerin Vergi Uyum Düzeylerinin Ölçülmesi: Akdeniz Bölgesi Örneği. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 33(2), s. 743-754.
- Tekin, S. (2024, Mart). Vergi Hukukunda Bir Uyuşmazlık Çözüm Yolu: Kanun Yolundan Vazgeçme. *Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi*, 4(1), s. 87-98.
- Tepe, B. (2014). Taxpayer Rights And World Implementations. *Vergi Raporu Dergisi*(181), s. 9-27.
- Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, 1. (1924). *Önceki Anayasalar "1924 Anayasası"*. 03 15, 2024 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi: <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1924-anayasasi/> adresinden alındı
- Tezcan, K. (2003). Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(12), s. 125-146.
- The Virginia Declaration of Right's*. (2023, 06 12). 01 15, 2024 tarihinde Hukukbook.com: <https://hukukbook.com/virginia-insan-haklari-bildirgesi/> adresinden alındı
- Tomás Cano Campos. (2001, Septiembre-Diciembre). Non Bis In Ídem, Prevalencia De La Via Penal Y Teoría De Los Concursos En El Derecho Administrativo Sancionador. *Rei'isra De Administración Pública*(156), s. 191-250.

- Tosun, A. N., & Özden, E. (2014, Ocak-Haziran). Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği. *Maliye Dergisi*(166), s. 286-298.
- Turhan, A. (2013). İnsan Hakkı Kuşakları Arasındaki Tamamlayıcılık İlişkisi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(2), s. 357-378.
- Türk Medeni Kanunu*. (2001). 04 14, 2024 tarihinde mevzuat.gov.tr: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4721.pdf> adresinden alındı
- Türkay, İ. (2013, Ağustos). Türk Vergi idaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları. *Vergi Sorunları Dergisi*(299), s. 148-163.
- Türkay, İ. (2018, 12 24). Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları-1. *Vergi Algi*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algi: <https://vergialgi.com/turk-vergi-sisteminde-mukellef-haklari-1> adresinden alındı
- Türkay, İ. (2019, 01 13). Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları-2. *Vergi Algi*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algi: <https://vergialgi.com/turk-vergi-sisteminde-mukellef-haklari-2> adresinden alındı
- Türkay, İ. (2019, 01 20). Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları-3. *Vergi Algi*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algi: <https://vergialgi.com/turk-vergi-sisteminde-mukellef-haklari-3> adresinden alındı
- Türkay, İ. (2021, 02 15). Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet Müessesesinin Mükellefe Sağladığı Hakların Değerlendirilmesi. *Vergi Algi*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algi: <https://vergialgi.com/mukellef-haklari-kapsaminda-izaha-davet-muessesesinin-mukellefe-sagladigi-haklarin-degerlendirilmesi> adresinden alındı
- Türkay-I, İ. (2021, 09 13). OECD Üyesi Ülkelerde ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Karşılaştırılması-I. *Vergi Algi*. 10 10, 2023 tarihinde Vergi Algi: <https://vergialgi.com/oecd-uyesi-ulkelerde-ve-turkiyede-mukellef-haklarinin-karsilastirilmasi> adresinden alındı
- Türkay-II, İ. (2021, 09 15). OECD Üyesi Ülkelerde ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Karşılaştırılması-II. *Vergi Algi*. 10 10, 2023 tarihinde Vergi Algi: <https://vergialgi.com/oecd-uyesi-ulkelerde-ve-turkiyede-mukellef-haklarinin-karsilastirilmasi-ii> adresinden alındı

- Türkeş, A. (2013, Mart). Gelir Vergisi Kanunu'nda Konu ve Mükellefiyet. *Vergi Raporu Dergisi*(162), s. 7-15.
- Türkiye Barolar Birliği. (2013). *İnsan Hakları Raporu*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Türkiye Barolar Birliği. (2017). *İnsan Hakları Raporu "2016 - 2017"*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Türkmenoğlu, M., & Türkmenoğlu, S. (2021). İttihat ve Terakki'nin Milli İktisat Politikalarının Neticesi Oluşan Bir Zümre: Harp Zenginleri ve Bu Zümrenin Türk Romanına Yansıması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(70), 140-151.
- Türmob. (2010). *6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. Ankara: Türmob. 10 14, 2024 tarihinde https://www.turmobil.org.tr/ekutuphane/detailPdf/050e83fd-84bc-434b-9583-2caf32d41ab1/_deneme adresinden alındı
- Uğurlu, H. (2019). Vergilendirmede Basitlik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. *The Journal of International Scientific Researches*, 4(2), s. 178-194.
- United Nations. (1948, December 10). *Universal Declaration of Human Rights*. 05 05, 2024 tarihinde United Nations, (UN): <https://www.un.org/en/about-us/universal-declaration-of-human-rights> adresinden alındı
- Utikad. (2010, 08 09). *6009 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Son Değişiklikler*. 10 10, 2024 tarihinde [utikad.org.tr: https://www.utikad.org.tr/Detay/Sektor-Haberleri/6415/6009-sayili-kanunla-vergi-mevzuatinda-yapilan-son-degisikilikler](https://www.utikad.org.tr/Detay/Sektor-Haberleri/6415/6009-sayili-kanunla-vergi-mevzuatinda-yapilan-son-degisikilikler) adresinden alındı
- Uygun, E., & Gerçek, A. (2017, Ocak). Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 7(29), s. 167-191.
- Ünal, F. A. (2023). Matrah Arttırımının Kapsamı ve Etkileri. *kşehir Meslek Yüksekokulu Sosyal Bilimler Dergisi*(15), s. 113-120.
- Ünsal, H. (2006). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (2. Baskı b.). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Üskül Engin, Z. Ö. (2014). Birey Kavramının Gelişimi ve İnsan Hakları. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, LXXII.(1), s. 201-218.

- Üyümez, M. E., & Bişgin, A. (2016). A Comparative Analysis Of Taxpayer Rights In Turkey And The Usa. *Mecmua Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), s. 66-75.
- Vergi Denetim Kurulu. (2011). *Bakanlık Birimleri "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı"*. 06 01, 2024 tarihinde T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı "VDK": <https://vdk.hmb.gov.tr/> adresinden alındı
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2006, Şubat). *Mükellef Hakları Bildirgesi*. 06 01, 2024 tarihinde T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: <https://vdk.hmb.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi> adresinden alındı
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2011). *Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*. 15 05, 2024 tarihinde T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: <https://vdk.hmb.gov.tr/vergi-incelemesinde-mukellef-haklari> adresinden alındı
- Vergi Denetim Kurulu, B. (2024, 10 01). *Vergi İncelemesinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri*. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı: <https://vdk.hmb.gov.tr/mukellef-haklari-genel-bilgi> adresinden alındı
- Vergi Konseyi. (2003). *Konsey ve Kurullar "Vergi Konseyi"*. 06 01, 2024 tarihinde T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı "Konsey ve Kurullar": <https://vergikonseyi.hmb.gov.tr/> adresinden alındı
- Versav, V. M. (2020, Nisan 27). *Mükellef Haklarının Hukuksal Dayanakları Nelerdir?* 05 25, 2024 tarihinde Vergi Mükellefi Savunucuları Derneği: <https://www.versav.org.tr/2020/04/27/mukellef-haklarinin-hukuksal-dayanaklari-nelerdir/> adresinden alındı
- VUK. (1961, 01 10). *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*. 04 08, 2023 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı: <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden alındı
- VUK. (2010). *Vergi Usul Kanunu* (42. Baskı b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yamaç, M. (2014). İlk Anayasa (Kanun-i Esasisi). *BJSS Balkan Journal of Social Sciences*, 3(5), s. 54-68.
- Yavuz, A. (2024, 10 30). İzaha Davet Yoluyla Yapılan Denetimlerde Vergiye Uyumlu Mükellef İndirimi. *Vergi Algt.* 11 11, 2024 tarihinde <https://vergialgi.com/izaha-davet-yoluyla-yapilan-denetimlerde-vergiye-uyumlu-mukellef-indirimi> adresinden alındı

- Yayman, D. (2020). Türkiye ve Avustralya Vergi Sistemlerinin Sosyoekonomik Yönden Karşılaştırmalı Analizi. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 7(49), s. 29-48.
- Yıldırım, M. B. (2020, 10 27). Türk Vergi Sisteminde Dinlenme Müessesesi ve Etkinliği. *Alo Maliye*. 11 17, 2024 tarihinde <https://www.alomaliye.com/2020/10/27/turk-vergi-sisteminde-dinlenme-muessesesi-ve-etkinligi/> adresinden alındı
- Yılmaz, C. (2019, 08 04). Mükellef Haklarının Önemi. *Vergi Algı*. 10 11, 2023 tarihinde Vergi Algı: <https://vergialgi.com/mukellef-haklarinin-onemi> adresinden alındı
- Yılmaz, G. (2004). Değişen Dünya İçin Yeni Bir Anlayış: Hakların Yeniden Tanımlanması ve Yeni Planlama Yaklaşımı. *Pivolka Dergisi*, 3(11), s. 8-13.
- Yılmazoğlu, Y. E. (2023). Anayasa Mahkemesi İhlal Kararlarının Vergi Yargısına Yansımaları. N. Bilici, & H. Oral (Dü) içinde, *İnsan Hakları ve Vergi* (s. 279-330). Ankara: Türkiye Barolar Birliği.
- Yurdadoğ, V., Gökbunar, R., & Tunçay, B. (2016). Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23(3), s. 805-816.
- Yurtsever, H., & Buran, B. (2012, December). Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 2(2), s. 46-56.
- Yüce, M. (2012). *Türk Vergi Yargısı*. Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Yücedoğru, R. (2007). Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Yücel, M. (2016, Haziran). Vergi İncelemeleri Sonucunda Yapılan Tarhiyatlara Karşı Mükelleflerin Sahip Olduğu Yasal Haklar ve Seçenekler. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*(150), s. 1-10.